

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

MESTRADO EM CONTABILIDADE

**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.***

ALBERTO FONSECA

Lisboa, Novembro de 2011

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



MESTRADO

ABILIDADE

ISCAL

**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.***

Nº2914- ALBERTO FONSECA

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica do Mestre Eusébio Pires da Silva.

Lisboa, Novembro de 2011

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho teve o incentivo e a colaboração de várias pessoas, às quais quero aqui expressar os meus sinceros agradecimentos.

Começo por agradecer ao orientador deste trabalho, Mestre Eusébio Pires da Silva, pelo apoio, dedicação e pela inestimável contribuição que prestou na preparação e revisão efectuada, bem como pelo constante incentivo e interesse demonstrado na elaboração da dissertação.

Agradeço à minha família, especialmente à minha esposa, filhos, pais e irmãos, por todo o apoio que me dedicaram ao longo da elaboração da dissertação, bem como pelo tempo que lhes foi retirado.

Aos meus amigos e colegas do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, pelo seu contínuo incentivo, apoio e sugestões apresentadas durante o trabalho de investigação.

RESUMO

A temática dos Impostos Diferidos, visa quer o tratamento contabilístico das diferenças entre os valores registados dos activos e passivos (quantia assentada) na contabilidade, e as respectivas bases fiscais, mas também o tratamento contabilístico dos prejuízos compensáveis.

A aprovação do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), veio dar resposta às crescentes necessidades, em matéria de relato financeiro e de revisão técnica conceptual, contribuindo para um maior afastamento entre as bases fiscais e contabilísticas, potenciando o impacto que o reconhecimento de Impostos Diferidos, terá na preparação e elaboração das demonstrações financeiras das entidades portuguesas.

Deste modo, apresenta-se de particular importância, estudar o impacto que o reconhecimento de Impostos Diferidos terá nas demonstrações financeiras de empresas não cotadas, especialmente daquelas que não eram obrigadas a aplicar a Directriz Contabilística n.º 28, em vigor até 31 de Dezembro de 2009, e que a partir do início de 2010, ao abrigo do novo normativo, se encontram obrigadas a aplicar a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro 25 – Impostos sobre o Rendimento (NCRF 25).

Ao longo de toda a dissertação será feita menção às seguintes expressões:

- Impostos Diferidos;
- Impostos sobre o Rendimento;
- IAS 12;
- NCRF 25;
- Efeitos Tributários; e
- Demonstrações Financeiras da empresas não cotadas,

constituindo-se, as mesmas, como as **palavras-chave** da presente dissertação.

ABSTRACT

The subject of the deferred taxes prescribes the accounting treatment for the differences between the amounts accounted as assets or liabilities and the amounts that will be the base of taxation and also discounted losses.

The new accounting standard (SNC) approved by the D.L. n° 158/2009 of 13th July, who has revoke the “Plano Oficial de Contabilidade” (POC) had solve many needs related to financial report and also for technical and conceptual revision, but in other hand, had create a bigger detachment between the amounts accounted and the amounts taxable, increasing the impact made on the financial statements by the recognition of deferred taxes.

It is especially important to study the impact that the deferred taxes will make in the financial statements of entities that are not listed companies, and particularly those that who did not applied the “Directriz Contabilística n° 28”, in force until 31/12/2009, but from 01/01/2010 will apply the “NCRF 25”.

Key-Words: Deferred Taxes; Income taxes; IAS 12; NCRF 25; Tax effects

ÍNDICE

RESUMO	iii
ABSTRACT	iv
ÍNDICE	v
LISTA DE ABREVIATURAS	viii
ÍNDICE DE QUADROS	xi
ÍNDICE DE EXEMPLOS	xii
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO II – AS RELAÇÕES ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE	3
2.1 – A contabilidade e a Fiscalidade – sua interdependência	3
2.2 – Diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal	5
2.2.1 – Diferenças tempestivas	7
2.2.2 – Diferenças temporárias	9
2.2.2.1 – Diferenças temporárias tributáveis	11
2.2.2.2 – Diferenças temporárias dedutíveis	13
2.3 – Síntese do capítulo	15
CAPÍTULO III – OS MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE LUCROS	15
3.1 – Mensuração dos impostos sobre o rendimento	15
3.2 – Método de contabilização	17
3.2.1 – Método do imposto a pagar	18
3.2.2 – Método de contabilização dos efeitos tributários	19
3.2.2.1 – Método do diferimento	20
3.2.2.2 – Método do passivo	21
3.2.2.2.1 – Método do passivo baseado na demonstração de resultados	23
3.2.2.2.2 – Método do passivo baseado no balanço	23
3.2.3 – Método do valor líquido do imposto	27
3.3 – Síntese do capítulo	28
CAPÍTULO IV – RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ACTIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	29
4.1 – Reconhecimento	29

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.*

4.1.1 – Reconhecimento de activos por impostos diferidos	30
4.1.1.1 – Reconhecimento nos prejuízos e créditos fiscais não utilizados	32
4.1.1.1.1 – Tipos de reporte.....	33
4.1.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos.....	35
4.1.3 – Reconhecimento de impostos diferidos na aplicação do método de revalorização dos activos fixos tangíveis.....	37
4.1.4 – Reconhecimento de impostos diferidos em investimentos financeiros (relacionados com o método de equivalência patrimonial).....	43
4.1.5 – Reconhecimento dos efeitos de alteração de taxa nos impostos diferidos	45
4.1.6 – Reconhecimento dos activos por impostos diferidos nos contratos de construção (perdas esperadas)	48
4.2 – Síntese do capítulo	50
CAPÍTULO V – DESENVOLVIMENTO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS, A NÍVEL INTERNACIONAL	51
5.1 – Introdução.....	51
5.2 – Perspectiva histórica.....	51
5.2.1 – Estados Unidos da América	53
5.2.2 – Reino Unido	57
5.2.3 – Normativo do IASB	58
5.3 – Síntese do capítulo	60
CAPÍTULO VI – A EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS EM PORTUGAL	61
6.1 – Vigência do Plano Oficial de Contas	61
6.2 – O SNC e os impostos diferidos	61
6.3 – NCRF 25	63
6.4 – Síntese do capítulo	64
CAPÍTULO VII – ESTUDO EMPÍRICO	61
7.1 – Introdução.....	65
7.2 – Objectivos da investigação.....	65
7.3 – Metodologia e caracterização da amostra	66
7.4 – Análise dos Resultados.....	69
7.5 – Síntese do capítulo	73
CAPÍTULO VIII – CONCLUSÕES	73
BIBLIOGRAFIA.....	76

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.*

ANEXO I: Balanço e Demonstração de resultados Vale de Lobo.....	80
ANEXO II: Balanço e Demonstração de resultados Sol é essencial.....	82
ANEXO III: Balanço e Demonstração de resultados Ribeira do Marchante	84
ANEXO IV: Balanço e Demonstração de resultados Create Business	86
ANEXO V: Balanço e Demonstração de resultados Cubic Llave	89
ANEXO VI: Balanço e Demonstração de resultados Salbat.....	91
ANEXO VII: Balanço e Demonstração de resultados Newsbold	93
ANEXO VIII: Balanço e Demonstração de resultados Turpart	95
ANEXO IX: Balanço e Demonstração de resultados Representações Esferovite	97
ANEXO X: Balanço e Demonstração de resultados Domus	99

LISTA DE ABREVIATURAS

<i>APB</i>	<i>Accounting Principles Board</i>
<i>APOTEC</i>	<i>Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade</i>
<i>ARB</i>	<i>American Institut of Accountings da Accounting Researche Bolletin</i>
<i>ARB 18</i>	<i>Accounting Researche Bolletin – Unamortized Discount and Redemption Premium of Bonds Refundee (Suplement)</i>
<i>ARB 23</i>	<i>Accounting Researche Bolletin – Accounting for Income Taxes</i>
<i>ARB 44</i>	<i>Accounting Researche Bolletin – Declining Balance Deprecition</i>
<i>ARS</i>	<i>Accounting Researche Study</i>
<i>ARS 9</i>	<i>Interperiod Allocation of Corporate Income</i>
<i>ASB</i>	<i>Accounting Standards Board</i>
<i>CAP</i>	<i>Committee on Accounting Procedure</i>
<i>CIRC</i>	<i>Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas</i>
<i>CSC</i>	<i>Código das Sociedades Comerciais</i>
<i>DC 28</i>	<i>Directriz Contabilística nº28 sobre Impostos sobre o Rendimento</i>
<i>EUA</i>	<i>Estados Unidos da América</i>
<i>FASB</i>	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
<i>FRS</i>	<i>Financial Reporting Standard</i>
<i>FRS 19</i>	<i>Financial Reporting Standard – Deferred Tax</i>
<i>IAS</i>	<i>International Accounting Standards</i>
<i>IAS 12</i>	<i>Norma Internacional de Contabilidade sobre os Impostos sobre o</i>

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.*

Rendimento

<i>IASB</i>	<i>International Accounting Standards Board</i>
<i>IASC</i>	<i>International Accounting Standards Committee</i>
<i>ICAA</i>	<i>Institute of Chartered Accountants in Australia</i>
<i>IES</i>	<i>Informação Empresarial Simplificada</i>
<i>IFRS</i>	<i>International Financial Reporting Standards</i>
<i>IRC</i>	<i>Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas</i>
<i>NCRF</i>	<i>Normas de Contabilidade e Relato Financeiro</i>
<i>NCRF 13</i>	<i>Norma de Contabilidade e Relato Financeiro 13 sobre Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas</i>
<i>NCRF 19</i>	<i>Norma de Contabilidade e Relato Financeiro 19 sobre Contratos de Construção</i>
<i>NCRF 25</i>	<i>Norma de Contabilidade e Relato Financeiro 25 sobre Impostos sobre o Rendimento</i>
<i>NCRF 7</i>	<i>Norma de Contabilidade e Relato Financeiro 7 sobre Activos Fixos Tangíveis</i>
<i>NCRF-PE</i>	<i>Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades</i>
<i>POC</i>	<i>Plano Oficial de Contabilidade</i>
<i>SFAS</i>	<i>Statement of Financial Accounting Standards</i>
<i>SFAS 100</i>	<i>Statement of Financial Accounting Standards – Accounting for Income Taxes – Deferral of the effective date of statement n° 96</i>
<i>SFAS 103</i>	<i>Statement of Financial Accounting Standards – Accounting for Income Taxes – Deferral of the effective date of statement n° 96</i>
<i>SFAS 109</i>	<i>Statement of Financial Accounting Standards – Accounting for Income Taxes</i>
<i>SFAS 96</i>	<i>Statement of Financial Accounting Standards – Accounting for Income</i>

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.*

Taxes

<i>SIC</i>	<i>Interpretações do Standing Interpretations Committee</i>
	<i>Interpretação do Standing Interpretations Committee sobre Impostos</i>
<i>SIC 25</i>	<i>sobre o Rendimento – Alterações na situação fiscal de uma entidade ou do seu accionista</i>
<i>SNC</i>	<i>Sistema de Normalização Contabilística</i>
<i>SPA</i>	<i>Standart Accounting Practice</i>
<i>SSAP</i>	<i>Statement of Standard Accounting Practice</i>
<i>SSAP 11</i>	<i>Statement of Standard Accounting Practice</i>
<i>SSAP 15</i>	<i>Statement of Standard Accounting Practice – Accounting for Deferred Taxation</i>

