



Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração

Politécnico de Coimbra



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Ermelindo da Silva Fernandes Miranda

Os impostos diferidos: estudo de caso

Coimbra, abril de 2022

Os impostos diferidos: estudo de caso

Ermelindo da Silva Fernandes Miranda

ISCAC | 2022



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Ermelindo da Silva Fernandes Miranda

Os impostos diferidos: estudo de caso

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação da Professora Doutora Cristina Góis e supervisão da Diretora Patrícia Santos.

Coimbra, abril de 2022

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

PENSAMENTO

“Comece por fazer o que é necessário, depois o que é possível e, de repente, estará a fazer o impossível. “(São Francisco de Assis)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, às minhas irmãs e os meus irmãos pelos valores que me inculcaram ao longo da minha vida, que fizeram com que me tornasse a pessoa que sou hoje.

AGRADECIMENTOS

Um trabalho de mestrado trata-se de um longo caminho, que contém inúmeros desafios, alegrias, dúvidas, tristezas, mas acima de tudo tem uma capacidade de superação por parte do investigador. Apesar do trabalho ser solitário, ao longo desta etapa privamos com pessoas que nos vão ajudando a trilhar o nosso caminho e a seguir no rumo certo. Toda esta caminhada só foi possível com o apoio, entendimento e colaboração de diversas pessoas.

À minha Orientadora, Professora Doutora Cristina Góis, o meu primeiro agradecimento pela enorme dedicação, disponibilidade prestada e por todo o contributo para o enriquecimento deste relatório de estágio.

À Comunidade CLiPER Cerâmica, por permitir que a realização deste estágio fosse possível e me ter proporcionado a minha primeira experiência com o mundo do trabalho. Um agradecimento especial, à Diretora Patrícia Santos, por me ter supervisionado e acompanhado ao longo do estágio, pelas instruções, pelo tempo dispensado, pela motivação constante e por todas as opiniões que me deu. E ainda, a todos os colaboradores que me acolheram de braços abertos, me ajudaram sempre que necessário e me fizeram sentir parte da instituição.

Aos meus pais, Luísa Vieira e João Miranda, às minhas irmãs, e os meus irmãos não existem palavras para vos agradecer. Obrigado por tudo o que fazem por mim, são sem dúvida os pilares da minha vida.

Por último, a todos os meus amigos, colegas de curso, família e a todos aqueles que privaram comigo durante a elaboração do relatório.

A todos vós, muito obrigado.

RESUMO

O presente relatório de estágio pretende abordar a temática “Os Impostos Diferidos: estudo de caso” e apresentar e detalhar as tarefas realizadas durante o estágio curricular, realizado na CLiPER Cerâmica S.A.

Os impostos diferidos surgem através das diferenças temporária existente entre as normas contabilística e as normas fiscais, por estes assumirem objetivo destinto, sendo que a norma fiscal procura arrecadar receita para fazer face às despesas públicas, enquanto que a norma contabilística procura apresentar uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras de modo que seja útil na tomada de decisão económica.

Pretende-se que os resultados desta investigação contribuem para identificação dos principais elementos que encontram na base do reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos e da divulgação em matéria de impostos diferidos nas demonstrações financeiras da empresa em estudo.

A metodologia utilizada para realização deste trabalho consistiu em fazer o estudo do caso, da empresa onde foi realizado o estágio, com objetivo de avaliar a aplicação do reconhecimento dos impostos deferidos na empresa em estudo.

O estágio curricular permitiu uma visão da realidade empresarial, adquirir novas competências e desenvolver determinadas capacidades, dada as tarefas realizadas durante o estágio.

Palavras-chave: Contabilidade, Diferença Temporária, Fiscalidade, Impostos Diferidos.

ABSTRACT

The present report intends to address the theme “Deferred Taxes: a case study” and present and detail the tasks carried out during the curricular internship, carried out at CLiPER Cerâmica S.A.

Deferred taxes arise through the temporary differences between accounting rules and tax rules, as they assume a different objective, and the tax rule seeks to collect revenue to meet public expenditure, while the accounting standard seeks to present a faithful and truth of the financial statements in a way that is useful in making economic decisions.

It is intended that the results of this investigation contribute to the identification of the main elements found on the basis of recognition of deferred tax assets and liabilities and the disclosure of deferred taxes in the financial statements of the company under study.

The methodology used to carry out this work consisted of making a case study of the company where the internship was carried out, with the objective of evaluating the application of the recognition of deferred taxes in the company under study.

The curricular internship allowed a vision of the business reality, acquiring new skills and developing certain skills, given the tasks performed during the internship.

Keywords: Accounting, Temporary Difference, Taxation, Deferred Taxes.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
1.1 Relação entre contabilidade e a fiscalidade	3
1.2 Diferença entre resultado contabilístico e resultado tributável	5
1.3 Apuramento do lucro tributável em Portugal.....	5
1.4 A problemática de impostos diferidos.....	7
1.4.1 Diferenças permanentes	9
1.4.2 Diferenças temporárias	10
1.4.3 Reconhecimento de impostos diferidos	14
1.4.4 Mensuração dos impostos diferidos.....	15
1.4.5 Divulgação dos impostos diferidos.....	16
1.4.6 Operações que originam reconhecimento de impostos diferidos	18
2 CARATERIZAÇÃO DE ESTÁGIO NA CLiPER Cerâmica S.A.	36
2.1 Organização estrutural da CLiPER Cerâmica S.A.....	37
2.2 Missão, visão e política da qualidade.....	39
2.3 Processo de produção	40
2.4 ESTÁGIO NO DEPARTAMENTO COMERCIAL.....	44
3 Os impostos diferidos na CLiPER Cerâmica S.A.,.....	47
3.1 Reconhecimento de impostos diferidos por revalorização dos ativos fixos tangíveis	47
3.2 Reconhecimento de impostos diferidos por imparidades.....	48
3.3 Reconhecimento de ativos impostos diferidos por benefícios fiscais	50
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

ANEXOS	59
ANEXO 1	60
Anexo 2.....	61
Anexo 3.....	62
Anexo 4.....	63

ÍNDICE DE TABELAS

<i>Tabela 1: Relação entre as normas contabilística e fiscal.....</i>	4
<i>Tabela 2: Tipo de diferença temporária.....</i>	11
<i>Tabela 4: Perdas por imparidade em dívida de cliente</i>	48
<i>Tabela 5: Perda por imparidade não aceite fiscalmente em dívida de cliente</i>	49
<i>Tabela 6: Impostos em benefícios fiscais</i>	51
<i>Tabela 7: Desreconhecimento de impostos diferidos em benefícios fiscais.....</i>	51

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1: Determinação do lucro tributável artigo 17.º n. º1 do CIRC</i>	6
<i>Figura 2: Ilustração de impostos diferidos</i>	9
<i>Figura 3: Reconhecimento dos impostos diferidos</i>	15
<i>Figura 4: Imparidade</i>	29
<i>Figura 5: Processo de produção</i>	40
<i>Figura 6: Prensagem.....</i>	41
<i>Figura 7: Vidragem.....</i>	42
<i>Figura 8: Cozedura</i>	43
<i>Figura 9: Controlo de qualidade</i>	44

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

§- Paragrafo

CIRC- Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP- Constituição da República Portuguesa

NCRF- Norma Contabilística e de Relato Financeira

IAS- International Accounting Standard

ISCAC- Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado

RFAI- Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

RITI- Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transações Intracomunitárias

S.A.- Sociedade Anónima

SGQ- Sistema de gestão da qualidade

SNC- Sistema de Normalização Contabilística

INTRODUÇÃO

O presente relatório enquadra-se no âmbito do Estágio Técnico-Científico como requisito para a obtenção de grau do Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial. O propósito principal do estágio é expor o aluno a uma aprendizagem mais profunda, com o intuito de fortalecer a relação teórico-prática no desenvolvimento de competências profissionais. De modo específico, procura possibilitar por um lado, a experiência prática em ambiente laboral e, por outro, a partir da análise de um estudo prático, um aprofundamento do conhecimento académico.

O estágio foi realizado na empresa CliPER Cerâmica, S.A., teve a duração de seis meses, com início em 9 de Dezembro de 2019 e término em 29 de Maio de 2020. Ressalta-se que o estágio estava previsto para decorrer no período de seis meses nas instalações da CliPER, entretanto devido a pandemia do coronavírus, para cumprir o calendário, os últimos três meses do estágio foi feita através do teletrabalho. Neste sentido, o desenvolvimento das atividades práticas limitou-se consideravelmente. Apesar das adversidades procurou-se reajustar a proposta e as atividades inicialmente definidas de forma a cumpri-las na medida do possível.

Nesse período, além da execução de várias atividades técnicas administrativas, desenvolveu-se um trabalho prático de análise de cunho qualitativo, sobre a temática dos impostos diferidos, nomeadamente no que respeita aos seus deveres declarativos, fiscais e contabilísticos. Especificamente, procurou-se realizar uma análise do impacto dos impostos diferidos na empresa onde se realizou o estágio. Para tal, recorreu-se a estudo de caso, com o objetivo de avaliar a aplicação do reconhecimento dos impostos deferidos na empresa em estudo.

Com a entrada em vigor do sistema de normalização contabilística (SNC), em 2010, surgem vários estudos sobre o impacto da contabilização dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras das empresas portuguesas. Estes estudos mostram evidência de que a contabilização dos impostos diferidos afeta determinados rácios económico-financeiros e que a dimensão das empresas é um dos fatores determinantes para o reconhecimento de impostos diferidos (e.g. Fonseca, 2011; Ferreira, 2014).

Os impostos diferidos têm como principal objetivo reconhecer, nas demonstrações financeiras, as diferenças temporárias que existem entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, ou seja, permitem, pelo artigo 17º do Código do Imposto sobre o

Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), fazer a ponte com a norma fiscal. Cunha e Rodrigues (2004) referem, a este respeito, que um dos fatores que mais influencia a determinação do resultado de uma empresa é o modelo de contabilização dos impostos sobre os lucros pela significativa divergência que este produz, conseqüentemente, pelas dificuldades que coloca ao nível da comparabilidade e fiabilidade das demonstrações financeiras nos diferentes países.

A principal motivação para a escolha da realização de um estágio e elaboração do respetivo relatório está relacionada com a necessidade de obter uma primeira ligação ao mundo profissional na área de estudo do mestrado. De entre as diversas temáticas abordadas na realização do estágio, realizou-se o reconhecimento dos impostos diferidos, a qual se mostrou ser de grande relevância tendo em consideração a área de estudo.

A problemática dos impostos diferidos surge, genericamente, associada à convergência contabilística e fiscal em termos de relevação informativa. Procura-se relevar, em termos contabilísticos, operações que originando tributação no período corrente, são dedutíveis em períodos futuros (ativos por impostos diferidos) bem como operações cuja tributação, por força do normativo fiscal, seja diferida para períodos futuros (passivo por impostos diferidos). Tal como referido na NCRF 25/IAS 12, é inerente ao reconhecimento e mensuração de ativos ou passivos que a entidade espera vir a recuperar ou a liquidar a sua quantia escriturada. Pretende-se com este trabalho, apresentar o estudo ao caso, da empresa onde foi realizado o estágio, com objetivo de avaliar a aplicação do reconhecimento dos impostos diferidos na empresa em estudo.

O relatório encontra-se organizado em quatro partes conforme a ordem a seguir apresentada. Na primeira parte, o enfoque assenta essencialmente em descrever a temática dos impostos diferidos. Aqui apresenta-se a relação entre contabilidade e a fiscalidade, diferença entre resultado contabilístico e resultado tributável, e a problemática dos impostos diferidos. Na segunda parte, é exposta a caracterização do estágio na CLiPER Cerâmica S.A., expondo a organização estrutural da CLiPER Cerâmica S.A., missão, visão, política de qualidade, processo de produção e estágio no departamento comercial. Na terceira parte, é exposta o trabalho prático de análise intitulado: “Estudo de caso sobre o imposto diferido”. E por último, na quarta parte, apresenta-se a conclusão.

1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

O objetivo deste capítulo, dividido em quatro secções, com o objetivo de apresentar algumas linhas orientadoras sobre o tema em análise. A primeira secção consiste na vertente mais específica de relação entre contabilidade e a fiscalidade. A segunda secção, apresenta a diferença entre resultado contabilístico e resultado tributável. A terceira secção, apuramento do lucro tributável em Portugal. A quarta secção, problemática de impostos diferidos, que tem como subsecção diferença permanente, diferença temporária, reconhecimento dos impostos diferidos, mensuração dos impostos diferidos, divulgação dos impostos diferidos, e operações que originam reconhecimento dos impostos diferidos em Portugal.

1.1 Relação entre contabilidade e a fiscalidade

A relação entre contabilidade e fiscalidade é bastante diferente entre países, uma vez que, a política fiscal esta diretamente relacionada com o ambiente económico de cada país (Inchausti e Euguidanos, 1991:548). Por este motivo, é sempre difícil compreender os dados contabilísticos de um país diferente do próprio. Os mesmos autores (1991:547), defendem ainda que a intromissão do direito fiscal na contabilidade torna impossível a consecução de uma imagem fiel na medida em que podem existir conflitos entre os princípios contabilísticos e as normas tributárias.

Segundo Nobes (2014: 18), a razão da existência de diferenças contabilísticas entre países está associada aos fatores como: a natureza do negócio, a forma de financiamento, a tributação, inflação, nível da educação, sistema legais, sistemas políticos, clima social, nível de desenvolvimento económico, entre outros. No entanto, o mesmo autor (2014:25), destaca a fiscalidade como uma das principais causas de diversidade contabilística ao nível internacional.

Segundo Pais (2000:21), é possível fazer diferenciação entre sistema contabilístico da Europa continental (onde inclui Portugal) e do Japão, e o sistema contabilístico anglo-Saxónico. No sistema da Europa continental, existe uma forte conexão entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. No sistema anglo-saxónico, ao contrário do sistema europeu continental, não existe essa relação; como regra, os registos para os efeitos fiscais são relativamente independentes da contabilidade os quais estão em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceite.

A tabela nº1, sintetiza as práticas adotadas no tratamento das relações entre as normas contabilísticas e as regras fiscais, segundo Pais (2000).

Tabela 1: Relação entre as normas contabilística e fiscal

Práticas	Países
Autonomia total	Dinamarca, Holanda, Reino Unido, EUA e Canadá
Relação estreita	Grécia, Noruega e Japão
Relação em casos determinados	França, Portugal, Alemanha, Bélgica, Luxemburgo, Itália e Espanha

Fonte: adaptado de Pais (2000)

Todavia, o artigo 17º n.º 1 do CIRC veio reforçar essa ideia de forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal, uma vez que, o lucro tributável é determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código.

Para Serer (1993:202) citado por Cunha e Rodrigues (2014), “a fiscalidade será sempre para a contabilidade uma companheira embaraçosa, porém também estimulante: frente ao poder natural da primeira é preciso contrapor a consistência da segunda”.