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1: Quando É Que Deve Ser Reconhecido Um Activo E Um Passivo Por Impostos Diferidos?	30
QUADRO 2: Actividade principal das empresas analisadas no exercício de 2010	68
QUADRO 3: Estrutura sectorial da amostra	69
QUADRO 4: Análise do impacto do reconhecimento de impostos diferidos na estrutura financeira das sociedades	70
QUADRO 5: Resumo dos impostos diferidos por natureza de diferenças temporárias	71
QUADRO 6: Peso em percentagem dos impostos diferidos no balanço e demonstração de resultados	72

ÍNDICE DE EXEMPLOS

EXEMPLO 1: Diferenças permanentes, no caso português	8
EXEMPLO 2: Diferenças temporárias tributáveis	11
EXEMPLO 3: Diferenças temporárias dedutíveis	13
EXEMPLO 4: Contabilização pelo método do passivo baseado na demonstração de resultados e baseado no balanço	24
EXEMPLO 5: Reconhecimento de activos por impostos diferidos resultantes de prejuízos fiscais	33
EXEMPLO 6: Reconhecimento de passivos por impostos diferidos	36
EXEMPLO 7: Reconhecimento de impostos diferidos na revalorização de um activo fixo tangível depreciable (com base em diploma legal).....	39
EXEMPLO 8: Reconhecimento de impostos diferidos na revalorização de um activo fixo tangível depreciable (com base em relatórios de avaliação)	40
EXEMPLO 9: Reconhecimento de impostos diferidos na aplicação do método de equivalência patrimonial associada (criada)	43
EXEMPLO 10: Reconhecimento do efeito de alteração de taxa nos impostos diferidos	46
EXEMPLO 11: Reconhecimento de activos por impostos diferidos para perdas esperadas em contratos de construção.....	48

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.*

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

No âmbito do curso de Mestrado em Contabilidade, foi solicitada a elaboração de uma dissertação de natureza científica, com vista à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade. Foi escolhido, como assunto a desenvolver na dissertação, o estudo do Impacto que o reconhecimento de Impostos Diferidos tem nas Demonstrações Financeiras das empresas não cotadas.

Um dos aspectos com influência directa na determinação dos resultados das empresas, prende-se com o modelo de contabilização dos impostos sobre lucros. O modelo de contabilização dos impostos sobre lucros, é ainda mais importante pelo facto de, só por si, criar cada vez mais divergências quanto à compreensibilidade, comparabilidade e fiabilidade das demonstrações financeiras entre diferentes países, não considerando os efeitos tributários das operações realizadas, ou seja, se tivermos, apenas, em consideração o montante de imposto a pagar, em cada período, que incide sobre o resultado obtido.

Assim, para tornar as contas das empresas comparáveis, compreensíveis e fiáveis, aos olhos dos utentes, independentemente do local onde se encontrem, a solução é, e será, a adopção do modelo de contabilização dos impostos sobre lucros que tenha em conta os efeitos tributários das operações realizadas, tendo subjacente a jurisdição do país em que se encontre situada a empresa, e não apenas o montante a pagar em cada período.

A maioria das transacções e eventos são reconhecidos nos mesmos períodos, de acordo com as normas contabilísticas e as regras fiscais. A dificuldade existe para transacções onde existem diferenças de reconhecimento, entre normas contabilísticas e regras fiscais. Essa dificuldade decorre do facto dos objectivos das demonstrações financeiras serem diferentes dos estabelecidos para a tributação do lucro.

Para a fiscalidade, os principais objectivos apresentam-se como o da redistribuição de riqueza, e como a obtenção de receitas para o Estado, de modo a fazer face à despesa pública, enquanto que, numa vertente económica, o objectivo das demonstrações financeiras visa, essencialmente, proporcionar informação útil para a tomada de

decisões sobre a empresa, a um conjunto de utilizadores dessas demonstrações financeiras.

E é, precisamente decorrente das diferenças existentes entre normas contabilísticas e normas fiscais, que assistimos a que na contabilidade existam activos e passivos com um valor contabilístico diferente da sua base fiscal. Dessas diferenças apuradas, entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, denominadas de “diferenças temporárias”¹, resultam passivos por impostos diferidos (que representam mais impostos sobre o rendimento a pagar no futuro) e activos por impostos diferidos (que representarão poupança futura de imposto sobre o rendimento).

O trabalho encontra-se organizado inicialmente por um capítulo dedicado à introdução seguido de mais oito capítulos: o segundo capítulo faz uma abordagem inicial da interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade, desde a entrada em vigor em 1967 do Código de Contribuição Industrial, e o papel que a fiscalidade teve no desenvolvimento das práticas contabilísticas. Neste capítulo ainda se apresenta as principais diferenças entre o Lucro Contabilístico e o Lucro Tributável.

No terceiro capítulo foca-se os diferentes métodos de contabilização dos efeitos tributários, resultantes das diferenças de reconhecimento das transacções e outros eventos entre a contabilidade e a fiscalidade. No quarto capítulo descreve-se com exemplos práticos, quando é que se deve reconhecer activos e passivos por impostos diferidos. o quinto capítulo, faz uma abordagem histórica dos impostos diferidos a nível internacional enquanto que no sexto capítulo, apresenta a evolução dos impostos diferidos em Portugal, desde da vigência do POC ao NCRF 25.

No sétimo capítulo, apresenta-se o estudo empírico sobre o impacto do reconhecimento de impostos diferidos nas demonstrações financeiras de empresas não cotadas. Neste capítulo, apresenta-se inicialmente uma descrição do caso, onde se faz uma sucinta referencia às empresas objecto de estudo, apresentando seguidamente os resultados apurados. E por fim no capítulo oitavo, apresenta-se as conclusões finais.

¹ São todos os eventos que originam diferenças entre as bases contabilísticas de activos e passivos e as respectivas bases para efeitos fiscais (FASB – SFAS 109).

CAPÍTULO II – AS RELAÇÕES ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

2.1 – A Contabilidade e a Fiscalidade – Sua Interdependência

Na sequência da reforma fiscal dos anos sessenta, com a entrada em vigor do Código da Contribuição Industrial, em 1967, assistiu-se à utilização de práticas contabilísticas que viriam a conduzir a um apuramento de resultados de uma forma mais concreta.

O artigo 22.º do Código da Contribuição Industrial preconizava, então, que o «lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas elaboradas em obediência a são princípios da contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código».

Com a reforma ocorrida no final dos anos 80, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) veio reforçar a interligação existente entre a determinação do lucro tributável e os preceitos contabilísticos (Cipriano, 2005), mantendo-se uma posição semelhante ao que já se encontrava previsto no Código da Contribuição Industrial, através do disposto no artigo 17.º do CIRC, segundo o qual «o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código».

Refere-se, ainda, que a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas naquele Código.

Deste modo, fica bem patente que a contabilidade é a base de cálculo para a determinação da matéria colectável, para efeitos fiscais.

Não havendo, à data, regulamentação legal da contabilidade, o papel da Administração Fiscal foi deveras importante e útil para o desenvolvimento das práticas contabilísticas.

Assim sendo, numa fase inicial, é possível afirmar que a profissão contabilística deve à fiscalidade os seus primeiros passos, uma vez que foi esta a estabelecer os impulsos fundamentais, que possibilitaram o melhoramento e clarificação de alguns conceitos de natureza contabilística.

Como refere Guimarães (2000), «não há decisão de gestão em Portugal que não seja analisada desta dupla perspectiva contabilística e fiscal muito provavelmente devido ao facto de seguirmos uma corrente continental – europeia, extremamente regulamentada, baseada na legalidade e privilegiando a protecção dos credores, e na qual existe uma forte inter-relação entre fiscalidade e contabilidade».

Guimarães (1997) refere que «as relações entre a contabilidade e a fiscalidade são, normalmente, analisadas numa tríplice perspectiva: (i) A subordinação da fiscalidade à contabilidade (o resultado fiscal é o resultado contabilístico, não havendo lugar a correcções extras contabilísticas); (ii) a subordinação da contabilidade à fiscalidade (o resultado contabilístico é fortemente influenciado pelas regras fiscais); e (iii) a autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade (o resultado contabilístico é o ponto de partida para o cálculo do resultado fiscal e as divergências entre ambos são tratadas extra contabilisticamente nas declarações de rendimentos)».

Com a aprovação e publicação do SNC, publicado através do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, o qual veio revogar o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, foram introduzidos um conjunto de orientações estratégicas da União Europeia, em matéria de harmonização e modernização contabilística, o que conduziu a uma alteração das normas fiscais, sendo as mesmas adaptadas a nova conjuntura contabilística.

Os diplomas de natureza fiscal publicados na sequência da adopção do SNC foram os seguintes:

- Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho que alterou o CIRC, adaptando-o às novas regras do SNC (entrou em vigor em 2010-01-01);
- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que estabelece o novo regime das depreciações e amortizações para efeitos fiscais de IRC.

Diz o preâmbulo do CIRC (2011)

«... as relações entre a contabilidade e fiscalidade são um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceder essas relações. Afastada uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual introduzem, extra contabilisticamente, as correcções fiscais ...».

Da leitura do parágrafo acima transcrito, é entendimento do mestrando de que a perspectiva do CIRC, sobre o papel da contabilidade na determinação do lucro tributável, permanece inalterada, embora se perceba uma maior aproximação entre as duas áreas.

Ainda no âmbito do novo CIRC, a ponte entre a fiscalidade e a contabilidade continua a ser estabelecida pelo mesmo artigo 17.º, cuja redacção se manteve praticamente inalterada, face à redacção existente no CIRC do final dos anos 80.

Não significa isto que não continuam a existir diferenças entre os critérios contabilísticos, definidos no SNC, e os critérios fiscais estabelecidos no CIRC.

Estas diferenças, entre a contabilidade e a fiscalidade, permanecem, sobretudo nas áreas em que se verificam perspectivas diferentes entre estas duas áreas, sendo por vezes diferenças substanciais entre o tratamento contabilístico e fiscal.

2.2 – Diferenças entre o Lucro Contabilístico e Lucro Tributável

O lucro tributável é determinado de acordo com as regras das autoridades fiscais, enquanto que o lucro contabilístico o é em conformidade com as normas contabilísticas. Mais especificamente, o lucro tributável é o excesso dos retidos tributáveis em relação

aos gastos dedutíveis no período, como definidos pelas autoridades fiscais². O produto da aplicação ao lucro tributável (ou prejuízo fiscal) da taxa fiscal dá origem ao imposto corrente³.

Em geral, os réditos e os gastos⁴ relatados nas demonstrações financeiras são também incluídos na determinação do lucro tributável do mesmo período. Poderá acontecer que os réditos e os gastos reconhecidos nas demonstrações financeiras sejam incluídos no lucro tributável, em períodos anteriores ou posteriores, dando origem a diferenças temporárias entre o lucro tributável e o lucro contabilístico, e daí o problema na contabilização dos impostos sobre os lucros.

Este problema decorre do facto dos objectivos das demonstrações financeiras serem diferentes dos estabelecidos para a tributação do lucro. Os objectivos do Estado, na tributação do lucro, são, geralmente, encarados como de cobrança de receitas e de realização de objectivos sociais. São duas as razões, normalmente apontadas, para explicar a maioria das diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico: conveniências administrativas e realização de políticas.