Porém, na opinião Serer (1993:202) citado por Cunha e Rodrigues (2014), “apesar do conflito entre a contabilidade e a fiscalidade, não há motivo para que interfiram entre si, podendo existir autonomia e respeito mútuo entre ambos normativos, sem que exista uma proeminência de uma sobre a outra, buscando a adequada coordenação e harmonização através dos oportunos ajustes extras-contabilísticos. Deste modo, o resultado empresarial obtido segundo princípios contabilísticos, e refletidos na contabilidade, não tem necessariamente que coincidir com o resultado fiscal”.

É de realçar que, Ferreira (1997), exige a apresentação de conta sinceras, ou seja, o autor está a exigir que as demonstrações financeiras representem razoavelmente a imagem fiel para que seja útil nas tomadas de decisões económicas das entidades.

1.2 Diferença entre resultado contabilístico e resultado tributável

O resultado contabilístico e resultado tributável nem sempre coincidem. Isto deve-se ao facto de os resultados serem determinados por normas distintas, o resultado contabilístico é determinado com base no princípio contabilístico geralmente aceite, ao passo que o resultado tributável é determinado com base nas leis fiscais.

Segundo Abadin (1997:857-8), os resultados tributáveis e contabilísticos são diferentes por várias razões, entre as quais, se destacam:

- a) Os princípios que suportam a determinação do resultado contabilístico são distintos dos que determinam o resultado fiscal. Sendo que, na contabilidade predominam princípios da prudência e imagem fiel, enquanto que o resultado fiscal resulta de princípios próprios como a capacidade económica, a suficiência, a equidade, etc.*
- b) O resultado contabilístico interessa fundamentalmente aos proprietários da empresa e aos gestores enquanto que o resultado fiscal interessa ao Estado.*
- c) Os princípios que presidem à forma de atuar do Estado são muito diferentes dos que informam a vida da empresa. Neste sentido, pode dizer-se, a título de exemplo, que o princípio da suficiência impositiva requer o máximo benefício fiscal enquanto que o resultado contabilístico, à luz da interpretação neoclássica da vida empresarial, tende a maximizar-se, pelo que a contabilidade tende a minorar o resultado fiscal declarado, tendo em conta que o imposto é um custo para a empresa.*

Apesar disso, tal como foi referido anteriormente o resultado fiscal não pode desligar-se do resultado contabilístico, pois tem o como base para sua determinação.

1.3 Apuramento do lucro tributável em Portugal

Em Portugal, a forma de determinação de lucro tributável encontra-se consagrado no CIRC, desde a sua génese, precisamente desde reforma fiscal de 1986. Entretanto, com a publicação do decreto-lei nº. 159/2009 de 13 de julho, que altera o CIRC, adaptando as regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade tal como adotadas pela União Europeia, veio reforçar ainda mais a ideia de interdisciplinaridade entre a norma contabilística e a norma tributária. Todavia, o apuramento do lucro tributável deve ter em consideração o resultado líquido do exercício apurado na contabilidade, com alguma correção previsto no CIRC, sendo adicionado ou deduzidos os ajustamentos aí previstos. Tal como Nabais (2013), enfatiza, “o lucro

tributável em IRC seja apurado segundo a chamada teoria do balanço, reportando-se à diferença entre o ativo (ou valores patrimoniais) líquido no fim do período e o ativo (ou valores patrimoniais) líquido no início do período da tributação”.

De acordo com artigo 104 n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, na qual para Dourado (2017: 198) citado por Sousa (2018) “o artigo 17.º, n.º 1, do CIRC, concretiza essa exigência constitucional do citado artigo 104.º, n.º 2, da CRP, estabelecendo um conceito de rendimento real (lucro tributável) que parte do resultado apurado pela contabilidade, mas que não depende totalmente desse resultado”. Assim no âmbito nacional e em conformidade com artigo 17º n.º 1 determinação do lucro tributável do CIRC, é possível identificar o que se entende como lucro tributável: “o lucro tributável das pessoas coletivas [...] é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código”.

A figura n.º 1 esquematiza a determinação do lucro tributável de acordo com o artigo 17 n.º 1 do CIRC.

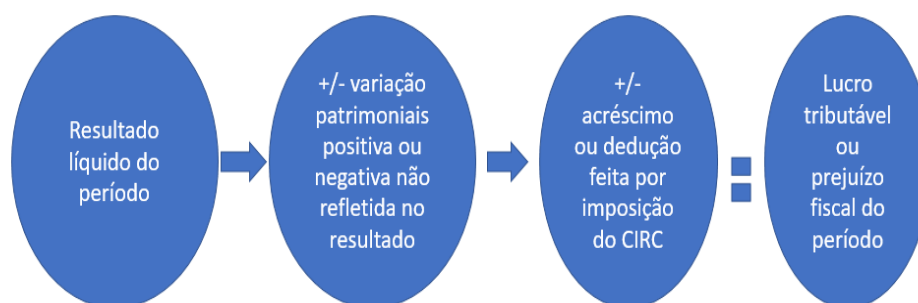


Figura 1: Determinação do lucro tributável artigo 17.º n.º 1 do CIRC

Fonte: Elaboração própria de acordo com artigo 17º. nº. 1 do CIRC

Todavia, de acordo com o artigo 17, n.º 3, alínea a) do CIRC, para permitir o apuramento do lucro tributável, de acordo com o disposto do n.º 1 do mesmo artigo, “a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das

disposições previstas neste código”, o que veio reforçar a ideia de interdisciplinaridade entre a contabilidade e fiscalidade.

No entanto, “embora a adoção das normas contabilísticas respeitantes aos diversos sectores de atividade constituir a regra, não prescinde o direito fiscal de sujeitar a contabilidade às suas próprias normas, neste caso concreto as constantes no CIRC” (Jesus, 2011. 29). Isto deve-se ao fato das normas contabilísticas e fiscais terem objetivos distintos, uma vez que, a norma contabilística tem como objetivo a apresentação da imagem verdadeira e apropriada da empresa no sentido de satisfazer as necessidades dos investidores, gestores, entre outros, enquanto que as normas fiscais tem como objetivo arrecadação de receita com o intuito de satisfazer as necessidades financeiras do Estado e a noção de uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, artigo 103.º n.º 1 da CRP. Neste sentido, embora tendo em conta que para o apuramento do lucro tributável fiscal se tem por base a contabilidade, haverá situações em que o lucro tributável fiscal diverge do lucro contabilístico, isto deve-se ao fato das duas normas terem objetivos distintos, e também para (Dourado, 2017) citado por (Sousa, 2018: 14) é uma forma de prevenir o abuso fiscal, através do estabelecimento dos limites às deduções de gastos, bem como limites a transmissões de prejuízos.

Face ao exposto, é possível identificar situações em que o valor do ativo e do passivo contabilístico seja diferente da base fiscal, sendo que estas diferenças podem ser classificadas em dois grupos: permanentes ou definitivas (aquelas que nunca serão fiscalmente aceites) e temporárias (são originadas num período e podem ser revertidas num ou mais período seguintes). É de referenciar que é das diferenças temporárias é que resulta o princípio basilar que esta na origem dos impostos diferidos.

1.4 A problemática de impostos diferidos

Os impostos diferidos têm origem no confronto entre as normas fiscais e contabilísticas. Conforme mencionado anteriormente, estas duas normas por vezes são diferentes por terem objetivos distintos. É de referenciar que nem sempre que existem diferenças entre as duas normas que dão origem aos impostos diferidos pois para tal tem de existir diferenças temporárias.

Neste sentido, Pais (2000: 143) afirma que “o problema na contabilização dos impostos sobre os lucros resulta do facto do legislador fiscal e normas contabilísticas poderem ter

óticas diferentes no que respeita ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, capital próprio, gastos e rendimentos. Estas diferenças de reconhecimentos e mensuração decorrem dos objetivos distintos das normas de contabilidade financeira e das regras fiscais”.

Todavia, segundo Sampaio (2000: 49), perante o conflito entre normas contabilísticas e normas fiscais, resultante de objetivos diferentes, para que exista adequada coordenação entre contabilidade e fiscalidade exige-se que o efeito das divergências entre normas fiscais e normas contabilísticas seja reconhecido contabilisticamente, com vista a eliminar as distorções daí resultantes. Com o efeito, o reconhecimento das divergências entre normas fiscais e normas contabilística deve ser feito através das contabilizações dos impostos diferidos.

Segundo Lopes, Oliveira, Pires, Malaquias, Covane & Rabaça (2013: 705) entende-se por impostos diferidos como uma técnica contabilística que tem como objetivo diminuir a diferença entre o resultado contabilístico e o tributável (fiscal).

Perante o exposto, pode observar-se síntese da problemática de impostos diferidos de acordo com a figura n.º 2.

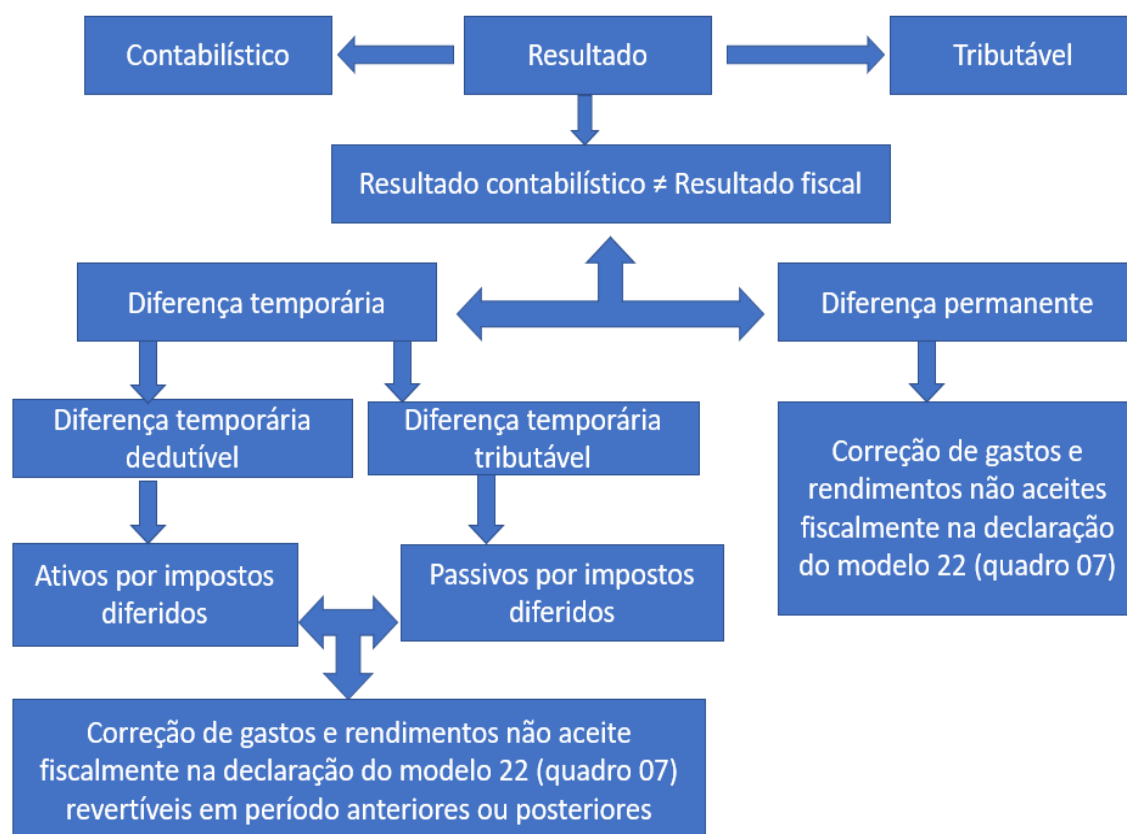


Figura 2: Ilustração de impostos diferidos

Fonte: Elaboração própria

1.4.1 Diferenças permanentes

O conceito de diferenças permanentes não se encontra expressamente definida nas normas contábilísticas atuais. Ainda assim, pode entender-se as diferenças permanentes, ou definitivas, como aquelas em que os seus efeitos fiscais não são suscetíveis de compensação em período anteriores, ou seja, resultam de transações e eventos que são incluídos ou no lucro contábilístico ou no lucro tributável, mas nunca em ambos. As diferenças permanentes nunca são revertíveis, Pais (2000: 27).

Ainda, Cunha e Rodrigues (2014: 103) defendem que as diferenças permanentes podem resultar das seguintes situações:

- Um item ser reconhecido como rendimento ou ganho na demonstração dos resultados e nunca vir a ser considerado na determinação do resultado fiscal. Temos como exemplo, os dividendos provenientes de entre empresas de um grupo na qual se encontra isento de tributação de acordo com o artigo 14º n.º. 3 do CIRC;

- Um item ser incluído no resultado fiscal e nunca ser reconhecido como rendimento ou ganho na demonstração dos resultados, como por exemplo, uma mais-valia fiscal que, em termos contabilísticos gera uma perda por força de reavaliação anterior;
- Um item ser reconhecido como gasto ou perda na demonstração dos resultados, mas nunca vir a ser aceite a sua dedução na determinação do resultado fiscal, como por exemplo, uma despesa confidencial ou não documentada;
- Quando é aceite uma dedução ao resultado fiscal, mas esta nunca ser reconhecida como custo ou perda na demonstração de resultados, como por exemplo, uma majoração de despesas.

Face ao exposto, tal como Sampaio (2000: 53) afirma, “as diferenças derivam do fato de a contabilidade e a fiscalidade se mostrarem divergentes e irreconciliáveis relativamente à consideração de determinados gastos ou rendimentos”. Este fato determina que as diferenças assim originadas se apresentem com carácter definitivo e irreversível. Ainda a mesma autora, defende que estas diferenças ocorrem quando determinações específicas de carácter fiscal isentam determinados rendimentos de tributação ou impedem a dedução de certos gastos.

1.4.2 Diferenças temporárias

As diferenças temporárias são definidas nos termos dos § 5 da NCRF 25 – impostos sobre o rendimento e de § 5 da IAS 12 - impostos sobre o rendimento como a diferença entre a quantia escriturada de um ativo ou passivo no balanço e a sua base de tributação. Mais especificamente, para Rodrigues (2012) a diferença temporária existe quando um gasto ou um rendimento reconhecido na contabilidade, mas não relevam para fins fiscais no período, mas serão fiscalmente aceites nos exercícios futuros. Entretanto, isto leva a um aumento ou diminuição do imposto a pagar nesse período.

Segundo Costa e Antunes (2009), tal significa que uma situação que no presente originou imposto a pagar pode no futuro ser deduzida ou situação que no presente não originou imposto a pagar será tributável no futuro.

Segundo Pais (2000), as diferenças temporárias são diferenças entre a base tributável de um ativo, ou passivo, e a quantia escriturada desse ativo, ou passivo, nas demonstrações financeiras que resulta em quantias tributáveis, ou dedutíveis, em período futuro, quando a quantia do ativo, ou passivo, seja recuperada ou liquidada. Ainda o mesmo autor,

defende que a diferença temporária também inclui um ativo ou passivo para efeitos fiscais, não reconhecido nas demonstrações financeiras, que resulte em quantias tributáveis ou dedutíveis em períodos futuros, baseada na previsão das leis fiscais.

Na tabela n.º 2 encontram-se, de forma sumária, a explicação dos tipos de diferenças temporárias que podem existir e as suas respetivas designações.

Tabela 2: Tipo de diferença temporária

Diferença temporária	Ativo	Passivo
Ativo por impostos diferidos	Quantia escriturada < base fiscal	Quantia escriturada > base fiscal
Passivos por impostos diferidos	Quantia escriturada > base fiscal	Quantia escriturada < base fiscal

Fonte: Adaptado de Pais (2000)

1.4.2.1 Diferenças temporárias tributáveis e os passivos por impostos diferidos

De acordo com § 5 da NCRF 25, as diferenças temporárias tributáveis são definidas como aquelas que resultam em “quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada”, e ainda define passivos por imposto diferidos como “quantias de impostos sobre rendimentos pagáveis em período futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis”. Ainda mais especificamente, Fonseca (2011) diz que diferenças temporárias tributáveis acontecem “quando uma quantia escriturada de um ativo excede a sua base fiscal, significa que terá lucro tributável no momento da realização do ativo; por outro lado, quando uma quantia escriturada de um passivo é inferior à sua base fiscal, significa que terá um lucro tributável quando o passivo for liquidado no futuro, originando em qualquer dos casos um incremento de imposto a pagar no futuro”.

Segundo Pais (2000), uma diferença tributável surge quando a quantia escriturada do ativo excede a sua base tributável, traduzindo um excesso de benefícios económicos tributáveis que fluirão para a empresa, relativamente à quantia que será permitida como

dedução para efeitos fiscais. O referido autor, destaca como exemplos de diferenças temporárias tributáveis:

- rendimentos que são tributados, depois de terem sido reconhecidos na demonstração dos resultados;
- gastos que são dedutíveis, antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados;
- os ativos que são escriturados pelo justo valor ou revalorizados (e a quantia ajustada é superior à original) e nenhum ajustamento equivalente é efetuado para efeito fiscais;
- parte ou todo o custo de um ativo não dedutível para efeitos tributários; ou
- o custo de uma concentração de atividade empresarial que seja uma aquisição, em que é imputado aos justos valores dos ativos e passivos identificáveis e a quantia escriturada de um ativo identificável seja aumentada para seu justo valor, não existindo, no entanto, nenhum ajustamento para efeito fiscal, pelo que a quantia do detentor anterior à data da transação permanece como a base tributável do ativo.

1.4.2.2 Diferenças temporárias dedutíveis e os ativos por impostos diferidos

De acordo com § 5 da NCRF 25, as diferenças temporárias dedutíveis “são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada”. Pais (2000) realça que a diferença temporária dedutível surge quando a quantia escriturada do passivo excede a sua base tributável ou quando a base tributável de um ativo excede a sua quantia escriturada.

As diferenças temporárias dedutíveis provocam a redução do lucro tributável nos períodos futuros, sendo esta resultados das leis fiscais (Sözbilir, 2015 citado por Silva (2016)). Ainda de acordo com o autor, este tipo de diferenças origina um aumento da despesa de imposto no período corrente, mas, em contrapartida, a quantidade de imposto

que é paga em excesso é evidenciada no balanço como um ativo por impostos diferido, permitindo assim que as empresas o deduzam em períodos futuros. Como exemplo de diferenças temporárias dedutíveis, Pais (2000) apresenta:

- rendimentos que são tributados, antes de terem sido reconhecidos na demonstração dos resultados;
- gastos que são dedutíveis, depois de terem sido reconhecidos na demonstração dos resultados;
- os ativos são escriturados pelo justo valor ou revalorizados (e a quantia ajustada é inferior à original) e nenhum ajustamento equivalente é efetuado para efeitos tributários; ou
- o custo de uma concentração empresarial que seja uma aquisição é imputado aos justos valores dos ativos e passivos identificáveis, contando da operação de um ativo reconhecido por um justo valor inferior à quantia do detentor anterior à data de transação, não existindo, no entanto, nenhum ajustamento para efeitos fiscais.

As diferenças temporárias dedutíveis podem dar origem ao reconhecimento de ativo por imposto diferido, que conduz a uma redução do pagamento de impostos em períodos futuros. Os ativos por impostos diferidos, § 5 da NCRF 25, são definidos como as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a diferenças temporárias dedutíveis, reporte de perdas fiscais não utilizadas e reporte de crédito tributáveis não utilizados.

Para Sözbilir (2015), citado por Silva (2016), podemos identificar ativos por impostos diferidos quando a recuperação do valor contabilístico dos ativos ou liquidação do valor contabilístico dos passivos se fazem em pagamentos futuros menores do que a da recuperação ou liquidação sem implicações fiscais. De acordo com Laux (2013) citado pelo mesmo autor, um ativo por impostos diferidos é reconhecido nas demonstrações financeiras antes do consequente fluxo de caixa. Assim, o ativo por impostos diferidos fornece informações prospetivas sobre os benefícios fiscais futuros.

De acordo com § 34 da NCRF 25, e da IAS 12, a entidade deve reconhecer um ativo por impostos diferidos dos créditos dos impostos não utilizados, de perdas fiscais não utilizadas, e, tal como diferença temporária dedutível, até ao ponto que os lucros tributáveis futuros estão disponíveis e contra os quais possam ser usadas perdas fiscais não utilizadas e créditos fiscais não utilizados. Ainda, Bauman e Das (2004) citado por Silva (2016), reforça, que o fato do reconhecimento de ativos por impostos diferidos está condicionado pela geração de lucros tributáveis futuros, porque só assim as empresas podem beneficiar dos montantes de imposto dedutíveis e dos prejuízos fiscais.

1.4.3 Reconhecimento de impostos diferidos

Tal como já foi mencionado anteriormente, pode existir diferença entre a base contabilística e a base fiscal no reconhecimento de um ativo ou passivo. essas diferenças podem ter caráter temporário ou definitivo, sendo que as diferença de caráter temporário é que dão origem ao reconhecimento dos impostos diferidos.

De acordo com § 51 da NCRF 25 e § 57 da IAS 12 “a contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transação ou de outros acontecimentos é consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento”, ou seja, “a contabilização do imposto diferido deve ser efetuada no mesmo elemento da demonstração financeira em que foi reconhecida a transação ou outro acontecimento que implica o reconhecimento do imposto diferido” Gonçalves (2017).

A figura n.º 3 esquematiza a orientação da NCRF 25, quanto ao reconhecimento dos impostos diferidos:

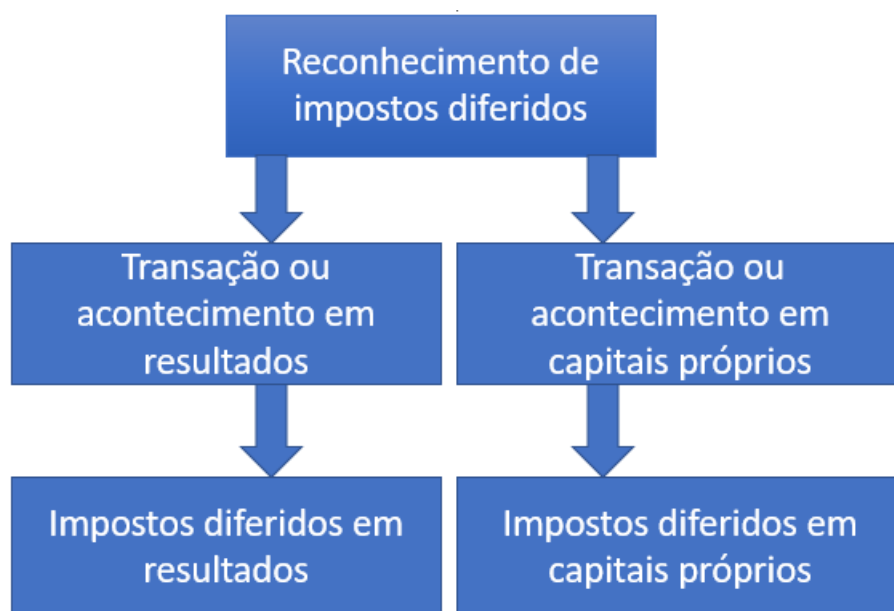


Figura 3: Reconhecimento dos impostos diferidos

Fonte: adaptado de Gonçalves (2017: 60)

Ainda de acordo com § 52 da NCRF 25, e § 58 da IAS 12, os impostos correntes e os impostos diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, exceto até ao ponto em que provenha de:

- Uma transação ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, diretamente no capital próprio; ou
- Uma concentração de atividade empresariais.

Entretanto, de acordo com o § 53 da NCRF 25, e § 59 da IAS 12, “a maior parte dos passivos por impostos diferidos e ativo por impostos diferidos surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutra período diferente”.

1.4.4 Mensuração dos impostos diferidos

Para que sejam reconhecidos, ativos por impostos diferidos, assim como passivos por impostos diferidos, é necessário que estes satisfaçam os critérios de reconhecimento, ou seja, que o valor possa ser mensurado com fiabilidade e que seja provável que os benefícios económicos futuros fluíram para a entidade.

Entretanto, os ativos e passivos originados pelas diferenças temporárias estão sujeitos a alterações futuras provocadas por alteração nas taxas e leis fiscais. Assim, de acordo com § 43 da NCRF 25, e § 46 da IAS 12, os ativos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e dos anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas (e as leis fiscais) aprovadas à data do balanço.

Ainda, de acordo com o § 50 da NCRF 25, e § 56 da IAS 12, a quantia estruturada de um ativo por imposto diferido deve ser revista á data de cada balanço. Nessa data, a quantia escriturada pode sofrer alterações quando ocorra uma alteração da taxa de tributação ou dos diplomas fiscais, ou quando exista uma alteração da forma como o ativo será recuperado.

1.4.5 Divulgação dos impostos diferidos

De acordo com § 68 da NCRF 25, e § 74 da IAS 12, uma entidade deve compensar os ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos, apenas se:

- tiver o direito legalmente executável de compensar os ativos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; ou
- os ativos e passivos, por impostos diferidos, se relacionarem com impostos sobre os lucros lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.

Quanto à divulgação dos impostos diferidos, o disposto do § 72 da NCRF 25, e § 79 da IAS 12, exigem que sejam divulgados os principais componentes de gasto (rendimento) de impostos separadamente, especificando posteriormente (§ 73 da NCRF 25 e § 80 da IAS 12) que poderão incluir, entre outros:

- a quantia de gasto (rendimento) por imposto diferidos com a origem e reversão de diferenças temporárias;
- a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com lançamento de novos impostos;
- a quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos correntes;

- a quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferença temporária de um período anterior usada para reduzir gastos de impostos diferidos;
- gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um ativo por impostos diferidos; e
- a quantia de gasto (rendimento) de impostos relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros, que estão incluídas nos resultados, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

Nos termos dos § 74 da NCRF 25, e § 81 da IAS 12, é ainda exigido a divulgação separada de:

- o imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ao creditados ao capital próprio;
- uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico em uma ou em ambas das seguintes formas:
 - i. uma reconciliação numérica entre gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) divulgado também a base pela qual a taxa(s) de imposto(s) é(são) calculada(s); ou
 - ii. uma reconciliação numérica entre a taxa média efetiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgado também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;
- uma aplicação de alteração na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;
- a quantia de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos por impostos não usados relativamente aos quais nenhum ativo por impostos diferidos seja reconhecido no balanço;
- A quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais os passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos;
- com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos de impostos não usados:

- i. a quantia de ativos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;
- ii. a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço.

1.4.6 Operações que originam reconhecimento de impostos diferidos

Devem ser reconhecidos os ativos e passivos por impostos diferidos para todas as diferenças temporária, excluindo algumas exceções previstas pela IAS n.º 12. Todavia, os ativos por impostos diferidos apenas devem ser reconhecidos para todas as diferenças temporária dedutíveis desde que seja provável a existência de lucros tributáveis no período em que estas diferenças serão revertidas.

1.4.6.1 Ativos biológicos

A NCFR 17 § 6 define ativo biológico como “um animal ou planta vivo”. Quanto à sua natureza, os ativos biológicos podem ser classificados como ativos biológicos consumíveis e os ativos biológicos de produção. Segundo o § 40 do mesmo normativo, os ativos biológicos consumíveis são definidos como “os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos”, e os ativos biológicos de produção como “os que não sejam considerados como ativos biológicos consumíveis”. Contabilisticamente, um ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda (NCFR 17 § 13).

Do ponto de vista fiscal, os ganhos e as perdas resultante da aplicação de justo valor em ativos biológicos, que não sejam explorações silvícolas plurianuais, concorrem para apuramento do resultado tributável, respetivamente de acordo com artigo 20º n.º 1 alínea g) e artigo 23 n.º 2 alínea k) do CIRC.

Face ao exposto, verifica-se uma igualdade entre o tratamento fiscal e contabilístico no que diz respeito ao tratamento dos ativos biológicos consumíveis, sendo unicamente aceite o justo valor tanto na vertente contabilística como fiscal nesse tipo de ativos. No que diz respeito aos ativos biológicos de produção (não consumíveis) e à exploração silvícola plurianual, não se verifica uma harmonia no tratamento entre as normas contabilísticas e as normas fiscais (Sousa, 2009) citado por (Pereira, 2013). Trincheiras

(2010: 47) citado por Pereira (2013) reforça que, quanto à mensuração por justo valor nos ativos biológicos de produção e a exploração silvícolas plurianual, esta não é aceite fiscalmente pela aplicação da regra geral do disposto do artigo 18º n.º. 9 do CIRC, sendo que as diferenças são apenas imputadas como rendimentos aos gastos do período de tributação no momento em que os elementos ou direitos que os originaram sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, resultando, respetivamente num incremento ou numa diminuição do lucro tributável de período futuro (diferença temporária).

Entretanto, no que diz respeito a exploração silvícola plurianual, de acordo com artigo 18º n.º. 7 do CIRC, os gastos desta exploração podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extração efetuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada no período anterior, é atualizada pela aplicação dos coeficientes estabelecidos em Portaria publicada pelo Ministério das Finanças. Esta norma fiscal, gera uma diferença tributária definitiva ou permanente entre resultado contabilístico e a sua base tributável, uma vez que para efeito contabilístico não são considerados os coeficientes de desvalorização da moeda, nem no período tributável presente, nem em períodos futuros, pelo que não existe qualquer impacto relativamente aos impostos diferidos (Pereira, 2013).

1.4.6.2 Propriedades de investimento

Uma propriedade de investimento é definida, de acordo com o NCRF 11 § 5, como propriedade (terreno ou um edifício ou parte de edifício ou ambas) detida pela entidade com objetivo de ter renda ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades. As propriedades de investimentos devem ser inicialmente mensuradas pelo seu custo (NCRF 11 § 20), e posteriormente, como mensuração subsequente pode adotar o modelo de justo valor ou modelo de custo (NCRF 11 § 30). No caso em que a empresa opta como mensuração subsequente pelo modelo do justo valor, tal como o próprio nome diz tem de mensurar o ativo pelo seu justo valor, sendo que, um ganho ou uma perda proveniente de respetivamente, aumento ou redução de justo valor de propriedade de investimento deve ser reconhecido na demonstração dos resultados, no período em que ocorre (NCRF 11 § 35 e 37).