Poderá, também, acontecer que a aceitação de gastos, por parte das autoridades fiscais, se subordine a condições formais. É o caso dos gastos de depreciação e amortização de activos, os quais só são aceites se contabilizados⁵.

Na maioria das transacções e outros eventos, o tratamento contabilístico e o respectivo tratamento fiscal são iguais, o que quer dizer que os efeitos das transacções, nos resultados contabilísticos, são os mesmos que os efeitos produzidos nos resultados tributáveis, num mesmo período considerado. Porém, poderão existir diferenças nestas duas grandezas, nomeadamente ao nível de reconhecimento e mensuração de activos,

² Veja-se a SFAS nº 109 (FASB, 1992).

³ Designação atribuída pela IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento.

⁴ Incluem, nestes, os ganhos e perdas.

⁵ O n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que regulamenta o regime das Depreciações e Amortizações, refere que «as depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gasto no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores».

passivos, capital próprio, rétidos e gastos. De acordo com Cláudio Pais (2000:26) estas diferenças poderão ser de 2 tipos:

- Diferenças temporárias, que são diferenças entre a base tributável de um activo ou de um passivo e o seu valor contabilístico reportado no balanço (por isso reflectidas no balanço), e
- Diferenças tempestivas, que são diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico (por isso reflectidas na demonstração dos resultados), originadas num período e revertidas num ou mais períodos subsequentes. Todas as diferenças tempestivas são, também, diferenças temporárias.

As diferenças temporárias constituem o núcleo da teoria contabilística, a respeito da contabilização dos impostos sobre lucros. Representam uma causa importante da diferença entre o lucro tributável e o lucro contabilístico do período, mas, ao contrário das diferenças permanentes, não perduram nos períodos futuros.

As diferenças permanentes, por outro lado, resultam de transacções e eventos que são incluídos, ou no lucro contabilístico, ou no lucro tributável, mas nunca em ambos. As diferenças permanentes nunca revertem. Por exemplo, algumas quantias podem ser apropriadamente incluídas num cálculo, mas exige-se que sejam excluídas do outro.

Tanto o Financial Accounting Standards Board (FASB), como o International Accounting Standards Committee (IASC), com a adopção das suas estruturas conceptuais da contabilidade financeira, posicionaram-se numa perspectiva mais próxima do balanço do que da demonstração dos resultados⁶. Esta relativa aproximação e ênfase na demonstração da posição financeira teve também consequências, no relato dos impostos sobre os lucros.

2.2.1 – Diferenças Tempestivas

As diferenças tempestivas, estando centradas na demonstração dos resultados, são gastos e perdas, réditos e ganhos que, sendo reconhecidos em ambos os lucros (contabilístico e tributável), o são em períodos diferentes. As diferenças tempestivas

⁶ Sever, Mark V.; Boisclair, Ronald E., 1990, *Financial Reporting in the 1990*, “Journal of Accountancy”, EUA, 169, P. 37.

originam-se num período e revertem noutro. Exemplo de vendas a prestações, em que o rédito líquido do gasto é tributado em regime de caixa (EUA), e reconhecido numa base do regime contabilístico do acréscimo.

As diferenças permanentes terão de ser sempre de mensuração, portanto, numa perspectiva de demonstração dos resultados, são gastos e perdas, réditos e ganhos apenas reconhecidos num dos resultados e sem implicações no outro. Por isso, tal como já referido atrás, estas diferenças não dão origem a qualquer imposto diferido, porque se esgotam no período, não tendo qualquer implicação em períodos futuros.

Tais diferenças permanentes, entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, são causadas por:

- gastos ou réditos que afectam o resultado contabilístico, mas nunca afectam o resultado fiscal;
- gastos ou réditos que afectam o resultado fiscal, mas nunca influenciam o resultado contabilístico.

Exemplo 1: Diferenças Permanentes, no caso Português

- Gastos contabilísticos não aceitem fiscalmente (multas, despesas confidenciais, IRC, menos valias contabilísticas, etc.);
- Réditos contabilísticos não tributados (mais valias contabilísticas, mais valias obtidas com acções adquiridas antes de 1.1.1999, etc.);
- Variações patrimoniais, positivas ou negativas, que se esgotam no exercício.

O tratamento contabilístico não oferece qualquer problema, pois apenas influencia o imposto corrente⁷.

Os conceitos de diferenças tempestivas e permanentes não constam da actual Norma Internacional de Contabilidade 12, sobre Impostos sobre o Rendimento (IAS 12) e nem

⁷ É a quantia a pagar (ou a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período (NCRF 25).

na nossa NCRF 25⁸, encontrando-se, no entanto, contemplados na anterior versão da IAS 12. Actualmente, a IAS 12 coloca todo o enfoque no conceito de diferenças temporárias.

2.2.2 – Diferenças Temporárias

Para se entender as diferenças temporárias, comecemos pelas diferenças tempestivas, que resultam da existência de diferentes critérios de imputação temporal de gastos e de réditos, por parte da contabilidade e da fiscalidade, originando-se num período, e revertendo em períodos futuros.

Da existência destas diferenças tempestivas, vão resultar situações relacionadas com contas do balanço (activos e passivos), situações essas que implicam que os valores contabilísticos dos activos e passivos sejam diferentes daqueles que a fiscalidade vai considerar para efeitos de tributação, quando os activos forem realizados ou os passivos forem liquidados. Surge, assim, o conceito de diferenças temporárias, conceito este associado a partidas do balanço.

As diferenças temporárias entre a base tributável⁹ de um activo ou passivo e a quantia escriturada desse mesmo activo ou passivo, nas demonstrações financeiras, resultam em quantias tributáveis ou dedutíveis em períodos futuros, quando a quantia do activo ou passivo seja recuperada ou liquidada¹⁰.

Citando Cláudio Pais (2000:28) as diferenças temporárias podem ser:

- diferenças temporárias tributáveis, sendo aquelas que resultem em quantias tributáveis, na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal), em períodos futuros, quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou

⁸ No entanto, as diferenças tempestivas e permanentes estão presentes na realidade económica.

⁹ A base tributável de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída, para finalidades fiscais, a esse activo ou passivo.

¹⁰ Este pressuposto, na preparação do balanço de uma entidade, de que a quantia escriturada de um activo ou passivo será recuperada ou liquidada, tem por base o regime contabilístico do acréscimo.

- diferenças temporárias dedutíveis, sendo aquelas que resultam em quantias dedutíveis, na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal), de períodos futuros, quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

O conceito de diferenças temporárias é um conceito mais amplo do que o conceito de diferenças tempestivas, na medida em que:

- todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias, porque, se resultando de diferentes critérios de imputação temporal, daí vão resultar diferenças entre o valor contabilístico dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais;
- nem todas as diferenças temporárias são diferenças tempestivas, isto é, nem todas as diferenças entre valores contabilísticos de activos e/ou passivos e as suas bases fiscais, têm reflexos ao nível dos gastos e rendimentos do exercício.

Como exemplo de uma diferença temporária que não é tempestiva, temos o caso dos ganhos e perdas reconhecidas directamente no capital próprio, por alteração do critério básico de mensuração do custo histórico para o justo valor (exemplo dos ganhos de revalorização de activos fixos tangíveis).

Se ao nível do tratamento contabilístico das diferenças permanentes, uma vez que afectam, simultaneamente, o resultado contabilístico e fiscal do mesmo exercício, não se apresentam problemas de maior, o mesmo já não passa com o tratamento contabilístico das diferenças temporárias.

Em relação às diferenças temporárias que são tempestivas, existe, não uma diferente qualificação dos gastos e dos réditos, mas sim, uma diferente imputação temporal dos mesmos. Contudo, em todos os casos, destas diferenças vai resultar:

- uma poupança de impostos no futuro (diferenças temporárias dedutíveis, que vão originar activos por impostos diferidos); ou
- um incremento de tributação no futuro (diferenças temporárias tributáveis, que originam passivos por impostos diferidos).

E é desta forma, ao nível das diferenças temporárias, que o problema se coloca, já que a existência destas diferenças tem influência em impostos futuros.

As diferenças temporárias são diferenças entre o valor contabilístico de um activo ou passivo e a sua base fiscal, mas, para que sejam relevantes em termos de tratamento contabilístico, é necessário que delas resultem, em anos futuros, quantias tributáveis ou dedutíveis, para efeitos fiscais.

2.2.2.1 – Diferenças temporárias tributáveis

Uma diferença temporária tributável surge quando a quantia escriturada do activo excede a sua base fiscal, traduzindo um excesso de benefícios económicos tributáveis que fluirão para a empresa, relativamente à quantia que será permitida, como dedução para efeitos fiscais.

Quando uma quantia escriturada de um activo excede a sua base fiscal, significa que terá lucro tributável no momento da realização do activo; 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.

As diferenças temporárias tributáveis originam passivos por impostos diferidos, isto é, delas resultará, no futuro, um incremento de tributação em imposto sobre o rendimento.

Exemplo 2: Diferenças temporárias tributáveis

1 – Réditos (ganhos) tributados, após o seu reconhecimento na contabilidade:

- os réditos de juros são incluídos no lucro contabilístico, na base do regime contabilístico do acréscimo, e podem ser incluídos no lucro tributável, numa base de caixa;
- os réditos de vendas a prestações são reconhecidos na data da venda, e tributados em regime de caixa (aquando do recebimento do cliente);

- os réditos de contratos de construção são reconhecidos numa base da fase de acabamento, e tributados numa base de facturação, sendo esta inferior à fase de acabamento;
- as propriedades de investimento são mensuradas numa base de justo valor, sendo os ganhos reconhecidos na demonstração dos resultados tributados aquando da recuperação do activo.

2 – Gastos (perdas) dedutíveis (aceites para efeitos fiscais), antes de serem reconhecidos na contabilidade:

- a depreciação de um activo é acelerada para efeitos fiscais e, em linha recta, para a determinação do lucro contabilístico;
- os custos com desenvolvimento são reconhecidos como activo na contabilidade, e dedutíveis quando ocorrem;
- gastos pré-pagos dedutíveis quando pagos (regime de caixa) e reconhecidos na base do tempo.

3 – Os activos são mensurados pelo justo valor e o ganho reconhecido directamente no capital próprio, sendo este tributado ou pelo uso ou aquando da venda:

- os activos fixos tangíveis são mensurados pelo justo valor (reavaliação), sendo a quantia superior à escriturada, o que dá origem a um ganho reconhecido directamente no capital próprio, sendo que nenhum ajustamento equivalente é efectuado para efeitos tributários;
- um activo financeiro é classificado como disponível para venda, sendo mensurado pelo justo valor e os ganhos reconhecidos directamente no capital próprio. O ganho será tributado, apenas, aquando da recuperação do activo, o que ocorre pela venda.

4 – O custo de uma concentração de actividades empresariais que seja uma compra é imputado aos justos valores dos activos (aumento), passivos e passivos contingentes (diminuições) identificáveis à data da transacção, mas nenhum ajustamento é efectuado, para efeitos fiscais.

2.2.2.2 – Diferenças Temporárias dedutíveis

Uma diferença temporária dedutível¹¹ surge quando a quantia escriturada do passivo excede a sua base fiscal ou quando a base fiscal de um activo excede a sua quantia escriturada. Se a quantia escriturada do passivo excede a sua base tributável, verifica-se que os recursos fluam da entidade, num período anterior àquele em que parte ou o todo das suas quantias possam ser dedutíveis, na determinação do lucro tributável.

Quando os recursos fluem de uma empresa, parte ou todas as suas quantias podem ser dedutíveis ao lucro tributável de um período mais tardio, do que o período em que o passivo seja reconhecido. Por outro lado, quando a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal, a diferença representa um activo por imposto diferido, devido a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Estas diferenças temporárias dedutíveis originam activos por impostos diferidos, se verificadas as condições para o seu reconhecimento, isto é, desde que verificada, na sua plenitude, a observância de uma das sub características qualitativas das demonstrações financeiras: a da prudência¹².

Exemplo 3: Diferenças temporárias dedutíveis

1 – Réditos (ganhos) tributados, antes do seu reconhecimento na contabilidade:

- um passivo (respeitante a rédito de juros recebido adiantadamente) é tributado numa base de caixa, e reconhecido como rédito em períodos futuros (na base do tempo).

2 – Gastos (perdas) dedutíveis, após terem sido reconhecidos na contabilidade:

¹¹ NCRF 25, §25: «Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por imposto diferido resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

- Não seja uma concentração de actividades empresariais; e
- No momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

¹² Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, §37.

- um passivo (para garantia de produtos) deverá ser reconhecido como gasto (perda) na demonstração dos resultados. Para finalidades de tributação, só será uma quantia dedutível, quando o passivo for liquidado;
- os gastos com benefícios de reforma de um plano de benefícios definidos são reconhecidos na base dos serviços prestados pelos empregados, mas dedutíveis, apenas, quando pagos ao fundo;
- os custos de pesquisa (ou outros custos de arranque) são reconhecidos como um gasto e dedutíveis em períodos futuros;
- os inventários são reduzidos para o valor realizável líquido (em Portugal, também o custo de reposição para matérias) e esse gasto não é dedutível, só o sendo aquando da recuperação do activo (pela venda);
- um activo fixo, tangível ou intangível, é reduzido por perdas por imparidade, sendo que essa perda não é dedutível; só o é em períodos futuros, ou pelo uso (depreciação fiscal superior à da contabilidade) ou pela venda.

3 – Os activos são mensurados pelo justo valor e a perda reconhecida directamente no capital próprio, sendo esta dedutível pela venda:

- um activo financeiro é classificado como disponível para venda, sendo mensurado pelo justo valor e as perdas reconhecidas directamente no capital próprio. A perda será dedutível aquando da recuperação do activo, o que ocorre pela venda.

4 – Um aumento da base tributável de um activo, porque se encontra indexado à inflação para finalidades tributárias:

- a legislação fiscal poderá requerer ajustamentos da base tributável de um activo depreciable, para efeitos de inflação;
- a base tributável do activo ajustado pelos efeitos da inflação será usada para determinar a dedução futura da depreciação, ou para registar ganhos ou perdas na venda do activo;
- os benefícios económicos que fluem para a empresa, em que a sua quantia escriturada é recuperada, será inferior à sua base tributável, e a diferença será dedutível, quando o activo for recuperado.

5 – O custo de uma concentração de actividades empresariais que seja uma compra, é imputado aos justos valores dos activos (diminuição), passivos e passivos contingentes (aumentos) identificáveis à data da transacção, mas nenhum ajustamento é efectuado, para efeitos fiscais.

2.3– Síntese do Capítulo

Neste capítulo, foram estabelecidas as bases diferenciadoras dos impostos sobre os lucros, numa perspectiva da contabilidade “versus” fiscalidade, e quais as diferenças no reconhecimento e mensuração das transacções ou outros eventos na contabilidade e fiscalidade.

CAPITULO III – OS MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE LUCROS

3.1 – Mensuração dos Impostos Sobre o Rendimento

Sendo os impostos sobre o rendimento um gasto, pela assumpção de um passivo, coloca-se a questão de como devem ser mensurados. A maioria das transacções e eventos são mensurados da mesma forma e reconhecidos no mesmo período, para relato financeiro e efeitos fiscais. O problema coloca-se para aquelas transacções e eventos, cuja mensuração e periodização, para o relato financeiro e finalidades fiscais, diferem.

Os impostos sobre o rendimento devem ser mensurados e apresentados nas demonstrações financeiras como:

- a quantia a pagar (ou a recuperar) apenas de imposto corrente (respeitante ao lucro tributável do período),
- a quantia a pagar (ou a receber) de impostos correntes e impostos diferidos.

Mensurando os impostos sobre o rendimento apenas numa base das regras fiscais, os impostos sobre o rendimento são reconhecidos, baseados unicamente nas transacções e eventos, tal como são mensurados e reconhecidos de acordo com as regras fiscais.

Paralelamente, se os impostos sobre o rendimento incluem os impostos correntes, assim como também os impostos diferidos, os impostos sobre o rendimento serão reconhecidos numa base do acréscimo¹³, ou seja, nos mesmos períodos em que as transacções e eventos são mensurados e reconhecidos nas demonstrações financeiras.

Mensurando o imposto sobre o rendimento numa base das regras fiscais, temos que:

- a quantia do passivo de imposto sobre o rendimento (e o gasto resultante) de um período seria, nem mais menos, do que a quantia apurada de acordo com as leis fiscais. A extensão e os efeitos tributários das diferenças temporárias seriam divulgados em notas anexas às demonstrações financeiras;
- os efeitos fiscais das diferenças de reconhecimento não são reconhecidos e apresentados nas demonstrações financeiras;
- o método é chamado de método dos impostos a pagar.

Atribuindo os impostos sobre o rendimento aos períodos contabilísticos, estes são reconhecidos nos mesmos períodos em que as transacções e outros eventos são reconhecidos nas demonstrações financeiras com que se relacionam (**regime do acréscimo**). Este reconhecimento é o dos métodos de contabilização dos efeitos tributários. Desta forma, os efeitos dos impostos sobre o rendimento são reconhecidos nas demonstrações financeiras, como a quantia de imposto sobre o rendimento respeitante ao lucro tributável do período e dos efeitos no imposto sobre o rendimento de, pelos menos, algumas diferenças temporárias.

A lógica é a de que, para a mensuração do imposto sobre o rendimento, temos ou o método dos impostos a pagar, **regime de caixa**, (em que apenas os impostos correntes

¹³ Estrutura Conceptual – Regime do acréscimo, §22: «...através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorram (e não quando caixa ou equivalente de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionam ...».

são reconhecidos) ou o método de contabilização dos impostos diferidos (em que, para além dos impostos correntes, temos de reconhecer os impostos diferidos calculados, por um dos métodos previstos no ponto seguinte).

3.2 – Métodos de contabilização

Os métodos de contabilização do imposto evoluíram de acordo com a estrutura conceptual adoptada em cada país. Num primeiro estágio de desenvolvimento, o imposto era considerado como uma distribuição de resultados em que o Estado, apesar de não ser accionista da empresa, recebia a sua percentagem nos resultados, com base no regime fiscal vigente (método de imposto a pagar).

Numa fase seguinte, o imposto é visto como mais um gasto absolutamente necessário para o exercício da actividade da entidade, sendo que, o gasto a reconhecer, não deve ser apenas o imposto corrente, mas, em observância ao pressuposto subjacente do regime do acréscimo da estrutura conceptual do International Accounting Standards Board (IASB) e da correlação entre os gastos e os réditos, deve incluir também os efeitos tributários decorrentes da existência de diferenças temporárias originadas e revertidas no exercício e, se for caso disso, também o efeito tributário dos prejuízos fiscais compensáveis.

Assim, o gasto do imposto do exercício, deve reflectir os efeitos em impostos futuros derivados de transacções ou eventos verificados no próprio exercício, e que lhes dão origem.

Associado a esta forma de encarar o imposto surge o **método de contabilização dos efeitos tributários**, que pode assumir as seguintes variantes:

- Método do diferimento, também denominado da capitalização ou das taxas históricas;
- Método do passivo, também denominado da dívida, da responsabilidade ou de taxas actualizadas; ou
- Método do valor líquido do imposto.

3.2.1 – Método do Imposto a Pagar

Ao considerar os gastos do imposto sobre lucros iguais ao imposto corrente, numa base do lucro tributável, estão-se a reconhecer os gastos dos impostos sobre os lucros numa base do regime de caixa. Este método de contabilização dos impostos sobre lucros é designado de Método dos Impostos a Pagar. Desta forma, os efeitos tributários das diferenças temporárias não afectam os activos e passivos da empresa.

Este método de contabilização do imposto, ao não reportar o imposto que incide sobre a totalidade das operações realizadas e incluídas nas demonstrações financeiras, ou seja, sobre o resultado contabilístico sujeito a impostos, independentemente do período em que se torne tributável, contraria o princípio básico do balanceamento da estrutura conceptual do FASB, em que os gastos devem ser balanceados com os réditos, e em que o seu reconhecimento deve ocorrer no mesmo período em que os réditos associados o são.

Este método foi muito seguido em Portugal, durante a vigência do Plano Oficial de Contabilidade (POC), mesmo depois da aprovação da Directriz Contabilística n.º 28 – Impostos sobre o rendimento (DC 28), em vigor desde 1 de Janeiro de 2002 e até 31 de Dezembro de 2009, cuja elaboração teve por base a Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 (IAS 12).

A DC 28, em termos práticos, teve uma aplicação muito reduzida nas pequenas e médias empresas, especialmente pelo facto da sua aplicação remeter para as empresas que, à data do encerramento das suas contas, tivessem ultrapassado dois dos três limites definidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), e que à data de aprovação da DC 28, eram os seguintes:

- total de balanço de um milhão e 500 mil euros;
- total de vendas líquidas e outros proveitos e ganhos de três milhões euros; e
- 50 trabalhadores em média durante o exercício.

De acordo com o “Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística”¹⁴, 96% das empresas portuguesas apresentam um volume de negócios inferior a dois milhões e 500 mil euros, sendo este valor inferior ao limite relativo aos proveitos e ganhos referidos no mencionado artigo 262.º do CSC. Ou seja, tomando em conta apenas este indicador, dir-se-á que 96% das empresas portuguesas não utilizariam a DC 28.

Adicionalmente, e por outro lado, existiria um número reduzido de situações que suscitavam o reconhecimento de Impostos Diferidos, na medida em que a maior parte das diferenças existentes entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, se traduzem em diferenças permanentes/definitivas, extinguindo-se no exercício da sua aplicação, não tendo efeitos tributários em exercícios futuros.

3.2.2 – Método de Contabilização dos efeitos Tributários

Este método assenta as suas bases tendo em consideração os efeitos fiscais motivados pelas divergências entre normas contabilísticas e fiscais, e consequentemente, entre a valorimetria contabilística e a fiscal, aplicada a activos e passivos.

Efectuando o reconhecimento dos efeitos tributários das diferenças temporárias, nas demonstrações financeiras, estes poderão ser considerados como:

- acréscimos e diferimentos de gastos e de réditos (**método do diferimento**);
- dívida a receber e dívida a pagar (**método do passivo**);
- redução dos activos e dos passivos com os quais as diferenças temporárias se relacionam (**método líquido de impostos**).

¹⁴ De Janeiro de 2003 e, disponível no site da CNC, baseado num estudo publicado pela DGCI sob o título “10 anos de Impostos sobre o Rendimento”, com base nas declarações de rendimentos de 1998.