Todavia, as alterações do justo valor em propriedade de investimento não concorrem para apuramento do lucro tributável, em conformidade com o artigo 18º n.º 9 do CIRC que estipula que “os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, extintos ou liquidados”.

Face ao exposto, verifica-se diferente forma de tratamento quanto à mensuração pelo justo valor em propriedades de investimento entre a norma contabilística e a norma fiscal uma vez que, ao adotar o referido modelo, a norma contabilística prevê um ajustamento decorrente da variação no justo valor do ativo, enquanto que a norma fiscal não aceita essas variações. Entretanto, de acordo com o artigo 18 n.º 9 do CIRC, essas variações embora não sendo relevantes para o efeito fiscal no período em que são reconhecidas contabilisticamente, serão aceites no período tributário em que se verifica alienação, extinção ou liquidação dos elementos ou direito que lhes deram origem, ou seja, essa diferença trata-se de diferença temporária. Trincheiras (2010) citado por Pereira (2013), veio reforçar essa ideia ao afirmar que “caso o justo valor da propriedade de investimento seja superior à sua quantia escriturada, o ajustamento registado contabilisticamente como ganho só será tido em conta no apuramento do lucro tributável de período ulteriores, resultando daqui uma diferença que se traduz num incremento de imposto a pagar futuramente”, ou seja, diferença temporária tributável. Pelo contrário, se o justo valor da propriedade de investimento for inferior à sua quantia escriturada, o ajustamento contabilístico registado como uma perda apenas terá tido em conta no lucro tributável de período ulteriores, o que permitirá uma poupança de imposto a pagar no futuro (diferença temporária dedutível).

1.4.6.3 Contratos de construção

A noção de contrato de construção encontra-se definida, de acordo com NCRF 19 § 3, como “um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termo da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final”. O contrato de construção por força da natureza da atividade subjacente, a data da atividade em que o contrato é iniciado e a data em que atividade é concluída caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes (NCRF 19 § 1).

A mensuração de contrato de construção, de acordo com § 22 e 25 da NCFR 19, deve ser feita de acordo com o grau de percentagem de acabamento quando o desfecho do contrato possa ser estimado com fiabilidade, caso contrário, deve ser utilizado método do lucro nulo (§ 32 da NCFR 19). Lopes (2013: 24) defende que apesar de existir outros métodos para o reconhecimento, que o método de percentagem de acabamento (quando possa ser mensurável com fiabilidade) é o único método aceite tanto pela IAS 11 como pela NCFR 19. Tendo em conta § 22 e 25 da NCFR 19, Lopes (2013: 24) afirma que o reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento, e que segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato do rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído”. No entanto, para o método do lucro nulo, de acordo com NCFR 19 § 32 alínea a), “o rédito de contrato só deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos dos contratos incorridos serão recuperáveis”, e ainda na alínea b) acrescenta que “os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos”.

Para os fins fiscais, a determinação dos resultados de contratos de construção é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento, artigo 19 n.º 1 do CIRC. O disposto no n.º 2 do mesmo artigo apresenta a fórmula para determinação da percentagem de acabamento, detalhando que “a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato”. Contudo, de acordo com o artigo 19 n.º 4 do CIRC, “não são dedutíveis as perdas esperadas relativamente a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados”. Entretanto, de acordo com artigo 19 n.º 3 do CIRC, quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável, considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato, ou seja, quando o custo de contrato não possa ser estimado com fiabilidade, utiliza-se como critério de mensuração método do lucro nulo.

Face ao exposto, verifica-se a harmonização entre a norma contabilística e a norma fiscal, quanto ao critério de mensuração de contrato de construção. Todavia, mesmo tendo em conta que o critério para a mensuração do contrato de construção para o efeito contabilístico e fiscal são iguais, mesmo assim existem situações em que haverá

diferenças entre as duas normas relativamente ao contrato de construção, uma vez que, para apuramento do lucro tributável, não são aceites as perdas esperadas correspondentes a gastos ainda não suportados relativamente aos contratos de construção, enquanto que, na contabilidade, uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto (NCRF 19, § 36). Pereira (2013) refere que “nos períodos tributários ulteriores em que tais gastos sejam efetivamente suportados, a sua dedutibilidade já será aceite, levando a que entidade usufrua, nesse momento, de redução no imposto sobre o rendimento”, ou seja, estamos perante uma diferença temporária dedutível.

1.4.6.4 Subsídios das entidades públicas

Entende-se como subsídios das entidades públicas, de acordo com a NCRF 22 § 4, os “auxílios das entidades públicas na forma de transferência de recurso para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com atividades operacionais da entidade”. Ainda, de acordo com a mesma norma, os subsídios podem ser classificados como subsídios relacionados com ativos, que consistem em subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir ativos a longo prazo. No mesmo parágrafo os subsídios relacionados com rendimentos, que são todos os subsídios das entidades públicas que não sejam os que estão relacionados com ativos.

Contabilisticamente, quanto ao reconhecimento e mensuração, os subsídios relacionados com os rendimentos, devem ser imputados ao rendimento no período em que o subsídio é atribuído, salvo se se destinam a financiar deficits de exploração de períodos futuros, caso em que devem ser imputados aos referidos períodos (NCRF 22 § 25).

No que diz respeito aos subsídios relacionados com ativos, de acordo com NCRF 22 § 12 “os subsídios das entidades públicas não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos capitais próprios” e subsequentemente, quanto aos que respeitam a ativos fixos tangíveis depreciables e intangíveis amortizáveis, imputados numa base sistemática como rendimento durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem. No entanto, quanto aos que respeitem a ativos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis sem vida útil definida, deverão mantidos nos capitais próprios,

exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Fiscalmente, os subsídios relacionados com rendimentos ou subsídios à exploração, são considerados como rendimentos e ganhos para o efeito do apuramento do lucro tributável de acordo com artigo 20º n.º.1 alínea j) do CIRC. Segundo Valente (2009), não há necessidade de efetuar correções em ordem de apuramento tributável, ou seja, neste tipo de subsídios a fiscalidade encontra-se em harmonia com a contabilidade.

No entanto, fiscalmente, os subsídios relacionados com ativos ou subsídios ao investimento, está prevista no artigo 22º do CIRC. De acordo com n.º. 1 alínea a) do referido artigo, os subsídios relacionados com ativos não correntes depreciables ou amortizáveis, devem ser incluídos no lucro tributável uma parte de subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização sobre o custo de aquisição ou de produção, contudo, remete para o n.º. 2, na qual estabelece como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização. Ainda de acordo com disposto do artigo 22º n.º. 1 alíneas b) e c), quando os subsídios respeitem a ativos intangíveis, sem vida útil definida, e quando os subsídios respeitem a propriedades de investimento e a ativos biológicos não consumíveis, mensurados pelo modelo de justo valor, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído independentemente do recebimento, em frações iguais, durante 20 anos. E quando os subsídios não respeitem aos ativos mencionados anteriormente, devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio, (artigo 22º n.º.1 alínea d) do CIRC).

Face ao exposto, verifica-se que o tratamento contabilístico e fiscal é similar quanto ao tratamento de ativos com vida útil definida, exceto quando vida útil estimável do ativo não corresponde ao limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do artigo 31º-A n.º 4 do CIRC. Entretanto, devido a referida exceção podem existir situações em que o tratamento contabilístico dos subsídios das entidades públicas relacionados com ativos com vida útil estimável, seja diferente do tratamento fiscal, potenciando assim situações de possível reconhecimento

dos impostos diferidos. Por outro lado, no que concerne ao tratamento dos subsídios das entidades pública relacionados com ativos sem vida útil definida, verifica-se diferença entre tratamento o contabilístico e o fiscal, uma vez que no contexto contabilístico, são mantidos no capitais próprios, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade, enquanto que no contexto fiscal, ainda que parcialmente, será considerado componente positiva no apuramento do lucro tributável no período do seu reconhecimento inicial e seguintes, potenciando assim uma situação de possível reconhecimento dos impostos diferidos.

1.4.6.5 Depreciações e amortizações

Entende-se por amortização de acordo com NCRF 6 § 8 como “imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo intangível durante a sua vida útil”, e por depreciação de acordo com a NCRF 7 § 6 como “imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a vida útil”. Mais especificamente, Silva (2014), define a “depreciação consubstancia-se numa operação contabilística que visa registar o desgaste do investimento físico inerente à sua utilização, obsolescência e/ou passagem de tempo”, ou seja, depreciação trata-se de registo de perda de valor de ativo fixo tangível resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo. Ainda de acordo com o mesmo autor, entende-se por amortização como a diminuição de valor dos ativos intangível, respeitante a direito com prazo (legal ou contratual) limitado.

No que concerne a lei fiscal, a depreciação e amortização em regra são aceites como gastos para o efeito do apuramento do lucro tributável, de acordo com artigo 23º n.º 2 alínea g) do CIRC. Ainda, de acordo com artigo 29º n.º 1 do CIRC e o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, podem ser objeto de depreciação e amortização os elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, os ativos biológicos de produção e as propriedades de investimento contabilizados ao modelo do custo histórico que, com carácter sistemático, sofrem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo. Neste sentido, o conceito de ativo intangível encontra-se definido na NCRF 6 § 8, como “ativo não monetário identificável e sem substância física”, e a NCRF 7 § 6 define ativos fixos tangíveis como “os itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimentos de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativo, e que se espera que sejam usados durante mais do que um período”.

Contabilmente, estas duas normas preveem, tanto para os ativos intangíveis como para ativos fixos tangíveis, semelhanças quanto à sua mensuração, referindo que a mensuração inicial de ambos os ativos devem ser pelo seu custo, segundo a NCRF 6 § 24 e NCRF 7 § 16, respetivamente. Como mensuração subsequente, a entidade deve escolher entre o modelo de custo ou o modelo de revalorização como política contabilística relativamente aos referidos ativos, conforme NCRF 6 § 70 e NCRF 7 § 29. É de referenciar que em ambos os modelos existem amortizações ou depreciações sendo que a diferença está na quantia amortizável ou depreciável, uma vez que no modelo de custo os ativos devem ser escriturados pelo seu custo, e no modelo de revalorização os ativos devem estar escriturados por uma quantia revalorizada (NCRF 6 §§ 72 e 73; NCRF 7 §§ 30 e 31).

Contudo, fiscalmente, não é indiferente a adoção de um dos modelos supracitados, tendo em consideração o artigo 18º n.º 9 do CIRC, que diz que “os ajustamento decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável...” e ainda o artigo 29º n.º 3 e o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, veio reforçar essa ideia ao afirmar que “podem ser objeto de depreciação ou amortização os elementos do ativo sujeitos a depreciação,..., contabilizado ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”. Por isso, tal como afirma Ponte (2010), “para efeitos fiscais apenas é aceite o modelo de custo, sendo reconhecido nos resultados as depreciações”. Por outras palavras, o ajustamento decorrente da aplicação do modelo de revalorização não é aceite fiscalmente. Ainda Pereira (2013) reforça que “o aumento das amortizações ou depreciações do ativo, em virtude da adoção do modelo de revalorização, tem necessariamente implicações fiscais”, portanto, o ajustamento resultante da aplicação do modelo de revalorização faz com que o valor contabilístico do ativo se torne diferente da sua base tributável. Deste modo, o aumento da amortização ou depreciação resultante do reconhecimento do excedente da revalorização não será aceite como gastos nos períodos de tributação subseqüentes, resultando assim num incremento de imposto a pagar, dando assim à origem de possível reconhecimento de passivo por imposto diferidos.

É ainda, de referenciar que caso se trate de revalorização de ativo imobilizado corpóreo nos termos da Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, o aumento de valor da depreciação resultante da revalorização será aceite como gasto fiscal em 60% (Decreto

Regulamentar n.º 25/2009, artigo 15º n. 2 alínea a). Sendo que, os restantes 40% do aumento da depreciação resultante da revalorização não concorrem para formação do lucro tributável, por isso devem acrescida aquando do apuramento do lucro tributável de períodos tributários futuros, dando assim a possibilidade de reconhecimento de passivo por impostos diferidos.

No que diz respeito ao método de amortização ou depreciação a NCRF 6 § 96 e NCRF 7 § 62 defende que pode ser usada uma variedade de métodos para imputar a quantia amortizável ou depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Sendo que, o método a ser usado deve refletir o modelo por que se espera que os benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade (NCRF 6 § 95 e NCRF 7 § 60). Do ponto de vista fiscal, em conformidade com artigo 30º n.º 1 e Decreto Regulamentar n.º 25/2009 artigo 4º, a imputação da quantia amortizável ou depreciável faz-se, em regra, pelo método da linha reta. No entanto, pode optar-se pelo método das quotas decrescentes, relativamente aos ativos fixos tangíveis novos, e que não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais (artigo 30º n.º 2 do CIRC e Decreto Regulamentar n.º 25/2009 artigo 4º n.º 2). Pode ainda, o sujeito passivo optar por outros métodos de amortização e depreciação mediante autorização previa da Autoridade Tributária e Aduaneira (artigo 30º n.º 3 do CIRC e artigo 4º n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009).

Portanto, de uma forma geral, verifica-se harmonização entre a norma contabilística e a norma fiscal, quanto aos métodos de cálculo das depreciações e amortizações. Ainda assim, em resultado da aplicação de método diferente dos métodos previstos na legislação fiscal, nomeadamente o método das unidades de produção, podem existir diferença entre a norma contabilística e a norma fiscal, caso á não aceitação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira da utilização do referido método. Neste caso, deverá o sujeito passivo fazer o ajustamento aquando do apuramento do lucro tributável, originando assim o reconhecimento de uma possível situação dos impostos diferidos.

Ainda de acordo com Decreto Regulamentar n.º 25/2009 artigo 9º, quando os ativos fixos tangíveis estiverem sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal, em consequência de laboração em mais do que um turno, pode ser aceite como gasto de tributação um

acréscimo até 25% da quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, ou, 50% se a laboração for superior a dois turnos. Caso a entidade se encontra nas condições da aplicação da referida disposição legal, a depreciação do ativo registada na contabilidade nos primeiros anos será inferior à depreciação fiscal. Como consequência, nos primeiros períodos tributários haverá uma poupança em termos de impostos a pagar, que será compensada nos períodos de tributação futuros, originando assim o reconhecimento um passivo por impostos diferidos.

Nos termos do artigo 29º n.º 2 do CIRC e do artigo 1º n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, que estabelecem as condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações, e dispõe que se “consideram sujeitos a deperecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”. Tendo em consideração os referidos artigos, as amortizações de um ativo intangível com vidas úteis indefinidas não são consideradas para o efeito fiscal, ao passo que, contabilisticamente, deve ser amortizado num período máximo de 10 anos (NCRF 6 § 105), devendo por isso ser acrescida no momento de apuramento do lucro tributável. Entretanto, de acordo com o artigo 45º-A n.º 1 do CIRC, “é aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis: elementos de propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada”. Do exposto verifica-se um diferente tipo de tratamento entre a norma contabilística e a norma fiscal, quanto à amortização de ativo intangível sem vida útil definida, possibilitando assim uma situação de possível reconhecimento de impostos diferidos.

Noutra perspetiva, atende-se, vida útil de um ativo, que de acordo com a NCRF 7 § 57, a estimativa da vida útil do ativo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes ou, a vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Ainda de acordo com a mesma norma, a política de gestão de ativos da entidade pode envolver a alienação de um ativo após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo, por isso, a vida útil de um ativo pode ser mais curta do que a vida económica. Entretanto, fiscalmente, em conformidade com artigo

3º n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, a vida útil de um elemento do ativo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual. O n.º 2 do mesmo artigo, veio detalhar como serão determinados os períodos da vida útil dos ativos ao referir que qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se como período mínimo de vida útil de um elemento do ativo, o que se deduz quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos fixados na tabela I anexa no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, que dele faz parte integrante, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas fixadas na tabela II anexa na mesma norma, e que dele faz parte integrante. Ao passo que, período máximo de vida útil de um elemento, é igual ao dobro do período mínimo referido anteriormente.

Ainda, é de referenciar que a vida útil dos ativos pode ser revista anualmente e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a alteração deve ser tratada como alterações numa estimativa contabilística de acordo com NCRF 4 § 5. Com o efeito, a alteração de estimativa da vida útil tem um tratamento prospetivo, sendo os seus efeitos aplicados no período corrente e seguintes, ou seja, não podem ser alteradas as depreciações de períodos anteriores. Contudo, fiscalmente, de acordo com Pontes e Oliveira (2018: 57), “está alteração da vida útil é aceite desde que seja efetuada entre o período mínimo e máximo da vida útil, que é determinado em função da taxa de depreciação fiscal prevista nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009”.

Face ao exposto, verifica-se uma sintonia entre a norma contabilística e a norma fiscal, no que se refere a exclusão do valor residual da quantia depreciable do ativo, tendo em consideração a NCRF 7 § 53, que diz “a quantia depreciable de um ativo é determinada após dedução do seu valor residual”. Contudo, no que diz respeito a vida útil, nem sempre se verifica o mesmo tratamento entre a norma contabilística e a norma fiscal, uma vez que, contabilisticamente, a entidade deve definir a vida útil de um elemento do ativo, de acordo com a estimativa da utilidade do ativo, enquanto que, fiscalmente, o legislador fiscal define o período durante o qual o ativo deve ser depreciado. Posto isto, caso a gestão da entidade defina um período inferior ou superior ao definido pelo legislador fiscal, deverá para efeitos tributários efetuar ajustamento à quanto o apuramento do resultado tributável. Sendo que, caso o gasto contabilístico com as depreciações for superior ao

valor máximo de gasto com as depreciações aceite fiscalmente, para o efeito tributário a diferença deve ser acrescida no modelo 22, caso contrário, em que o gasto contabilístico com as depreciações for inferior ao valor mínimo de gasto com as depreciações aceite fiscalmente, para o efeito tributário a diferença deve ser deduzida no modelo 22, possibilitando assim uma possível situação de reconhecimento de ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos, respetivamente.

1.4.6.6 Imparidades

A imparidade, encontra-se definida nos termos da NCRF 12 § 4, como um “excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável”. Por outras palavras, tal como afirma Rosendo (2019), “poderá dizer-se que um ativo se encontra em imparidade quando o seu valor contabilístico (quantia escriturada) é superior à sua real capacidade de gerar benefícios económicos futuros, quer através do seu uso, no normal decurso da atividade da empresa, quer através da sua alienação”, devendo a entidade reduzir a sua quantia escriturada através do reconhecimento da perda por imparidade nos resultados (NCRF 12 § 28). Fiscalmente, de acordo com artigo 23º n.º 2 alínea h), as perdas por imparidade são consideradas gastos dedutíveis na determinação do lucro tributável.

A figura n.º 4 esquematiza a perda por imparidade de ativos.

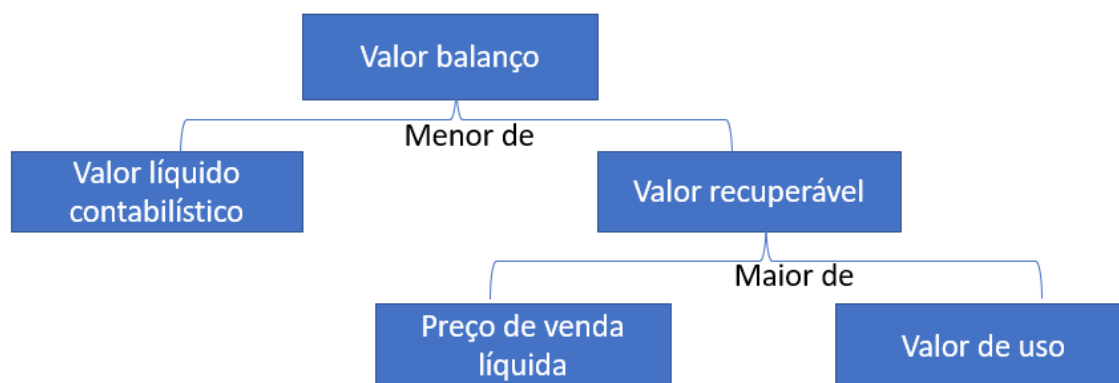


Figura 4: *Imparidade*

Fonte: elaboração própria

A NCRF 12 deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos ativos, com exceção de inventários (NCRF 18), ativos provenientes de contratos de construções (NCRF 19), ativos por benefícios de empregados (NCRF 28), ativos financeiros que sejam abrangidos NCRF 27 - instrumentos financeiros, propriedades de investimento

mensurados pelo justo valor (NCRF 11), ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda (NCRF 17), e ativos não correntes classificados como detidos para venda, de acordo com a NCRF 8.

A NCRF 27 tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e os respetivos requisitos de apresentação. Na sua estrutura inclui vários parágrafos sobre o tratamento da imparidade de ativos financeiros (na qual se inclui as dívidas de clientes e outras contas receber). De acordo com § 24 desta norma, em cada data de relato, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Ainda de acordo com o mesmo paragrafo, se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados, sendo que, § 25 da NCRF 27, estabelece algumas situações que se considera evidência objetiva para verificar se existe necessidade, ou não, do reconhecimento da perda por imparidade como, por exemplo: significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor, quebra contratual, torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira, entre outros.

Fiscalmente, as perdas por imparidade em dívidas de clientes e outras contas receber, de acordo com artigo 28º-A n.º 1 alínea a) do CIRC, podem ser deduzidas para efeito fiscais quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores. No entanto, o artigo 28º-B n.º 1 do CIRC veio detalhar as situações em que se considera perda por imparidade para o efeito fiscal ao referir que, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica os seguintes casos: a) o devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas; b) os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral; ou c) os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento. O n.º 2 do mesmo artigo vem estabelecer o limite temporal para dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade do caso c), ao estabelecer que o montante anual acumulado da perda por imparidade de crédito não pode ser superior às seguintes percentagem dos créditos em mora: 25% para crédito em mora há mais de 6

meses e até 12 meses, 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses, 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24% meses, ou 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

Ainda, é de referenciar que, de acordo com artigo 28º-B n.º 3, não são aceites a dedutibilidade das seguintes perdas por imparidade: 1) os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidade tenham prestado aval, 2) os créditos cobertos por seguros, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real, 3) os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69º do CIRC, mais de 10 % do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, com a exceção sobre os casos em que o devedor tenha pendente um processo de insolvência, processo de execução ou ainda créditos que tenham sido reclamados por via judicial, 4) os créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69º do CIRC, em mais de 10% do capital, com a exceção sobre os casos em que o devedor tenha pendente um processo de insolvência, processo de execução ou ainda créditos que tenham sido reclamados por via judicial, 5) os créditos entre empresas detidas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69º do CIRC, em mais de 10% do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva, com a exceção sobre os casos em que o devedor tenha pendente um processo de insolvência, processo de execução ou ainda créditos que tenham sido reclamados por via judicial.

Face ao exposto, as perdas por imparidade em dívidas a receber reconhecidas na contabilidade e que não cumprem o disposto previsto no artigo 28º-A do CIRC e artigo 28º-B do CIRC, não relevam para o efeito fiscal, sendo que devem ser acrescidas ao respetivo valor da perda no momento do apuramento do lucro tributável, originando assim diferença entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Contudo, caso a diferença resulte, em exclusivo, de uma desconformidade com o previsto no artigo 28º-B n.º 2, ou seja, com o limite temporal para dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade, a mesma será revertível em períodos tributáveis futuros, caso se mantenham as condições de crédito em mora, proporcionando assim uma situação de possível reconhecimento de ativos por impostos diferidos.

A NCRF 12 versa essencialmente sobre perda por imparidade em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e propriedades de investimento mensurado pelo modelo do custo (Palmeirinha, 2013). De acordo com a referida norma, § 28, se a quantia recuperável de um ativo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia recuperável deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Por outro lado, após o reconhecimento da perda por imparidade, em período posteriores, houver alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável para superior, a quantia escriturada do ativo deve ser aumentada até à sua quantia recuperável (NCRF 12 § 56), sendo que, o aumento da quantia escriturada não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquido de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecido no ativo em anos anteriores (NCRF 12 § 57). Este aumento é uma reversão da perda por imparidade que deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

Fiscalmente, as perdas por imparidade em ativos não correntes encontram-se consagradas no artigo 31º-B do CIRC. De acordo com n.º 1 do referido artigo, concorrem para o apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal. Contudo, o n.º 2 do mesmo artigo vem dizer que as referidas perdas carecem da aceitação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, mediante exposição devidamente fundamentada da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excecionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos. Ainda, de acordo com artigo 31º-B n.º 7 do CIRC, as perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira são considerados como gastos, em partes iguais, durante o período da vida útil restantes desse ativo ou, até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Perante ao exposto, verifica-se o mesmo tratamento entre a contabilidade e a fiscalidade quanto ao reconhecimento da perda por imparidade em ativos não correntes provenientes de desvalorizações excecionais (Palmeirinha, 2013). Contudo, quando não se trata de desvalorizações excecionais, para o efeito fiscal essas perdas não são dedutíveis no apuramento do lucro tributável no período em que este se verifique. Embora essas perdas

não sejam dedutíveis para o efeito fiscal no período em que se verifique, são aceites como gastos em período posteriores, em partes iguais, durante a sua vida útil restante ou, até em período anterior caso em que se verifique o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou alienação do mesmo. Sendo assim, a não aceitação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira da perda por imparidade por considerar-se que não cumpre o requisito do reconhecimento, gera uma diferença temporária entre a norma contabilística e a norma fiscal, que permite uma situação de possível reconhecimento de ativos por impostos diferidos.

A NCRF 8 tem como objetivo prescrever a contabilização de ativos não correntes detidos para venda e entre vários parágrafos encontra-se o tratamento do reconhecimento de perdas por imparidade nesse ativo. De acordo com a NCRF 8 § 21, uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do ativo para o justo valor menos os custos de alienação.

Contudo, fiscalmente, de acordo com Circular n.º 8/2011, não são aceites as perdas por imparidade em ativos não correntes detidos para venda por não se enquadrar nas perdas por imparidade em ativos não correntes, podendo ser recuperada quando a sua alienação, pela aplicação do regime de mais ou menos valias. No entanto, no caso sofrer uma desvalorização excecional que implique abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, a perda por imparidade apurada pode ser reconhecida para efeitos fiscais, desde que verificados os requisitos exigidos no artigo 31º-B, isto porque o ativo vai ser objeto de abate físico, deixando de ser possível a sua alienação e, conseqüentemente, já não cairá na definição de ativo não corrente detidos para venda, ainda que não seja reclassificado contabilisticamente.

Posto isto, é possível verificar-se que existe diferente tipo de tratamento das perdas por imparidade em ativos não correntes detidos para venda entre a norma fiscal e norma contabilística, podendo, contudo, esta diferença ser reajustado no momento da sua alienação, possibilitando por isso uma situação de possível reconhecimento dos impostos diferidos.

1.4.6.7 Provisões

A provisão encontra-se definida, de acordo com a NCRF 21 § 8, como “um passivo de tempestividade ou quantia incerta”. No entanto de acordo com a NCRF 21 § 13, a

provisão apenas deve ser reconhecida quando, cumulativamente uma entidade tenha uma obrigação presente, legal ou construtiva, como resultado de acontecimentos passados e seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação, e que a quantia da obrigação possa ser estimada com fiabilidade.

Fiscalmente, segundo Amorim (2010) “o tema das provisões tem elevada importância para o cálculo do lucro tributável, uma vez que existem provisões que não são aceitáveis fiscalmente, e que irão ser acrescidas para efeitos do respetivo apuramento”. De acordo com o artigo 39º n.º 1 do CIRC, podem ser deduzidas, para os efeitos fiscais, as seguintes provisões:

- as que se destinam a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre gastos do período de tributação;
- as que se destinem a fazer face a encargos com a garantia a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
- As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo instituto de seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitos à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
- As constituídas com objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.

Entretanto, no que concerne a provisão para garantias a clientes e provisão técnica a legislação fiscal estabelece um limite da dedutibilidade de gasto com as referidas provisões. Sendo que o limite estabelecido de acordo com artigo 39º n.º 5, para garantias a clientes, é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuados no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantia a clientes efetivamente suportado nos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestação de serviços sujeitas a garantia efetuados nos mesmos períodos. Ainda, de acordo com artigo 39º n.º 6, o montante anual acumulado das provisões técnicas, não deve

ser superior aos valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.

De referir que de acordo com a NCRF 21 § 58, se deixar de ser provável que seja necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida. Portanto, no reconhecimento da reversão das provisões, a norma contabilística encontra-se em conformidade com a norma fiscal, tendo em consideração o artigo 39º n.º 4 do CIRC, que afirma “as provisões que não devem subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportem e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos nesse artigo consideram-se rendimentos do respetivo período de tributação”.

Face ao exposto, verifica-se que só existirá diferença entre o gasto fiscal e gasto contabilístico relativamente as provisões, caso o seu reconhecimento não seja aceite nos termos do artigo 39º n.º 1 do CIRC, ou sendo aceite nos termos do n.º 1 não respeite os limites estabelecidos nos n.º 5 e 6 do mesmo artigo. Consequentemente, tal como afirma Pereira (2013), “nestas situações, os gastos das provisões, quer na sua totalidade ou na parte excedente aos limites previstos no CIRC, não concorrem para formação do lucro tributável, originando um incremento de impostos a pagar por parte da entidade nos períodos tributários da sua constituição”. Por outro lado, no período em que as provisões forem anuladas, por se deixarem de verificar os pressupostos que levaram ao seu reconhecimento, esse rendimento também não relevará para o efeito fiscal, sendo o mesmo deduzido a quando do apuramento do lucro tributável, originando uma diminuição do imposto a pagar por parte da entidade. Posto isto, é possível verificar que caso as provisões não sejam aceites fiscalmente, nos termos do artigo 39º do CIRC, existira uma diferença temporária entre a norma fiscal e contabilística, possibilitando assim uma possível situação do reconhecimento dos impostos diferidos.