3.2.2.1 – Método do Diferimento

De acordo com este método, o imposto sobre lucros incide sobre as diferenças tempestivas, e não sobre as diferenças temporárias. Estas devem ser diferidas ou antecipadas, e reconhecidas nos períodos futuros em que são revertidas.

Ainda de acordo com este método, os saldos de activos e passivos por impostos diferidos no balanço não representam direitos de receber, nem obrigações de pagar dinheiro, razão pela qual são contabilizados como acréscimos de gastos ou diferimentos de réditos.

A taxa de imposto utilizada é sempre a taxa histórica, não havendo correcção do saldo de impostos diferidos em virtude de alterações da taxa de tributação, sendo as reversões das diferenças temporárias mensuradas à taxa histórica.

Neste seguimento, a utilização deste método implica um controlo individual das diferenças temporárias, podendo as diferenças temporárias similares ser agrupadas.

Assim sendo, o gasto por imposto do período é o somatório de:

- imposto a pagar, apurado com bases nas normas fiscais;
- efeitos fiscais das diferenças temporárias diferidas para, ou de, outros períodos;
- e
- o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento.

Este método foi, entretanto, substituído pelo método do passivo, dado ter-se tornado muito complexo devido a inúmeras diferenças originadas pelas leis fiscais, entre o resultado contabilístico e o resultado tributável.

3.2.2.2 – Método do Passivo

O método do passivo, apresenta duas variantes¹⁵, a saber: o método do passivo baseado na demonstração de resultados, e o método do passivo baseado no balanço.

A diferença reside no facto de o método do passivo baseado na demonstração de resultados assentar em diferenças tempestivas, enquanto que o método do passivo baseado no balanço, incide sobre diferenças temporárias.

Neste método, os efeitos tributários das diferenças temporárias são calculados e relatados quer como activos, quer como passivos por impostos diferidos, isto é representam o pagamento adiantado de impostos futuros ou impostos a pagar no futuro.

Um activo por impostos diferidos representa uma quantias a recuperar de impostos sobre o lucro de períodos futuros, derivados de transacções ou factos presentes, e poderá resultar de:

- diferenças temporárias dedutíveis;
- prejuízos fiscais reportáveis não utilizados; e
- créditos fiscais reportáveis não utilizados.

No método do passivo, as consequências tributárias das diferenças temporárias são calculadas usando as taxas fiscais e as leis fiscais que se espera que estejam em vigor aquando da reversão das diferenças temporárias.

No caso das taxas fiscais e leis fiscais serem desconhecidas, usam-se as que estão em vigor no período em que as diferenças temporárias se originam para mensurar as consequenciais tributárias destas.

As quantias, no balanço, de impostos diferidos que aguardam a reversão das diferenças temporárias deverão ser ajustadas face a quaisquer alterações das taxas fiscais e leis fiscais que ocorram em períodos posteriores ao seu reconhecimento.

¹⁵ Introdução da IAS 12 (revista em 1996), §1: «A original IAS 12 exigia que uma empresa contabilizasse os impostos diferidos usando quer o método de diferimento, quer o método do passivo que é algumas vezes conhecido como de passivo, com base na demonstração dos resultados. A IAS 12 (revista) proíbe o método do diferimento e exige um outro método de passivo, que é algumas vezes conhecido como método de passivo como o método com base no balanço».

Um passivo por impostos diferidos representa uma maior quantia de imposto a pagar no futuro, derivada de transacções ou factos presentes, resultantes de diferenças temporárias tributáveis.

Contudo, põe-se a questão de saber se, de facto, existe um passivo por impostos diferidos, e se os efeitos tributários deveriam ser tratados como ajustamentos ao valor do activo, para o que é necessário garantir que aquele “passivo” reúne as três características contidas na definição de passivo¹⁶:

- «é uma obrigação presente da entidade» - O imposto sobre lucros é uma obrigação legal imposta pelos governos de cada país e a obrigação que deriva das consequências fiscais da recuperação daquele activo resulta da aplicação das regras fiscais;
- «resultante de operações ou acontecimentos passados» - A aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega), pelo que este passivo a pagar no futuro, é resultante de acontecimentos passados; e
- «prováveis sacrifícios futuros de benefícios económicos» - Esta característica significa que existirá sacrifício de benefícios económicos no futuro. O reconhecimento de um activo pelo pagamento antecipado de uma renda, confere à empresa o direito a utilizar o imóvel que, assim recuperará o valor pago na forma de influxos de dinheiro. Se este activo tem uma base fiscal nula, haverá ex-fluxo de dinheiro no ano seguinte, em termos de imposto a pagar. Consequentemente, o passivo por imposto diferido, reconhecido no balanço, representa futuros sacrifícios de benefícios económicos.

Verifica-se, assim, que o método do passivo reflecte a estrutura conceptual adoptada, nomeadamente, quando aos critérios de reconhecimento de activos e passivos, o que é corroborado por Garcia e Dominguez (1997: 673) ao afirmarem que o método do passivo baseado no balanço, além de mais simples, representa um avanço doutrinal face ao método do diferimento.

¹⁶ Estrutura Conceptual do IASB, (§60 a 64).

3.2.2.2.1– Método do Passivo baseado na demonstração de resultados

Este método assenta no uso de diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados, sendo estas as diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico cuja origem está nos diferentes critérios de imputação temporal de gastos e réditos utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade, e que revertem em períodos seguintes.

Nesta modalidade do método, o gasto por imposto é assim calculado:

- cálculo do resultado contabilístico afectado pelas diferenças permanentes, obtendo-se um resultado “ajustado”;
- aplicação de taxa de tributação, obtendo-se, assim, o gasto por imposto. Este montante deve ainda ser corrigido pelos ajustamentos que reflectam a variação de taxa de tributação e alteração de leis fiscais;
- comparação do “gasto por imposto” com a “estimativa do IRC a pagar”, obtendo-se assim o saldo de tributação diferida gerada no exercício.

Para as diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas, o efeito tributário é calculado separadamente como é o caso do efeito tributário das revalorizações.

3.2.2.2.2 – Método do Passivo baseado no balanço

O método do passivo assenta no conceito de diferenças temporárias, que são diferenças entre o valor contabilístico de um activo ou passivo constante do balanço (quantia assentada ou registada) e a sua base fiscal, isto é o valor por que o Fisco vai considerar o activo ou o passivo, para efeitos de tributação, quando o activo for realizado e o passivo liquidado.

Nesta vertente do método do passivo, a forma de calcular o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento, é a seguinte:

- calcular os activos e passivos por impostos diferidos (expurgando os activos e passivos por impostos diferidos cuja contrapartida não seja qualquer rubrica da

conta de resultados), no final do exercício e no início do exercício. Determinar a sua variação;

- calcular os valores do imposto a pagar, respeitante ao exercício (de acordo com a declaração fiscal); e
- o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento é a soma das duas parcelas.

Exemplo 4: Contabilização pelo método do passivo baseado na demonstração de resultados e baseado no balanço

A Sociedade de Construções BETA está a construir uma auto-estrada. No final do ano N, devido a dificuldades e atraso nos trabalhos, a entidade estimou incorrer num prejuízo, até à conclusão da obra, num montante de 500,00 Euros.

A taxa de tributação no ano N é de 30%. Contudo, no ano N+1, a mesma foi reduzida para 26,5%, mantendo-se no ano seguinte.

No ano N+2, face a melhorias das condições morfológicas do terreno e do avanço dos trabalhos, a estimativa do prejuízo na obra passou para 100,00 Euros.

Suponha que o resultado antes de impostos é de 3.000,00 Euros, em cada ano.

Método do passivo baseado na demonstração de resultados

Pretende-se calcular o gasto por imposto do exercício, de acordo com o método do passivo baseado na demonstração de resultados, respondendo a cada um dos seguintes pontos:

- Determine o resultado contabilístico afectado pelas diferenças permanentes, obtendo um resultado ajustado;
- Aplique a taxa de tributação, obtendo, assim, o gasto por imposto. Este montante deve ser corrigido pelos ajustamentos que reflectam a variação da taxa de tributação;
- Compare o gasto por imposto com a estimativa do IRC a pagar, obtendo, assim, o saldo de tributação diferida gerada no exercício.

No ano N deve ser criada uma provisão para fazer face à perda esperada na execução da obra (NCRF 19 – Contratos de Construção, §36), sendo que esta provisão não é fiscalmente dedutível.

Proposta de Resolução:

Verifica-se a existência de uma diferença tempestiva dedutível (diferença temporária de resultados dedutível), dado que o critério de imputação temporal do gasto é diferente, na contabilidade e na fiscalidade.

Determinação do gasto por imposto:

	N	N+1	N+2
Resultado antes de Impostos	3000	3000	3000
Diferenças permanentes (+,-)	0	0	0
Resultado ajustado	3000	3000	3000
Taxa de tributação	30%	26,50%	26,50%
Ajuste p/ variação de taxa		17,5	
Gasto por imposto	900	812,5	795

Determinação do imposto a pagar:

	N	N+1	N+2
Resultado antes de impostos	3000	3000	3000
A acrescentar	500	0	0
A abater	0	0	400
Lucro tributável	3500	3000	2600
Taxa de tributação	30%	26,50%	26,50%
Imposto a pagar	1050	795	689
2 - Variação do saldo de activos por impostos diferidos	150	-17,5	-106

Lançamentos a efectuar:

Ano N

Conta	Descrição	Débito	Crédito
676	Provisões do período - Contratos onerosos	500	
296	Provisões - Contratos onerosos		500
2741	Activos por impostos diferidos	150	
8122	Imposto diferido		150
8121	Imposto estimado para o período	1050	
241	Imposto sobre o rendimento		1050

1. Pela contabilização da provisão para fazer face à perda esperada.
2. Pelo reconhecimento do efeito tributário da diferença tempestiva:
 $(500 \times 30\%) = 150$
3. Pela contabilização do imposto corrente.

Ano N+1

Conta	Descrição	Débito	Crédito
8122	Impostos diferidos	17,5	
2741	Activos por impostos diferidos		17,5
8121	Imposto estimado para o período	795	
241	Imposto sobre o rendimento		795

1. Pelo ajustamento que reflecte a variação de taxa de tributação:
 No ano N+1, a taxa de tributação foi reduzida de 30% para 26,5%, pelo que:
 $(500 \times 30\%) - (500 \times 26,5\%) = 17,50$
2. Pela contabilização do imposto corrente:
 $3.000 \times 26,5\% = 795$

Ano N+2

Conta	Descrição	Débito	Crédito
296	Provisões onerosos	400	
7936	Reversões de provisões- Contra. onerosos		400
8122	Impostos diferidos	106	
2741	Activos por impostos diferidos		106
8121	Imposto estimado para o período	689	
241	Imposto sobre o rendimento		689

1. Pela reversão parcial da provisão, devido à redução da estimativa de perdas esperadas.
2. Pela diminuição proporcional dos activos por impostos diferidos.
3. Pela contabilização do imposto corrente.

Método do passivo baseado no balanço

Pretende-se calcular o gasto por imposto do exercício, de acordo com o método do passivo baseado no balanço, atendendo a que:

- Soma de duas parcelas: a variação do saldo de activos e passivos por impostos diferidos, de um ano para o outro; e o valor do imposto a pagar, calculado com base na declaração fiscal.
- O gasto do exercício por impostos sobre o rendimento é a soma de duas parcelas.