Ainda, na mensuração inicial do ativo fixo tangível existe possibilidade de existir diferença entre a norma contabilística e a norma fiscal, por força de reconhecimento das provisões. Com efeito, segundo a NFRF 7 § 17, pode ser incluído como elemento de custo de um ativo fixo tangível “a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários

durante esse período”, estimativa essa que é reconhecido contabilisticamente como provisão. No entanto, do ponto de vista fiscal, de acordo com artigo 31º n.º 2 alínea a) do CIRC e o artigo 2º n.º 5 alínea a) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, não são consideradas as despesas de desmantelamento como custo para determinação da quantia depreciável, sendo assim o gasto com depreciação contabilística ser superior ao gasto com depreciação fiscal, originando assim um incremento de imposto a pagar por parte da entidade. Por outro lado, quando se verificar que as condições que levaram ao seu reconhecimento, o gasto fiscal será superior ao gasto contabilístico, originando assim uma diminuição do imposto a pagar por parte da entidade.

1.4.6.8 Dedução de prejuízos fiscais

De acordo com NCFR 25 § 5, prejuízo fiscal encontra-se definido como “prejuízo de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre as quais são recuperáveis impostos sobre o rendimento”. A NCRF não prevê a contabilização de prejuízo fiscal em si (Pereira, 2013), mas conforme referido anteriormente, sobre determinadas condições pode ser reconhecido um ativo por impostos diferidos para o reporte de prejuízo (NCFR 25 § 31).

Atualmente, fiscalmente, é permitida a dedução aos lucros tributáveis de prejuízos fiscais, com o limite temporal até cinco (5) anos, á exceção dos sujeitos passivos que exerçam, uma atividade económica de natureza agrícola, os quais podem fazê-lo até o limite temporal de doze (12) anos, de acordo com artigo 52º n.º 1 do CIRC. De salientar ainda, que de acordo com o artigo 52º n.º 2, a dedução a efetuar em cada período de tributação não pode exceder o montante correspondente a setenta por cento (70%) do respetivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos.

2 CARATERIZAÇÃO DE ESTÁGIO NA CLiPER Cerâmica S.A.

A CLiPER Cerâmica S.A. é uma empresa especializada na produção de pavimentos em grés porcelânico e revestimentos cerâmicos, situada no Parque Industrial da Figueira da Foz, no distrito de Coimbra, Portugal. A CLiPER Cerâmica S.A. foi fundada por um grupo de revendedores de materiais de construção e iniciou a sua atividade em 19 de junho de 2007. Na altura, a empresa integrava a EMACOR II – Indústrias S.A. Porém, um ano mais tarde, assume uma nova marca denominada CLiPER

Cerâmica S.A, consagrando esta última designação como o nome da empresa, sendo oficialmente registada no ano 2009.

Tendo por objetivo de se consolidar no mercado e, de modo concomitante, oferecer produtos de alta qualidade, a empresa empenhou-se numa reestruturação interna, investindo nas suas infraestruturas e no processo produtivo. Neste sentido, adquire avançadas tecnologias, desenvolve novos produtos em monósporos e funda o setor de produtos completos conforme se destaca as informações disponibilizadas no site oficial¹. Como resultado dessa expansão, a CLiPER Cerâmica S.A passa a prestar serviços não só na unidade produção onde fora criada - Figueira da Foz - como também nas demais unidades alargadas no mercado nacional e internacional.

Com efeito, a alta performance desenvolvida na prestação dos serviços e dos seus produtos, gerou ganhos significativos para a empresa. O notável crescimento desde o arranque das suas atividades foi em tal grau que, em 2010 obtém a certificação do Sistema de Gestão da Qualidade – SGQ. Segundo as determinações das normas do SGQ, um dos principais requisitos para o alcance de um sistema de gestão de qualidade em uma organização, neste caso específico uma empresa, requer o cumprimento de dois requisitos imprescindíveis: a) demonstrar a sua aptidão para, de forma, consciente, proporcionar produto que vá ao encontro dos requisitos do cliente, estatutários e regulamentares aplicáveis; e b) aumentar a satisfação do cliente através da aplicação eficaz do sistema, incluindo processos para melhorias continua do sistema e para garantir a conformidade com os requisitos do cliente, estatutário e regulamentares aplicáveis (NP. SDQR, 2008, p.10).

2.1 Organização estrutural da CLiPER Cerâmica S.A.

Conforme já referido, a atividade operacional da empresa centra-se na produção e comercialização de produtos cerâmicos, onde opera tanto no mercado nacional como internacional. A empresa reúne, em termos operacionais, um conjunto de competências com base nas quais assegura o desenvolvimento da sua atividade, sendo possível resumir as principais áreas e as suas funções exercidas dentro da organização conforme se segue:

¹ <https://www.cliper.pt/historia-da-cliper/>

Administração – dirige a empresa fixando objetivos e investimentos, procedendo a sua análise e mediação dos mesmos.

Assessor económico-financeiro – auxilia a Administração a tomar decisão do foro económico-financeiro.

Diretor geral – executa as diretrizes propostas pela administração.

Planeamento – com base no historial de vendas, nas encomendas em carteira e indicações hierárquicas efetua o planeamento da produção que posteriormente é aprovado pelo Diretor Geral e divulgado.

Controlo qualidade – executa o controlo de qualidade, por amostragem, de todos os produtos.

Direção financeira – faz a gestão das operações financeiras, coordena os fluxos de informação económico-financeira adequados às necessidades da empresa, fornecendo atempadamente a informação necessária ao processo de tomada de decisão.

Departamento de recursos humanos e jurídico – promove uma correta gestão dos recursos humanos de acordo com a estratégia organizacional da empresa, tendo como missão a valorização dos colaboradores da organização com o objetivo de construir e manter equipas de trabalho competentes, motivadas e atualizadas.

Departamento comercial – respeitando as orientações comerciais definidas pela gestão, promove as vendas dos produtos comercializados pela empresa.

Departamento de marketing – desenvolve a comunicação da empresa em todas as suas vertentes, gere a colocação dos meios de promoção e acompanha a conceção e desenvolvimento de novas tendências de produto para o mercado.

Departamento de qualidade, ambiente e segurança – garante o funcionamento do sistema de gestão da qualidade da empresa. Promove e supervisiona a realização da monitorização e subsequente elaboração de relatórios de modo a garantir e evidenciar o cumprimento da regulamentação em vigor.

Direção de produção – coordena todo o processo de produção e manutenção.

Armazém do produto acabado – realiza o controlo do stock físico de produtos acabados (entrada e saída dos produtos).

Departamento de contabilidade e informática – elabora as demonstrações financeiras de acordo com as normas contabilística, assegura o cumprimento das obrigações fiscais e promove os mecanismos de controlo interno.

2.2 Missão, visão e política da qualidade

A CLiPER Cerâmica S.A. apresenta como missão, a produção e a comercialização de produtos cerâmicos que cumpram a legislação e as normas em vigor, complementando a oferta com uma gama de peças especiais, de forma a satisfazer e antecipar as expectativas dos clientes, inovando e melhorando continuamente os produtos.

A sua visão passa por ser uma empresa de referência no setor dos materiais de construção, no mercado nacional e internacional, pautada pela qualidade e inovação dos seus produtos e serviços.

A política da qualidade visa obter a satisfação dos clientes, atendendo às suas necessidades e expectativas, bem como ao bom desempenho da organização havendo um compromisso com os seguintes valores:

1. **Satisfazer integralmente as necessidades e expectativas de cada cliente** – considera-se que a relação dos clientes com a CLiPER Cerâmica S.A. é, acima de tudo, uma experiência positiva e de valor acrescentado para estes. Para a definição da estratégia da organização, focalizada na satisfação do cliente, considera-se o contexto da organização, abrangendo fatores internos e externos e as partes interessadas relevantes.
2. **Inovação** – a CLiPER Cerâmica S.A. considera fundamental a contínua inovação e melhoria nos processos e produtos no sentido de superar as expectativas do mercado.
3. **Contribuir para a valorização de cada colaborador** - na medida em que cada colaborador é um elemento vital para o cumprimento da missão, a CLiPER Cerâmica S.A., desenvolve todos os esforços no sentido de maximizar o potencial de cada um para que tenham oportunidades contínuas de desenvolvimento, e enriquecimento pessoal e profissional. A empresa compromete-se, de igual forma, a promover o respeito pela igualdade de oportunidades para todos os seus colaboradores e potenciais colaboradores. Todas as suas práticas, políticas e procedimentos laborais estão orientadas no sentido de impedir a discriminação e o tratamento diferenciado em função de raça, género, orientação sexual, credo, estado civil, deficiência física, orientação política ou de opiniões de outra natureza, origem étnica ou social, naturalidade ou associação sindical.

4. **Respeito pelos Recursos Naturais** – a CLiPER Cerâmica S.A. está empenhada num desenvolvimento sustentável da sua atividade industrial e encara a gestão ambiental e energética como uma preocupação constante, cumprindo com as suas responsabilidades para com as comunidades em que atua adotando medidas no sentido da redução contínua do impacto ambiental da sua atividade.
5. **Garantir a melhoria contínua da organização** – comprometendo-se a satisfazer os requisitos aplicáveis à sua atividade e a identificar e implementar ações tendo em vista a melhoria contínua e eficácia do sistema de gestão da qualidade.
6. **Maximizar o valor para os acionistas** – comprometendo-se a alcançar o máximo de eficiência na gestão dos seus recursos, com o intuito de alcançar o respetivo retorno com base nos investimentos efetuados, valorizando-os continuamente.

2.3 Processo de produção

O processo de produção encontra-se dividida em cinco (5) secção, conforme pode observar na figura n.º 5.

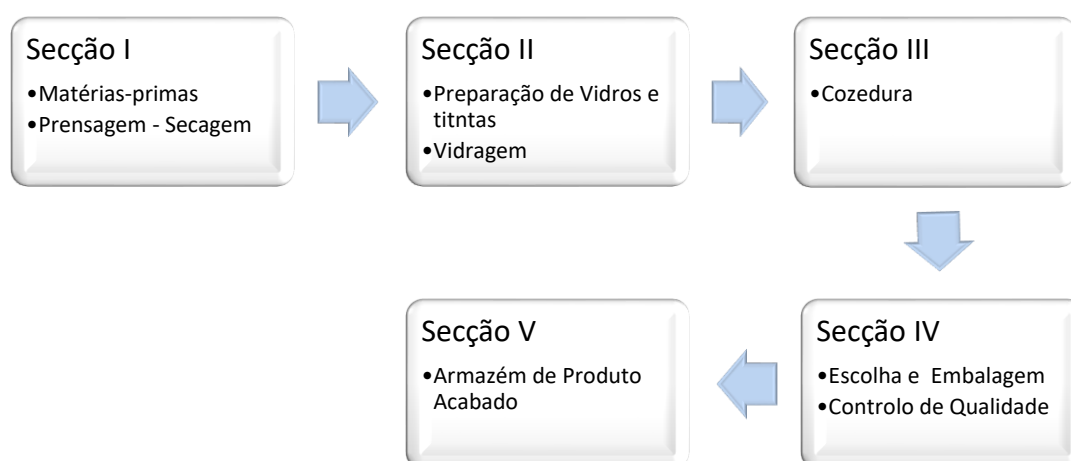


Figura 5: Processo de produção

Fonte: elaboração própria

Matérias-primas

Os produtos fabricados na CLiPER Cerâmica são obtidos a partir de pó atomizado (pó porcelânico) que é adquirido externamente.

Prensagem

A prensagem tal como pode observar-se na figura n.º 6, é a fase de produção onde os produtos cerâmicos tomam forma mediante a compactação do pó granulado e semi-seco. Realizam-se três operações fundamentais durante a prensagem: formação das peças, compactação e densificação do pó.

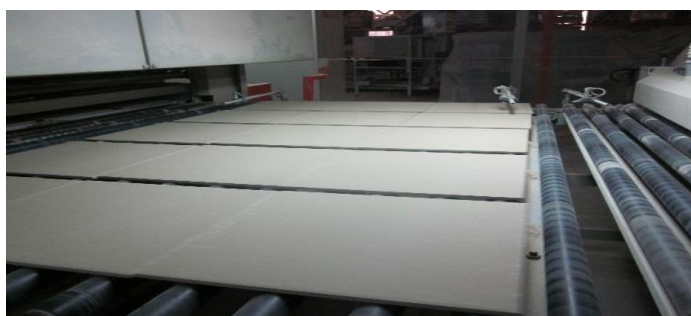


Figura 6: Prensagem

Fonte: elaboração própria

Secagem

A secagem é uma fase muito importante no processo de fabricação de pavimentos cerâmicos. Tem por objetivo eliminar quase completamente a água contida nas peças após o processo de prensagem, de forma a reduzir o valor da humidade residual até que ela atinja os valores pretendidos.

Vidragem

A qualidade final do produto reflete o bom ou mau desempenho da linha de vidragem. Este é um sector de importância vital para o êxito da qualidade e quantidade da produção, uma vez que os produtos lá aplicados nas peças (vidrados e tintas) constituem a face visível dos produtos e merecem, também por isso, um cuidado metucioso na sua preparação e aplicação, conforme a figura n.º 7. Para realizar o processo de vidragem devem seguir-se algumas etapas de forma a garantir a qualidade do produto: pós-secagem, aplicação de água, aplicação de engobe, aplicação de esmalte e decoração serigráfica.



Figura 7: Vidragem

Fonte: Elaboração própria

Preparação de Vidros e Tintas

Na preparação de vidros e tintas, a moagem é feita por via húmida. Os equipamentos utilizados nesta secção são dotados de características técnicas de forma a proporcionar alta eficiência na moagem. A aplicação dos vidros em peças cerâmicas tem diversas finalidades: impermeabilizar, embelezar, aumentar a resistência ao desgaste, ao ataque químico e à resistência mecânica.

Cozedura

A cozedura é a operação fundamental do processo tecnológico que dá origem à peça cerâmica final. Assim, as matérias-primas são transformadas em novos compostos cristalinos e vítreos que conferem ao produto cozido um conjunto de propriedades concretas: manter a forma, boa resistência mecânica, porosidade reduzida, resistência química, etc.. A cozedura realiza-se através de propagação do calor dentro do forno a rolos, na massa dos produtos cerâmicos, conforme a figura n.º 8.



Figura 8: Cozedura

Fonte: Elaboração própria

Escolha e Embalagem

Operação destinada a separar e identificar o produto que sai do forno, em qualidades, tonalidades e calibres. Para a execução desta tarefa, existem máquinas semiautomáticas em que a atuação do operador é importante na seleção das peças com defeitos visuais, sendo automática a rejeição por outros defeitos. Existe também uma máquina de escolha automática onde é possível ser realizada escolha sem intervenção de operador.

Controlo de Qualidade

O controlo de qualidade abarca todo o processo produtivo (desde a receção de matérias-primas até ao produto acabado) e tem a função de atestar a adequação do produto aos padrões e normas pré-estabelecidas.