	N	N+1	N+2
Valor contabilístico do passivo no balanço	500	500	100
Base fiscal	0	0	0
Diferença temporária dedutível	500	500	100
Taxa de tributação	30%	26,50%	26,50%
Saldo da conta activo p/ I.D.	150	132,5	26,5
1 - Variação do saldo de Imp. diferidos	150	-17,5	-106
2 - Imposto total a pagar	1050	795	689
3- Gasto por imposto (3=2-1)	900	812,5	795

Conclusão:

Os lançamentos a efectuar são exactamente iguais aos efectuados, com recurso ao método do passivo baseado na demonstração de resultados.

O resultado prático da contabilização, pelo método do passivo, em qualquer das suas vertentes, é o mesmo, desde que as diferenças temporárias sejam também diferenças tempestivas.

Neste sentido, é de referir que todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias. No entanto, nem todas as diferenças temporárias são diferenças tempestivas (é o caso das revalorizações).

3.2.3 – Método do valor líquido do imposto

Este método de contabilização, não se trata propriamente de um método, dado que as diferenças temporárias são calculadas usando, ou o método do diferimento, ou o método do passivo.

Neste sentido, e de acordo com a adopção deste método, os valores dos impostos diferidos são componentes dos valores dos activos ou passivos com que se relacionam,

pelo que se devem representar no balanço, junto aos respectivos activos ou passivos, em contas compensatórias.

O Financial Accounting Standards Board (FASB) decidiu-se pela não adopção deste método na Statement of Financial Accounting Standards 109 – Accounting for Income Taxes (SFAS 109), de acordo com as seguintes justificações, conforme Cláudio Pais (2000: 53 e 54):

- a repartição do custo de activos depreciables, entre benefícios tributários, e benefícios decorrentes do uso do activo, é subjectiva e não é uma solução prática;
- a necessidade de determinar as quantias das diferenças temporárias e os seus efeitos tributários, para cada diferente activo e passivo;
- algumas diferenças temporárias podem não ser identificadas com um activo ou passivo específico (é o caso da utilização do método da percentagem de acabamento, no reconhecimento de proveitos de contratos de construção, para efeitos do relato financeiro, e a utilização do método do contrato completado, para finalidades fiscais);
- o relato dos activos e passivos, líquidos dos seus efeitos tributários, torna difícil a compreensibilidade da situação fiscal de uma entidade, implicando a necessidade de divulgação dos efeitos tributários, em notas anexas às demonstrações financeiras;
- a recuperação de um activo ou a liquidação de um passivo, que resulte em quantias tributáveis ou dedutíveis, é melhor transmitida relatando o passivo por impostos diferidos e o activo por impostos diferidos, que reduzindo outros activos e passivos.

3.3 – Síntese do capítulo

Neste capítulo, faz-se uma abordagem sobre os diferentes métodos de contabilização dos efeitos tributários resultantes das diferenças de reconhecimento das transacções e outros eventos entre a contabilidade e a fiscalidade.

CAPITULO IV – RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ACTIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

4.1 – Reconhecimento

Contabilizando-se os efeitos tributários das diferenças temporárias, coloca-se a questão sobre se devem ou não ser reconhecidos os efeitos tributários de todas as diferenças temporárias, e em especial das diferenças recorrentes e das diferenças que se espera que revertam, após um período significativo.

Nas diferenças temporárias recorrentes, a reversão do efeito tributário anterior, compensa-se com o surgimento de novas e idênticas diferenças temporárias. Por outro lado, põe-se a questão sobre se será razoável o reconhecimento de diferenças temporárias, que se prevejam reversíveis, apenas, no longo prazo.

Surgem assim, essencialmente, duas correntes:

- **Reconhecimento total**¹⁷ das diferenças temporárias, segundo o qual todas as diferenças temporárias surgidas no período devem tomar-se em conta para o cálculo do gasto por imposto e para o cálculo dos activos e passivos por impostos diferidos; e
- **Reconhecimento parcial**¹⁸ das diferenças temporárias, segundo o qual se devem reconhecer, unicamente, as diferenças temporárias que, presumivelmente, se vão reverter dentro de um período determinado de tempo (3 a 5 anos – SAP 15, mais de 3 anos – IAS 12, versão 1979, normas, estas, entretanto revogadas ou alteradas).

Neste âmbito, tanto a IAS 12, como a NCRF 25, exigem o reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias tributáveis, independentemente da sua

¹⁷ Nos EUA, “Comprehensive Allocation”, em Espanha, “Reconocimiento o Assignación Integral, Total o Comprensivo” e em França, “Calcul Global”.

¹⁸ Nos EUA, “Partial Allocation” em Espanha, “Reconocimiento o Assignación Parcial” e em França “Calcul Partiel”.

natureza e prazo de reversão (excepções previstas, respectivamente, nos §15 e 39 da IAS 12 e §15 da NCRF 25), ou seja:

- a norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos (com as excepções referidas); e
- a norma exige que os activos por impostos diferidos sejam reconhecidos, quando for provável que venham a existir lucros tributáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado (com as excepções previstas nos §24 da IAS 12 e §25 da NCRF 25).

Quadro n.º 1: Quando é que deve ser reconhecido um activo e um passivo por impostos diferidos?

Reconhecimento, segundo a IAS 12 e a NCRF 25 (onde V.C. = valor contabilístico e B.F. = Base fiscal):

	Tipo de diferença	Activo/passivo p/imp. diferidos	Reconhecimento
ACTIVO			
V.C > B.F	Temporária tributável	Passivo por impostos diferidos	Sim
V.C < B.F	Temporária dedutível	Activo por impostos diferidos	Prudência
PASSIVO			
V.C > B.F	Temporária dedutível	Activo por imposto diferido	Prudência
V.C < B.F	Temporária tributável	Passivo por impostos diferidos	Sim

Fonte: Elaboração própria

Relativamente ao reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos nas Pequenas Entidades, o §16.1 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) estipula que o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar, não havendo, portanto, lugar ao reconhecimento de impostos diferidos.

4.1.1 – Reconhecimento de activos por impostos diferidos

Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido, para todas as diferenças temporárias dedutíveis, até ao ponto em que seja provável a existência de lucro tributável, nos períodos de reversão da diferença, excluindo:

- no reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo de uma transacção, que não seja uma concentração de empresas, e não afecte, no período da transacção, nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável;
- para activos por impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias em investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, se a diferença não reverter num futuro previsível e não estiver disponível o lucro tributável.

Os activos por impostos diferidos devem ser reconhecidos, não só para diferenças temporárias dedutíveis, mas também para perdas (prejuízos) fiscais não usados, assim como também para créditos de impostos não usados.

Registo de activos por impostos diferidos

Independentemente das expectativas quanto à evolução dos resultados futuros, devem ser contabilizados activos por impostos diferidos, quando, simultaneamente, existirem passivos por impostos diferidos, decorrentes de diferenças temporárias, cuja reversão se preveja que tenha lugar:

- no mesmo período fiscal em que se preveja que revertam as diferenças temporariamente dedutíveis;
- em períodos em que uma perda fiscal, decorrente de um activo por impostos diferidos, possa ser compensada com ganhos posteriores.

O registo de activos por impostos diferidos deve, em tal caso, ser feito até ao limite dos passivos por impostos diferidos.

Na data do encerramento das demonstrações financeiras:

- Deverão ser reapreciadas as situações em que existam activos por impostos diferidos, que não tenham sido reconhecidos, por não estarem reunidas as condições exigidas para o efeito;
- O registo deverá ser efectuado sempre que se mostre provável a obtenção de ganhos futuros, que permitam a recuperação do activo por impostos diferidos ou

tenham surgido passivos, por diferenças temporárias tributáveis, que compensem aqueles activos, até ao limite da compensação.

4.1.1.1 – Reconhecimento nos prejuízos e créditos fiscais não utilizados

De acordo com o §34 da IAS 12 e §31 da NCRF 25 «um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados, até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis, e contra os quais possam ser usadas perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados.».

A dedução dos prejuízos fiscais é regulada pelo n.º 1 do artigo 52.º do CIRC, que refere o seguinte:

«Os prejuízos fiscais apurados em determinados exercícios, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos quatro exercícios posteriores.».

Deste modo, só deverá ser reconhecido um activo por impostos diferidos, relativamente aos prejuízos fiscais que possam ser deduzidos a lucros futuros.

Assim, o registo de activos por impostos diferidos, relativos a prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados apenas é possível quando, e na medida, em que for previsível que venham a ser apurados lucros tributáveis, que permitam, respectivamente, a utilização desses prejuízos ou a dedução dos créditos fiscais.

No reconhecimento destes activos, devem ser aplicadas as regras estabelecidas em relação aos activos por impostos diferidos, resultantes de diferenças dedutíveis. Contudo, a existência de prejuízos fiscais pode suscitar dúvidas quando à capacidade de obtenção de resultados fiscais positivos, que venham a possibilitar a utilização daqueles prejuízos.

Deste modo, apenas deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos, respeitante a prejuízos fiscais:

- se existir uma quantia superior, ou igual, de diferenças temporárias tributáveis;
- se existirem expectativas fundamentadas de que irão ser apurados lucros tributáveis;
- que permitam (em ambos os casos), a utilização desses prejuízos ou créditos.

Quanto à existência de créditos fiscais, que não sejam utilizados na totalidade, num determinado exercício, e que possam reportar para períodos futuros, devem levar ao reconhecimento de um activo por impostos diferidos, se for previsível a obtenção de lucros, que permitam a dedução à colecta de tais créditos fiscais.

4.1.1.1.1 – Tipos de Reporte

O único tipo de reporte, permitido pela legislação fiscal portuguesa, designa-se de reporte para a frente.

Existem, no entanto, países que permitem o reporte para trás, ou simultaneamente, o reporte para trás e para a frente (é o caso dos EUA, Reino Unido, Alemanha, etc.). A utilização de reporte para trás permite à empresa, que obtém o prejuízo, ser reembolsada do imposto correspondente que tenha pago anteriormente, no ano em que apurou o prejuízo fiscal.

Nestes casos de reporte para trás, existe um direito efectivo se tiver havido pagamento de imposto, razão pela qual, o activo deve ser reconhecido.

Exemplo 5: Reconhecimento de activos por impostos diferidos resultante de prejuízos fiscais

A empresa XPTO, Lda., constituída em 2007, obteve os seguintes resultados, para efeitos fiscais, até 2010:

Períodos	Resultado fiscal
2007	-158.000
2008	-120.000
2009	-25.000

No período de 2010, o resultado fiscal foi positivo, no montante de 130.000,00 Euros, dispondo a Gerência de um plano de negócios para o triénio de 2011 a 2013, no qual são estimados resultados positivos anuais, na ordem dos 140.000,00 Euros.

Pretende-se:

A contabilização de impostos diferidos, de acordo com as informações disponíveis, considerando uma taxa de IRC de 25%.

Proposta de resolução:

1 – Nos períodos de 2007 a 2009, dado que a entidade apresenta um historial de prejuízos fiscais, por questões de prudência, não deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos, para o reporte de perdas fiscais (§34 IAS 12 e §31 do NCRF 25).