Os produtos comercializados pela empresa só dão entrada no armazém de produto acabado após aprovação emitida pelo controle da qualidade, conforme a figura n.º 9. Segue-se a paletização e plastificação.





Figura 9: *Controlo de qualidade*

Fonte: Elaboração própria

Armazém de Produto Acabado

Após estas operações, o produto entra no Armazém de Produtos Acabados. Lá é realizado o controlo do stock físico de produtos acabados – entrada e saída. Controla-se a movimentação, a transferência de produtos dentro do stock para facilitar toda a operação de separação, armazenamento e o embarque de produtos para os clientes.

Corte e Retificação

Desde maio de 2011, a CLiPER tem um sector de corte e retificação. Neste, para complemento das opções oferecidas aos clientes, o material é transformado (rodapés, ripas, degraus, pastilha) e retificado.

2.4 ESTÁGIO NO DEPARTAMENTO COMERCIAL

O estágio curricular foi realizado na CLiPER Cerâmica S.A., com o objetivo de concluir o Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, no ISCAC. Este estágio teve a duração de 976 horas. Em relação ao horário de trabalho foram efetuadas oito horas diárias, das 9h às 13h e das 14h às 18h, tendo-se iniciado a 9 de dezembro de 2019 e terminado a 29 de maio de 2020.

O acolhimento à empresa iniciou-se com a orientação e integração à mesma, que consistiu na visita às instalações e infraestruturas e na breve explicação da organização da empresa, evolução da empresa e áreas de atividade, nomeadamente o processo de produção (desde a receção da matéria-prima até ao produto acabado).

O estágio foi realizado no departamento comercial, que é responsável á promover as vendas dos produtos comercializado pela empresa sob orientação comerciais definidas pela gestão.

Durante o estágio foram realizadas as seguintes atividades:

1. Validação do número de contribuinte das empresas estrangeiras através do VIES

A CLiPER Cerâmica S.A., comercializa os seus produtos tanto no mercado nacional, como nos países comunitários e nos países terceiros. Para dar cumprimento da obrigação fiscal, nomeadamente para o efeito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), segundo o qual as transações de bens entre países comunitários estão isentas, desde que o adquirente esteja registado para efeitos do IVA, em outro Estado-Membro, que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, de acordo com artigo 14º n.º 1 do RITI. Neste processo, quando a empresa participa em uma transação intracomunitária de bens, deve verificar se o número de contribuinte apresentado pelo adquirente se encontra como válido para o efeito de IVA através do sistema de intercâmbio de informações sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado (VIES) (anexo 1).

2. Organização e lançamento das faturas de fornecedores

O lançamento das compras e pagamento a fornecedores são efetuados no departamento comercial, conforme se segue:

Compras- Na primeira fase é feita uma requisição interna, que posteriormente dá origem a uma nota de encomenda. Entretanto, quando o material é rececionado vem acompanhado de uma guia de remessa ou de uma fatura na qual se faz o registo de entrada através da guia de entrada, que posteriormente vai para o departamento comercial para o registo do respetivo lançamento de contabilização. Depois de efetuado o respetivo lançamento tira-se uma etiqueta (anexo 2) que, em conjunto com guia de entrada, será arquivado, na pasta de compras de acordo com o período em que foi efetuado, por diário e número de lançamento.

Pagamento a fornecedores – depois das compras são feitos os pagamentos, normalmente feitas por cheques ou por transferência bancária. Este movimento requer o aval da diretora financeira, e posteriormente com o documento de suporte dessas operações fazem-se os registos contabilísticos. Depois de efetuado o registo contabilístico, tira-se etiqueta e,

juntamente com os documentos de suporte do lançamento, será arquivado na pasta de pagamentos aos fornecedores, de acordo com o período de registo (mês).

3. Controlo dos inventários de matéria-prima, produtos intermédios e produtos acabados

Todos os anos as empresas são obrigadas a efetuar a contagem física dos seus inventários para dar o cumprimento a obrigação legal, de acordo com Portaria 126/2019 de 2 de maio. Durante o respetivo controlo de inventários faz-se a comparação entre os produtos que se encontram registados na contabilidade, e aqueles que realmente ainda se encontra no armazém.

4. Controlo de seguro de crédito

Tendo em conta o volume das vendas da empresa, torna-se necessário trabalhar com uma entidade seguradora de crédito, que garante à empresa o recebimento do valor dos produtos vendidos, no caso de os clientes não pagarem. Cada vez que a empresa inicia um negócio com um novo cliente deverá fazer um novo pedido de seguro de crédito, junto de uma empresa seguradora. Ainda, no que concerne aos clientes já com o seguro de crédito, a empresa tem de verificar se se encontra atualizado a fim de saber se a seguradora ainda mantém o seguro para os respetivos clientes, e também se as condições se mantêm (anexo 3). É ainda de referenciar que a empresa deve ter cuidado com o prazo das dívidas de clientes, uma vez que a empresa tem um prazo limitado para acionar o seguro de crédito quando o cliente não fez o pagamento em dívida. Se o prazo definido para acionar o seguro for ultrapassado, a empresa perde o direito ao seguro sobre a dívida.

5. Reconciliação bancária

Num processo de reconciliação bancária, comparam-se os movimentos da entrada e saída reais constantes dos extratos bancários com os movimentos registados nos extratos contabilísticos, fazendo corresponder uns a outros ao corrigir as inconsistências existentes, de modo a obter um saldo bancário na contabilidade igual ao do banco (anexo 4).

6. Conferencia de saldos de contas corrente de clientes e de fornecedores

No final de cada período económico, os saldos incluídos nas contas de clientes e fornecedores devem ser conferidos e confrontados com os que constam da gestão comercial de cada empresa, com vista a apurar eventuais falhas ou erros.

3 Os impostos diferidos na CLiPER Cerâmica S.A.,

Neste capítulo apresentam-se as situações praticas do reconhecimento dos impostos diferidos na empresa em estudo.

3.1 Reconhecimento de impostos diferidos por revalorização dos ativos fixos tangíveis

Em 2016 a CLiPER Cerâmica S.A., fez revalorização de um dos seus ativos fixo tangíveis, mais concretamente trata-se da revalorização do seu edifício inscrito na matriz predial sob o artigo 2523 (instalação da CLiPER). Ressalta-se que a avaliação do imóvel foi feita por dois (2) peritos avaliadores independentes, sendo que atribuíram um valor global ao edifício de 8 650 000,00 €, ao qual a entidade registou um excedente de revalorização no valor de 2 226 608,99 €.

Entretanto, de acordo com o artigo 18º n.º 9 do CIRC, os ajustamentos decorrentes da aplicação do modelo de revalorização não concorrem para formação do lucro tributável, por isso após o reconhecimento de excedente de revalorização a base contabilística será diferente da base tributável, ainda que temporariamente, uma vez que o aumento da quantia depreciável relativamente ao reconhecimento do excedente de revalorização também não concorrem para formação do lucro tributável, de acordo com artigo 29º n.º 3 e o decreto regulamentar n.º 25/2009.

Face ao exposto, no ano 2016, o valor do excedente de revalorização reconhecido pela empresa foi sujeito a calculo dos impostos diferidos no valor de 451 837,89€, o que corresponde a aplicação da taxa de imposto sobre rendimento das pessoas coletivas de vinte um por cento (21%) sobre o respetivo valor de excedente de revalorização. Com efeito, tratando-se de uma diferença temporária tributável, uma vez que no momento de reconhecimento do excedente de revalorização haverá uma poupança do imposto, que por outro lado, terá um incremento de imposto a pagar no futuro com a liquidação do ativo, a empresa reconheceu o valor de 451 837,89€ como um passivo por impostos diferidos.

No ano de 2019, tal como tinha acontecido nos anos de 2017 e 2018, a empresa procedeu ao desreconhecimento do valor correspondente às depreciações do exercício no montante 34 575,54 €, o que resulta numa reserva de reavaliação de 2 122 883,37€ e imposto diferidos de 430 056,31€. No entanto, no ano de 2019 a empresa procedeu o desreconhecimento no valor de 7 260,86€ do passivo por imposto diferido relativamente ao excedente de revalorização, conforme a tabela n.º 3.

Tabela 3: Impostos diferidos em revalorização de ativos fixos tangíveis

Descrição	2018	2019
Saldo final		
Excedente de revalorização de ativos	2157458.91	2122883.37
Variação do período		
Depreciação	34575.54	34575.54
Gasto de imposto reconhecido no período e anteriormente reconhecidos como impostos diferidos		
impostos diferidos relativo á realização do excedente de revalorização	7260.85	7260.86

Fonte: Elaboração própria

3.2 Reconhecimento de impostos diferidos por imparidades

Em 2019, a CLiPER Cerâmica S.A., reconheceu as seguintes perdas por imparidade em dívidas de clientes, conforme a tabela n.º 4:

Tabela 4: Perdas por imparidade em dívida de cliente

Descrição	Valor
Relativos a processos de insolvência e recuperação e processos de execução	214397,17
Reclamadas judicialmente	141561,56
Em mora:	
Até 6 meses	0
Há mais de 6 e até 12 meses	1183,6
Há mais de 12 e até 18 meses	8193,99
Há mais de 18 e até 24 meses	7933,88
Há mais de 24 meses	196388,05
Totais	569658,25

Fonte: Elaboração própria

Fiscalmente, de acordo com o artigo 28º-B do CIRC, são aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em crédito relativos a processos de insolvência, recuperação ou processos de execução, os créditos reclamados judicialmente e os créditos em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento. Todavia, o n.º 2 do mesmo artigo vem estabelecer um limite temporal para dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade em dívidas a receber, possibilitando assim, ainda que temporariamente, o reconhecimento de uma diferença entre a base contabilística e a base tributável, ao reconhecer um ativo por impostos diferidos.

A tabela n.º 5 apresenta as perdas por imparidade reconhecidas por dívidas de clientes que não são fiscalmente aceites.

Tabela 5: Perda por imparidade não aceite fiscalmente em dívida de cliente

Descrição	valor em dívida	P.I aceite fiscalmente	P.I. não aceite fiscalmente
Em mora:			
até 6 meses	0	0	0
Há mais de 6 meses até 12 meses	1183,6	295,9	887,7
Há mais de 12 meses até 18 meses	8193,99	4096,995	4096,995
Há mais de 18 meses até 24 meses	7933,88	5950,41	1983,47
Há mais de 24 meses	196388,05	196388,05	0
Totais	213699,52	206731,355	6968,165

Fonte: Elaboração própria

Tendo em consideração as perdas por imparidade de dívidas de cliente reconhecidas na contabilidade, mas que não são aceites fiscalmente, a CLiPER Cerâmica S.A., reconheceu ativos por impostos diferidos, no valor de 1 463,31€, que corresponde a aplicação da taxa de 21% sobre o valor da perda por imparidade não aceite fiscalmente de 6 968,16€. Sendo que, o reconhecimento de ativo por imposto diferido deve-se ao facto dessa diferença originar um aumento do imposto a pagar no período corrente, mas em contrapartida, a quantidade de imposto que é paga em excesso, é evidenciada no balanço como um ativo diferido, já que é permitido que a empresa deduza esse gasto em períodos futuros.

3.3 Reconhecimento de ativos impostos diferidos por benefícios fiscais

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) é um benefício fiscal, previsto no Decreto-Lei nº 162/2014 de 31 de outubro, que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis) novos.

Podem beneficiar dos incentivos fiscais supracitados os sujeitos passivos de IRC que preenchem cumulativamente as seguintes condições:

- Disponham de contabilidade regularmente organizada;
- O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- Mantenham na empresa os bens objeto de investimento:
 - I. Durante um período mínimo de três anos, no caso de PME;
 - II. Durante cinco anos nos restantes casos;
 - III. Quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil;
- Até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização;
- Não sejam devedoras ao Estado e à Segurança Social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, ou tenham o pagamento desses débitos devidamente assegurado;
- Não sejam consideradas empresas em dificuldades nos termos da comunicação da Comissão;
- Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

O benefício fiscal referente ao RFAI, no caso de investimentos realizados nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, deduz-se à coleta de IRC, o montante correspondente ao 25% do investimento efetuado, para o investimento realizado até ao montante de 5.000.000€ e de 10% do investimento, relativamente à parte excedente.

Todavia, o referido benefício está sujeito ao limite da dedução à coleta. Com o efeito, a dedução à coleta implica o cumprimento dos seguintes limites:

- Até à concorrência do total da coleta de IRC: no caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão.
- Até à concorrência de 50% da coleta do IRC: nos restantes casos.

Entretanto, a CLiPER Cerâmica S.A., divido aos investimentos efetuados em ativos não correntes (ativos fixos tangíveis e intangíveis), elegíveis para este benefício fiscais em RFAI, em 2016, 2017, 2018 e 2019, a empresa reconheceu ativos por impostos diferidos, uma vez que divido à imposição do limite da dedução à coleta não foi possível efetuar a dedução completa do montante dos benefícios fiscais que a empresa tem direito nos respetivos períodos, sendo que a diferença pode ser utilizada nos períodos tributários seguintes, originando assim a uma diferença temporária dedutível.

Em 2019, a CLiPER Cerâmica S.A., apresenta no balanço, como se pode analisar na tabela n.º 6, os seguintes valores referentes ao reconhecimento dos ativos por impostos diferidos relativamente aos benefícios fiscais:

Tabela 6: Impostos em benefícios fiscais

Descrição	Valor	Taxa IRC	Impostos diferidos
Diferenças temporárias que originaram ativos por impostos diferidos			
Crédito de imposto referente ao RFAI 2019	135929,57	21%	28545,21
Crédito de imposto referente ao RFAI 2018	51485,53	21%	10811,96
Crédito de imposto referente ao RFAI 2017	57480,06	21%	12070,81
Crédito de imposto referente ao RFAI 2016	257980,32	21%	54175,87
Total	502875,48		105603,85

Fonte: Elaboração própria

Ainda, em 2019 CLiPER Cerâmica S.A., deduziu à coleta de IRC, uma parte dos benefícios fiscais referentes ao RFAI de 2016, 2017, e 2018, na qual a empresa procedeu ao desreconhecimento dos respetivos montantes de impostos diferidos anteriormente reconhecidos, conforme mostra a tabela n.º 7.

Tabela 7: Desreconhecimento de impostos diferidos em benefícios fiscais

Descrição	Valor
Gastos/rendimentos de impostos reconhecidos no período e anteriormente reconhecidos como impostos diferidos provenientes de:	
Impostos diferidos relativo à utilização do RFAI 2016	14549,51
Impostos diferidos relativo à utilização do RFAI 2017	7274,76
Impostos diferidos relativo à utilização do RFAI 2018	3637,38
Total	25461,65

Fonte: Elaboração própria

Face ao exposto, a CLiPER Cerâmica S.A., apresentou no balanço um valor total de ativos por impostos diferidos de 504338,79€ e passivos por impostos diferidos de 23 335 292,98€, que representam 2,16% e 1,84%, respetivamente, do valor total do balanço que é de 23 335 292,98€. Isto mostra que a contabilidade na CLiPER Cerâmica S.A. é elaborada de acordo com as normas contabilísticas, procurando fazer ajustes extras contabilísticos quanto as divergências com as normas fiscais.