2 – No período de 2010, uma vez que a entidade obteve resultados positivos e em que é provável a existência de lucros tributáveis futuros, contra os quais podem ser usadas as perdas fiscais, ainda dedutíveis nos termos do artigo 52.º do CIRC, a entidade deve reconhecer activos por impostos diferidos, como segue:

Activos por impostos diferidos = (158.000,00 + 120.000,00 + 25.000,00 – 130.000,00)
x 25% = 43.250,00 Euros

3 – Como as perdas fiscais foram geradas em períodos anteriores, é utilizada a conta de resultados transitados, conforme segue:

Conta	Descrição	Débito	Créditos
2741	Activos por impostos diferidos	43.250	
56	Resultados transitados		43.250

De notar que este procedimento deve, também, ser adoptado, com as necessárias adaptações, pelas entidades que reconhecem impostos diferidos pela primeira vez.

4.1.2 – Reconhecimento de passivos por impostos diferidos

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido, para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto aquelas que resultem de:

- reconhecimento inicial do *goodwill*; ou
- reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo de uma transacção que:
 - i) não seja uma concentração de actividades empresariais; e
 - ii) não afecte, no período da transacção, nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável.

Também não se reconhece qualquer passivo por impostos diferidos quando o mesmo seja resultante de diferenças temporárias relativas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, quando o detentor, investidor ou empreendedor controle a reversão da diferença temporária, e seja provável que esta não reverta, num futuro previsível.

No caso concreto do *goodwill*, o mesmo é mensurado pelo excesso da quantia do custo de compra do interesse nos justos valores líquidos dos activos e passivos (incluindo passivos contingentes) identificáveis, da compra. A quantia do *goodwill* dá origem a uma diferença temporária tributável (se não se espera recuperar a unidade a que pertence o *goodwill*, pela venda), para a qual não é reconhecido nenhum passivo por impostos diferidos, uma vez que o *goodwill* é um resíduo e o reconhecimento daquele valor implicaria um aumento do seu custo.

No que concerne ao reconhecimento inicial de um activo ou passivo, numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais, e nem afecte nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável, não se reconhece qualquer passivo por impostos diferidos se, por exemplo, a quantia do activo não for dedutível, para finalidades fiscais. Isto, porque o passivo por impostos diferidos, se reconhecido, aumentaria a quantia escriturada do activo (por exemplo, o caso de viaturas ligeiras de passageiros e mistas, para as quais a quantia de gasto dedutível (para viaturas adquiridas até ao ano de 2009), nos termos do artigo 29.º do CIRC, é de 29.927,87 euros). Neste caso, a norma proíbe o

reconhecimento do passivo por impostos diferidos, já que tal reconhecimento seria «equivalente a empolar injustificadamente o activo e o passivo».

Exemplo 6: Reconhecimento de passivos por impostos diferidos

A Sociedade Veiga & Soares, S.A., contabiliza as suas propriedades de investimento pelo modelo do justo valor. A Sociedade iniciou a sua actividade no início de 2009, tendo adquirido propriedades de investimento no montante de 2.500.000,00 Euros.

Conhecem-se as seguintes informações:

Activos	Valor de Aquisição	Justo valor em 2009	Justo valor em 2010
Pro. Investimentos	2.500.000	2.900.000	2.600.000

Pretende-se:

A contabilização dos impostos diferidos correspondentes às operações indicadas, nos anos de 2009 e 2010, considerando uma taxa de IRC de 26,5%.

Proposta de Resolução:

1 – A entidade utiliza o modelo do justo valor na mensuração subsequente das propriedades de investimento, pelo que o registo do aumento do justo valor, no final de 2009, bem como os impostos correspondentes não concorrem para a formação do lucro tributável, nos termos do CIRC.

Temos um activo em que o seu valor contabilístico, em 2009, é de 2.900.000,00 Euros, sendo superior à sua base fiscal, no montante de 2.500.000,00 Euros. Deste modo, estamos na presença de uma diferença temporária tributável, a qual implica o reconhecimento de um passivo por impostos diferidos (ver quadro seguinte).

Ano de 2009

Conta	Descrição	Débito	Crédito
422	Propriedade de Investimento - Edifícios	2.500.000	
12	Depósito à ordem		2.500.000
422	Propriedade de Investimento - Edifícios	400.000	
773	Ganhos por aumento de Justo Valor - P.I		400.000
8122	Imposto diferido	106.000	
2742	Passivo por imposto diferido		106.000

2 – Relativamente ao ano de 2010, perante a redução do justo valor das propriedades de investimento, há lugar à reversão, parcial, do passivo por impostos diferidos, conforme quadro seguinte:

Ano de 2010

Conta	Descrição	Débito	Crédito
663	Perdas por reduções de J. Valor - P.I	300.000	
422	Propriedade de Investimento - PI		300.000
2742	Passivo por impostos diferidos	79.500	
8122	Impostos diferidos		79.500

Ou seja, no final de 2010, o valor contabilístico das Propriedades de Investimento é de 2.600.000,00 Euros.

A base fiscal continua a ser o custo histórico: 2.500.000,00 Euros.

A diferença temporária tributável é de 100.000,00 Euros (2.600.000,00 – 2.500.000,00).

E o passivo por impostos diferidos é de 26.500,00 Euros (100.000,00 x 26,5%), sendo este o valor do saldo da conta 2742 – Passivo por Impostos Diferidos, no final de 2010.

4.1.3 – Reconhecimento de Impostos Diferidos na aplicação do método de revalorização dos activos fixos tangíveis

Após o reconhecimento inicial, e como tratamento alternativo, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 sobre Activos Fixos Tangíveis (NCRF 7), prescreve que os activos fixos tangíveis, cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente, devem ser escriturados por uma quantia revalorizada, a qual corresponde ao seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade, de modo a assegurar que a quantia escriturada não difira, materialmente, daquela que seria determinada pelo uso do justo valor, à data do balanço.

As revalorizações de activos fixos tangíveis, podem ser feitas:

- ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, sendo que nestes casos, não é aceite, como gasto para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pelas importâncias do aumento das depreciações resultantes daquelas reavaliações (alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro); ou
- com base num relatório de avaliação, elaborado por um perito independente, denominadas, nestes casos, de revalorizações livres.

Se a quantia escriturada de um activo for aumentada, como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio (NCRF 7, §39), na conta 58 - Excedente de revalorização, não afectando, deste modo, a demonstração dos resultados, na medida em que a actividade da empresa não consiste em especular sobre activos fixos.

Contudo, a revalorização do activo fixo tangível provoca um aumento da quantia escriturada do activo, face à sua base fiscal, a qual corresponde ao seu custo histórico, originando, deste modo, uma diferença temporária tributável, que conduz ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos (NCRF 25, §7 e §15).

No que respeita à sua mensuração, um passivo por impostos diferidos, deve reflectir as consequências fiscais esperadas, correspondentes ao momento em que o activo é recuperado. Neste sentido, os passivos por impostos diferidos devem ser mensurados com base na utilização de taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as subjacentes diferenças temporárias fiscais, devendo ser ajustadas sempre que se verificarem alterações nas taxas de tributação ou em outros aspectos da legislação fiscal (IAS 12, §46 a §49 e NCRF 25, §43 a §50).

A NCRF 7, não especifica se uma entidade deve transferir, ano a ano, o excedente de revalorização para resultados transitados, uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um activo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse activo.

Porém, se uma entidade fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado (NCRF 25, §58).

Exemplo 7: Reconhecimento de impostos diferidos na revalorização de um activo fixo tangível depreciable (com base em diploma legal)

A Sociedade Pão Quente, Lda., no final de 2009, reavaliou a máquina de panificação, com base em diploma legal datado de 31 de Dezembro (que permite a reavaliação legal dos activos fixos tangíveis), tendo em conta as seguintes informações:

Equipamento	Máqui.de panificação
Data de aquisição	Janeiro de 2006
Valor de aquisição	1.500.000 euros
Vida útil	8 anos
Coefi. de actualização monetária	1,15
Taxa de IRC + derrama	26,50%

Proposta de Resolução:

Ano de 2009

Conta	Descrição	Débito	Crédito
6422	Gastos de depreciação - AFT - Eq.Básico	187.500	
4383	Depreciações acumulados - AFT - Eq.Bás.		187.500
433	Equipamento básico	225.000	
4383	Depreciações acumuladas		112.500
5811	Reavaliações legais - Antes de IRC		112.500
5812	Reavaliações legais - Impostos diferidos	11.925	
2742	Passivo por impostos diferidos		11.925

1 – Depreciação da máquina, no exercício de 2009 – $1.500.000,00 \times 12,5\% = 187.500,00$ Euros

2 – Pela reavaliação legal da máquina de panificação, de acordo com o Modelo de Revalorização, previsto na NCRF 7, §35, alínea a). As depreciações resultantes da reavaliação legal só são fiscalmente aceites em 60% do seu montante, originando diferenças temporárias tributáveis, as quais conduzem ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

Excedente de reavaliação legal = $(1.500.000,00 - 750.000,00) \times (1,15 - 1) = 112.500,00$ Euros

Passivo por impostos diferidos = $112.500,00 \times 40\% \times 26,5\% = 11.925,00$ Euros

Ano 2010

Conta	Descritivo	Débito	Crédito
6423	Gastos de depreciação - AFT	215.625	
4383	Depreciações acumuladas - AFT		215.625
5811	Reavaliações legais - Antes de IRC	28.125	
56	Resultados transitados		28.125
2742	Passivo por impostos diferidos	2.981,25	
8122	Impostos diferidos		2.981,25
56	Resultados transitados	2.981,25	
5812	Reavaliações legais - Impostos diferidos		2.981,25

1 – Depreciação da máquina após a reavaliação = $(1.500.000,00 + 225.000,00) \times 12,5\% = 215.625,00$ Euros.

2 – Realização do excedente de revalorização = $112.500,00 / 4 = 28.125,00$ Euros

3 – Reversão do imposto diferido = $11.925,00 / 4 = 2.981,25$ Euros

Exemplo 8: Reconhecimento de impostos diferidos na revalorização de um activo fixo tangível depreciável (com base em relatório de avaliação)

A Sociedade Silva & Rato, S.A., adquiriu em 2 de Janeiro de 2010 um armazém para instalar a sua fábrica, a um custo de 500.000,00 Euros, tendo adoptado como política contabilística, em detrimento do modelo do custo, o modelo de revalorização.

Em 31 de Dezembro de 2010, foi pedida uma avaliação do valor do armazém, a avaliadores imobiliários independentes, tendo sido atribuído ao mesmo um justo valor de 650.000,00 Euros.

A Sociedade tem utilizado o critério de atribuição de 25% do valor total das instalações para a mensuração inicial do terreno, depreciando o edifício industrial a uma taxa anual de 5% (coincidente com a taxa máxima prevista no Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro).

A taxa de IRC e derrama considerada foi de 26,5%.

Pretende-se:

O reconhecimento do impacto dos impostos diferidos durante os anos de 2010 e 2011, determinado com base no modelo de mensuração adoptado pela Sociedade.

Proposta de Resolução:

Ano 2010

1 – Depreciação anual do edifício fabril à taxa de 5%

Conta	Descrição	Débito	Crédito
642	Gastos de depreciação e amort. A.F.T	18.750	
438	Depreciações acumuladas - A.F.T		18.750

Depreciação anual = $(500.000,00 \times 75\%) \times 5\% = 18.750,00$ Euros

2 – Revalorização do Edifício e Terreno, com anulação das depreciações acumuladas anteriormente reconhecidas (NCRF 7, §31 e § 35, alínea b)).