CONCLUSÃO

O estágio é um complemento da formação académica, que proporciona uma aprendizagem profissional, social e cultural e, promove ainda, o desenvolvimento das relações interpessoais. Com a realização deste relatório pretendeu-se aprofundar as várias temáticas e, além disso, desenvolver os conhecimentos adquiridos em várias unidades letivas ao longo do mestrado. Além de apreender os aspetos teóricos, é crucial relacioná-los com o que se vivencia no dia a dia. Além da melhoria de competências, este relatório permitiu que desenvolvesse um maior interesse pela área em causa, compreendendo-a melhor e dando-lhe mais importância. Esta experiência revelou-se, sem dúvida, muito enriquecedora pela partilha de conhecimentos e pela amizade envolvida. Assim, foi um privilégio trabalhar com pessoas tão diferentes, cultas e profissionais em simultâneo.

A realização de um estágio na CLiPER Cerâmica S.A., permitiu compreender a dimensão das diferenças existentes entre os aspetos contabilísticos e fiscais na atividade de uma unidade empresarial. Dada a complexidade do tema, na elaboração do relatório de estágio optou-se pelo aprofundamento da temática dos impostos diferidos que são reconhecidos e divulgados nas demonstrações financeiras da CLiPER Cerâmica S.A.

O resultado contabilístico e o resultado tributável raramente coincidem, o que gera a necessidade do reconhecimento dos impostos sobre os lucros calculados sobre os resultados contabilísticos, embora a exigibilidade decorra sempre do cálculo da taxa de imposto sobre resultados tributáveis.

A influência da fiscalidade sobre a contabilidade, é diferente consoante os países, podendo, contudo, identificarem-se dois grupos de países, sendo eles, os países anglo-saxónicos e os países da Europa continental. Com o efeito, nos países anglo-saxónicos existe uma grande autonomia entre contabilidade e a fiscalidade, enquanto que no sistema europeu continental, existe uma forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo que, como regra, os registos para os efeitos fiscais têm como base a contabilidade.

Em Portugal, apesar da norma fiscal e da norma contabilística terem objetivo distinto, a fiscalidade não é de todo independente da contabilidade, uma vez que a fiscalidade tem como base a contabilidade com algumas adaptações. E essas adaptações, faz com que seja possível existir situações em que o valor do ativo e passivo contabilístico seja diferente da base fiscal, sendo que estas diferenças podem ser classificadas em dois grupos: permanente (nunca serão fiscalmente aceite) e temporário (são originado num período e revertem num ou mais períodos posteriores). Com o efeito, nas diferenças temporárias é

que permite o reconhecimento dos impostos diferidos, enquanto que a diferença permanente deve ser deduzido ou acrescida no modelo 22 sem qualquer implicação no reconhecimento dos impostos diferidos.

O reconhecimento dos impostos diferidos justifica-se não só para dar cumprimento ao pratica contabilística geralmente aceite, mas também para dar clareza e sinceridade às Demonstrações financeiras (especialmente o Balanço, a Demonstração dos resultados e o Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados), sendo, aliás, este o objetivo dos próprios praticas contabilística geralmente aceite.

A principal limitação na realização deste relatório foi a redução do período de estágio e do trabalho prático realizado de forma condicionada devido a pandemia de covid-19, obrigando a finalização do estágio através do teletrabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abadín, E. (1997). Las relaciones entre la fiscalidad y la contabilidad en los distintos impuestos del sistema tributario español. In I. y C. I. de C. y A. de C. Ministerio de Economía (Ed.), *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde* (pp. 849–864).
- Amorim, A. (2010). *A republicação do CIRC: principais alterações das regras para a determinação do lucro tributável*. Tese de Mestrado em Gestão. Iscte – Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10071/3242>.
- Costa, E. A. J. (2009). O que são e para que servem os impostos diferidos. *Jornal de Negócios*, 18. Disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/JornalNegocios9Marco.pdf>.
- Ferreira, H. (2014). *Impostos diferidos: uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças. ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.22/5061>.
- Ferreira, R. (1997). *Contabilidade e Fiscalidade Gestão* (4th ed., Vol. 1). Editorial Notícias. Lisboa.
- Fonseca, A. (2011). *O impacto do reconhecimento de impostos diferidos nas demonstrações financeiras de empresas não cotadas: estudo de caso de 10 empresas do gabinete de contabilidade - Audifirb, Lda*. Tese de Mestrado em Contabilidade. ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/3515>.
- Gonçalves, C. (2017). *Impostos diferidos*. Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Inchausti, B. G., & Enguídanos, A. M. (1991). La contabilización del impuesto sobre beneficios: el marco teórico. *Técnica contable*, 43(514), 547-562.
- International Accounting Standards. (2016). *IAS 12: Income Taxes*. Disponível em: [IAS 12 – 2021 Issued IFRS Standards \(Part A\)](#) (Acedido em: 15 de março de 2022).
- Jesus, J. (2011). Relações entre Contabilidade e Fiscalidade – problemas contabilísticos [Versão eletrónica]. *Revista Da Ordem Dos Técnicos Oficiais de Contas*, 29–32.

Acedido em 15 de março de 2022 em:
<https://pt.calameo.com/read/00032498198343f34e545>

- Lopes, A. (2013). *As alterações contabilísticas nos contratos de construção em Portugal: estudo de caso da H Tecnic de 2005 a 2010*. Tese de Mestrado em Contabilidade. ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Disponível em:
<http://hdl.handle.net/10400.21/2609>
- Lopes, C., Oliveira, D., Pires, J., Malaquias, R., Covane, S., & Rabaça, B. (2013). *Manual de Contabilidade - Teoria e Casos Práticos* (1st ed.). Escolar Editora. Lisboa.
- Nabais, J. C. (2013). *A Determinação da Matéria Tributável no IRC* (Issue 1).
- Nobes, C. (2014). *International Classification of Financial Reporting* (1st ed.). Routledge.
- Pais, C. (2000). *Impostos sobre os lucros: a contabilização dos impostos diferidos* (Portuguese Edition). Áreas Editora.
- Palmeirinha, A. (2013). *A Imparidade de Ativos nas Grandes Empresas Portuguesas: Aspectos Contabilísticos e Fiscais*. Tese de Mestrado em Gestão Fiscal. ISG - Instituto Superior de Gestão, Lisboa. Disponível em:
<http://hdl.handle.net/10400.26/7099>.
- Pereira, E. J. D. R. (2013). *O reconhecimento e a divulgação dos impostos diferidos em Portugal: Análise às entidades cotadas no PSI geral durante os anos de 2009 a 2011*. Tese de Mestrado em Fiscalidade. ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa. Disponível em:
<http://hdl.handle.net/10400.21/3494>
- Ponte, C., & Oliveira, C. (2018). O novo regulamento da proteção de dados: o pânico antes da acalmia. *Revista Da Ordem Dos Técnicos Oficiais de Contas*, 49–74. Disponível em: <https://pt.calameo.com/read/0003249819bb7612342ca>.
- Ponte, R. J. D. (2010). *Implicações fiscais no justo valor das normas do sistema de normalização contabilística*. Tese de Mestrado em Economia. FEUC- Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra. Disponível em:
<http://hdl.handle.net/10316/12972>.

- Rodrigues, J. (2012). *Sistema de Normalização contabilística: SNC Explicado* (6th ed.). Porto Editora.
- Rodrigues, J. (2015). *Sistema de Normalização Contabilística: SNC Explicado*, (7.^a ed.). Porto Editora.
- Rodrigues, L., & Cunha, C. (2004). *A Problemática do Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos - Sua pertinência e aceitação* (1st ed.). Áreas Editora S.A. Lisboa.
- Rodrigues, L., & Cunha, C. (2014). *A Problemática do Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos - Sua pertinência e aceitação* (2st ed.). Áreas Editora S.A. Lisboa.
- Rosendo, A. R. B. (2019). *O regime fiscal das perdas por imparidade em dívidas a receber*. Tese de Mestrado em Direito. Universidade Católica Portuguesa, Lisboa. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.14/28642>
- Sampaio, M. F. (2000). *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades*. Vislis Editores. Lisboa.
- Silva, A. P., & Pereira, B. M. A. (2014). A depreciação/amortização: A fronteira que une e separa o regime contabilístico e o regime fiscal. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 4, 561–576. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11328/1069>.
- Silva, T. F. P. D. (2016). *A relação entre a contabilidade e a fiscalidade: o reconhecimento dos impostos diferidos nas empresas PSI 20 e IBEX 35: análise comparativa*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Universidade do Minho, Braga. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/47872>.
- Sousa, J. P. M. D. (2018). *A Periodização do Lucro Tributável no Art. 18.º do CIRC: Uma análise da jurisprudência*. Tese de Mestrado em Mestrado em Contabilidade e Finanças. FEUC- Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/47872>.
- Valente, R. M. de O. (2009). *O sistema de normalização contabilística e o impacto fiscal na tributação direta*. Tese de mestrado em Contabilidade – Fiscalidade. ISCA-UA - Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10773/3252>

Legislação

Circular n.º 8/2011 de 5 de maio.
Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro. Diário da República n.º 178/2009- I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009 - I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro. Diário da República n.º 277/1988- I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei N.º 290/92, de 28 de dezembro. Diário da República n.º 298/1992, Série I-A de 1992-12-28. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de Outubro. Diário da República n.º 211/2014, Série I de 2014-10-31. Ministério das Finanças.

Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto. Diário da República n.º 155/2005- I-A Série. Assembleia da República.

Portaria 126/2019 de 2 de maio. Diário da República n.º 84/2019, Série I de 2019-05-02. Finanças.

Portaria n.º 20258, de 28 de dezembro de 1963. Diário do Governo n.º 304/1963, Série I de 1963-12-28. Ministério das Finanças.

ANEXOS

ANEXO 1

Comissão Europeia

Comissão Europeia > Fiscalidade e União Aduaneira > VIES

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ | Subscribe to newsflash | Novidades ? | Sitemap

VIES

Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) Validação Nº IVA

Validação do número de identificação para efeitos de IVA

Informações técnicas

Autocontrolo

Perguntas frequentes

Ajuda

Declaração de exoneração de responsabilidade específica relativa a este serviço

Data Protection

Important Disclaimer:
As of 01/01/2021, the VoW service to validate UK (GB) VAT numbers ceased to exist while a new service to validate VAT numbers of businesses operating under the Protocol on Ireland and Northern Ireland appeared. These VAT numbers are starting with the "XI" prefix, which may be found in the "Member State / Northern Ireland" drop down under the new entry "XI-Northern Ireland". Moreover, any quote of "Member State" is replaced by "Member State / Northern Ireland" and any quote of "MS" is replaced by "MS / XI". All traders seeking to validate UK (GB) VAT numbers may address their request to the UK Tax Administration.

Pode verificar a validade de um número IVA de um dado Estado Membro / Irlanda do Norte especificando o número IVA e seleccionando, no menu pendente, o Estado Membro / Irlanda do Norte onde pretende que esse número seja validado.

Estado-Membro / Irlanda do Norte

--

Número de IVA

Estado membro / Irlanda do Norte do requerente

--

Número de IVA

Anexo 2

Ano: 2020 Lanc.: 0205098
 Diário: 02
 Período: 5 Lote: 001

22111	C	344.40
50683-INDUSLUBRE-REPRESEN		
626713	D	280.00
LIMP HIG CONF MN IVA DED		
941014	D	280.00
PRODUCAO		
2432313	D	64.40
IVA DED OBS MN 23%		
	C	

Ano: 2020 Lanc.: 0205111
 Diário: 02
 Período: 5 Lote: 001

22111	C	3,581.10
50031-RECAMBICER, LDA		
312217	D	802.46
MAT ADICAO MN IVA 23%		
31622	C	802.46
TRANF ARM MAT ADICAO		
3312	D	802.46
VIDROS		
22511	D	2,911.46
50031-RECAMBICER, LDA		
31522	C	802.46
RECEPCAO E CONFERENCIA MA		
312317	D	2,109.00
MAT DIV MN IVA DED 23%		
2432117	D	669.64
IVA DED. INVENT. MN 23%		
31623	C	2,109.00
TRANF ARM MAT DIVERSAS		
334	D	2,109.00
MATERIAL DIVERSOS		
31523	C	2,109.00
RECEPCAO E CONFERENCIA MA		
	C	

Anexo 3

19/01/22, 16:59

Serviços de Valor Acrescentado



508189314

INFORMAÇÃO CESCE MASTER
OURO

AVISOS

MINHA APÓLICE

RISCOS

VENDAS

PRORROGAÇÕES

SINISTROS

TARIFAS

PRINCIPAIS ALERTAS

RISCOS
RISCOS
RISCOS
RISCOS
RECIBO DE PRÊMIO

Área

PEDIDOS CLASSIFICADOS
MODIFICAÇÃO DE RISCOS
AVISO GASTOS DE VIGILÂNCIA
REVISÃO ANUAL DE RISCOS
REAJUSTE DO PRÊMIO

Anexo 4

RECONCILIAÇÃO DE BANCOS				
Empresa :	CLIPER CERÂMICA SA			N.º: 12112
Banco :	CA CRÉDITO AGRICOLA	Conta :		
Período :	De 01-12-2021 a 31-12-2021			
SALDO DO BANCO				0.00
1- CHEQUES POR DESCONTAR NO BANCO				
N.º cheque	Data de emissão	Passado à ordem de:	Valor	Data do mov.extract.banc.
Total ou a transportar no verso			0.00	
<u>Cheques por descontar no banco, conforme descrição</u>				(0.00)
				0.00
2 - MOVIMENTO NO EXTRACTO DO BANCO POR CONSIDERAR NA N/ CONTABILIDADE				
				+
				+
				+
				+
Total ou a transportar no verso			+	0.00
<u>Total de movimento no extracto do banco por considerar na contabilidade</u>				+
				0.00
3 - MOVIMENTO NA N/ CONTABILIDADE POR CONSIDERAR NO EXTRACTO DO BANCO				
				+
				+
				+
				+
Total ou a transportar no verso			+	0.00
<u>Total de movimento na contabilidade por considerar no extracto do banco</u>				+
				0.00
SALDO RECONCILIADO				0.00
SALDO NA N/ CONTABILIDADE				0.00

Os impostos diferidos: estudo de caso

1 - CHEQUES POR DESCONTAR NO BANCO (Continuação)					Obs.
N.º cheque	Data de emissão	Passado à ordem de:	Valor	Data do mov.extract.banc.	
		Transporte	0.00		
		Total	0.00		

2 - MOV. EXTRACTO DO BANCO POR CONSIDERAR NA N/ CONTABILIDADE (Contin.)		
Transporte	+	0.00
	+	
	+	
	+	
	+	
Total	+	0.00

3 - MOV. N/ CONTABILIDADE POR CONSIDERAR NO EXTRACTO DO BANCO (Contin.)		
Transporte	+	0.00
	+	
	+	
	+	
	+	
Total	+	0.00

Obs.:

CLIPER Cerâmica SA