Conta	Descrição	Débito	Crédito
431	Terrenos e recursos naturais	37.500	
432	Edifício e outras construções	131.250	
438	Depreciação acumuladas	18.750	
432	Edifício e outras construções		18.750
5891	Outros excedentes - Antes de impostos		37.500
5891	Outros excedentes - Antes de impostos		131.250

Excedente de revalorização do terreno = $(650.000,00 \times 25\%) - (500.000,00 \times 25\%) = 37.500,00$ Euros.

Excedente de revalorização do edifício:

$(650.000,00 \times 75\%) - (500.000,00 \times 75\% - 18.750,00) = 131.250,00$ Euros.

3 – Reconhecimento de passivo por impostos diferidos (NCRF 25, §55 e §56, alínea a)).

Conta	Descrição	Débito	Crédito
5892	Impostos diferidos	9.937,50	
2742	Passivo por imposto diferido		9.937,50
5892	Impostos diferidos	34.781,25	
2742	Passivo por imposto diferido		34.781,25

Passivo por impostos diferidos do terreno = $(37.500,00 \times 26,5\%) = 9.937,50$ Euros

Passivo por impostos diferidos do edifício = $(131.250,00 \times 26,5\%) = 34.781,25$ Euros

Ano 2011

4 – Depreciação anual do edifício, após a revalorização, pela vida útil remanescente (19 anos), de acordo com a NCRF 7, §35, alínea b).

Conta	Descrição	Débito	Crédito
642	Gastos de depreciação - AFT	25.657,90	
438	Depreciações acumuladas		25.657,90

Depreciação no segundo ano de vida do edifício (após a revalorização):

$(650.000,00 \times 75\%) / 19$ (anos) = 25.657,90 Euros

5 – Desreconhecimento parcial do excedente de revalorização, em função do aumento das depreciações do período.

Conta	Descrição	Débito	Crédito
5891	Outros excedentes - Antes de impostos	6.907,89	
56	Resultados transitados		6.907,89

Desreconhecimento parcial do excedente de revalorização, em função do aumento das depreciações de 2010 para 2011:

Depreciação após a revalorização = 25.657,90 Euros;

Depreciação antes da revalorização = 18.750,00 Euros;

Diferença a desreconhecer = 6.907,89 Euros.

6 – Desreconhecimento parcial do passivo por impostos diferidos e do efeito dos impostos diferidos sobre os excedentes de revalorização.

Conta	Descrição	Débito	Crédito
56	Resultados transitados	1.830,59	
5892	Impostos diferidos		1.830,59
2742	Passivos por impostos diferidos	1.830,59	
8122	Impostos diferidos		1.830,59

Desreconhecimento parcial do passivo por impostos diferidos (relativos a edifícios), com duas formas possíveis de calcular:

- $(25.657,89 - 18.750,00) \times 26,5\% = 1.830,59$ Euros;
- Passivo por impostos diferidos relativo ao edifício (2010) = 34.781,25 Euros
 $34.781,25 / 19$ (anos) = 1.830,59 Euros.

4.1.4 – Reconhecimento de impostos diferidos em Investimentos Financeiros (relacionados com o método de equivalência patrimonial)

Nos termos da NCRF 25, nos seus §36¹⁹ e §41, a aplicação do método de equivalência patrimonial origina a contabilização de impostos diferidos, desde que a diferença temporária reverta num futuro previsível.

Existe diferença temporária, na aplicação do método de equivalência patrimonial, pelo facto de, nos termos do n.º 8 do artigo 18.º do CIRC «os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos».

De salientar que, nos termos da NCRF 25, §37²⁰, a empresa mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos, quando ela, controlando a política de dividendos da sua subsidiária, determina que não serão distribuídos lucros, no futuro previsível.

Exemplo 9: Reconhecimento de impostos diferidos na aplicação do método de equivalência patrimonial – Associada (criada)

¹⁹ «Uma entidade deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até ao ponto em que as seguintes condições sejam ambas satisfeitas:

- Que a empresa-mãe, o investidor ou empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e
- Que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.»

²⁰ «Dado a empresa-mãe controlar a política de dividendos da sua subsidiária, é capaz também de controlar a tempestividade da reversão de diferenças temporárias associadas com esse investimento (incluindo as diferenças temporárias provenientes não só de lucros não distribuídos mas também de quaisquer diferenças de transposição de moeda estrangeira). Para além disso, muitas vezes seria impraticável determinar a quantia de impostos sobre rendimento que devam ser pagos quando as diferenças temporárias se revertam. Por isso, quando a empresa-mãe tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível a empresa-mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos. As mesmas considerações aplicam-se a investimentos em sucursais.»

Em 02/01/2010, a empresa Beta, S.G.P.S., S.A, subscreveu e realizou uma participação de 30% no capital da Sociedade Veiga e Rato, Lda., a qual foi constituída com um capital social de 5.000,00 Euros.

Em 31/12/2010, a Sociedade Veiga e Rato, Lda, registou um resultado positivo de 1.000,00 Euros, e no decorrer do ano de 2011, distribuiu dividendos, no valor de 300,00 Euros.

Em 31/12/2011, a Sociedade Veiga e Rato, Lda, apurou um resultado negativo de 150,00 Euros.

Pretende-se:

A contabilização das participações financeiras, de acordo com o método de equivalência patrimonial, considerando que os dividendos são tributados. Para efeitos de impostos diferidos, considere uma taxa de IRC de 26,5%.

Proposta de Resolução:

Ano 2010

Conta	Descrição	Débito	Crédito
4121	Investimento em associada - MEP	1.500	
121	Depósito a ordem		1.500
4121	Investimento em associada - MEP	300	
7851	Rend. E Ganhos em Sub. Aasoc. MEP		300
8122	Imposto diferido	79,5	
2742	Passivo por imposto diferido		79,5

Nos termos da Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 13 sobre Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas (NCRF 13), §58 «pelo método de equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida depois da data de aquisição ...».

Assim temos:

- Subscrição e realização da participação pelo custo ($5.000,00 \times 30\%$) = 1.500,00 Euros;

- Aplicação do método de equivalência patrimonial $(1.000,00 \times 30\%) = 300,00$ Euros;
- Reconhecimento de um passivo por impostos diferidos, nos termos da NCRF 25, §36: $(300,00 \times 26,5\%) = 79,50$ Euros.

Ano 2011

Conta	Discritivo	Débito	Crédito
121	Depósito a ordem	90	
4121	Investimento em associada - MEP		90
561	Resultado transitado	210	
5712	Lucros não atribuídos		210
2742	Passivo por impostos diferidos	79,5	
8122	Impostos diferidos		23,85
592	Ajustamento por impostos diferidos		55,65
592	Gastos e perdas em associadas - MEP	45	
4121	Investimento em associada - MEP		45
2741	Activos por impostos diferidos	11,92	
8122	Impostos diferidos		11,92

- No decorrer de 2011, a Sociedade Beta, S.G.P.S., S.A. recebeu dividendos = $(300,00 \times 30\%) = 90,00$ Euros;
- Reversão dos impostos diferidos na totalidade, afectando apenas o exercício 23,85 Euros, pelo facto do dividendo recebido ser de 90,00 Euros, logo $(90,00 \times 26,5\%) = 23,85$ Euros;
- Aplicação do método de equivalência patrimonial, em que a quantia escriturada é diminuída de forma a reconhecer o prejuízo na associada: $(150,00 \times 30\%) = 45,00$ Euros;
- Reconhecimento de um activo por impostos diferidos, nos termos da NCRF 25, §41: $(45,00 \times 26,5\%) = 11,92$ Euros.

4.1.5 – Reconhecimento dos efeitos de alteração de taxa nos impostos diferidos

Tal como já referido, os impostos diferidos devem ser reconhecidos sempre que exista uma expectativa de diferenças temporárias entre o referencial contabilístico utilizado e o referencial fiscal, ou seja, sempre que exista uma base tributável de um activo ou de um passivo.

Deste modo, a mensuração dos impostos diferidos, a reconhecer nas demonstrações financeiras, resulta do produto das diferenças temporárias pela taxa de imposto do ano em que se espera que tais diferenças venham a reverter, tal como preconizado na NCRF 25, §43 a §46.

Na prática, a taxa de imposto utilizada na mensuração dos impostos diferidos não é mais do que a taxa de imposto sobre o rendimento (taxa de IRC) expectável para o próximo exercício contabilístico. Este facto implica que, sempre que se preveja uma alteração na taxa de IRC, então a estimativa do imposto deve ser ajustada, não por uma alteração da diferença temporária, mas sim pelo efeito de alteração da taxa de IRC.

Nos termos da NCRF 25, §54, uma alteração da taxa de imposto não afecta os capitais próprios da entidade que relata, devendo ser registado o efeito do ganho ou da perda associada, nos resultados do período. Esta regra geral não se aplica, contudo, aos casos em que o imposto diferido seja reconhecido, directamente, no capital próprio da entidade que relata. Nestes casos, os efeitos de alteração de taxa devem ser reconhecidos, também eles, no capital próprio da entidade que relata, conforme Interpretação do Standing Interpretations Committee nº 25, relativa a Impostos sobre o Rendimento – Alterações na situação fiscal de uma entidade ou dos seus accionistas (SIC 25).

No caso de impostos diferidos passivos, decorrentes de reservas de reavaliação, quer as mesmas sejam livres, quer sejam legais, uma redução da taxa de imposto implicará uma redução daquele passivo, logo, um aumento nos capitais próprios. Por seu lado, num cenário de aumento da taxa de imposto, o passivo por impostos diferidos também aumenta, devendo ser reconhecida uma redução nos capitais próprios.

Exemplo 10: Reconhecimento do efeito de alteração de taxa nos impostos diferidos

- Em 2010, a Sociedade Veiga e Rato, S.A., tem registado na conta 5891 – Excedente de revalorização - Outros excedentes antes de imposto sobre o rendimento, um valor de 350.000,00 Euros, o qual originou um passivo por

impostos diferidos, calculado à taxa de 26,5%, no valor de 92.750,00 Euros, reconhecido na conta 2742 – Passivo por impostos diferidos.

- O governo já apresentou um diploma legal, alegando que para efeito de consolidação orçamental, e visando o cumprimento do memorando apresentado pela Troika, o IRC, para a ano de 2012, passará para 28,5%, pelo que teremos uma taxa de IRC de 28,5%, acrescida de 1,5% da derrama, conduzindo a uma taxa de imposto total de 30%.
- A vida útil remanescente do bem é de 10 anos.

Pretende-se:

A determinação dos novos montantes de impostos diferidos, a apresentar no balanço.

Proposta de Resolução:

Excedente de revalorização = 350.000,00 Euros;

Passivo por impostos diferidos à taxa 26,5% = 92.750,00 Euros;

Reversão do excedente de revalorização (1/10) = 35.000,00 Euros;

Reversão do passivo por impostos diferidos (1/10) = 9.275,00 euros;

Excedente de revalorização em 2012 = (350.000,00 – 35.000,00) = 315.000,00 Euros;

Novo imposto diferido (315.000,00 x 26,5%) = 83.475,00 Euros.

Determinação do efeito de alteração da taxa de imposto:

	Diferença	Imp. Dif.(taxa 26,5%)	Imp. Dif (taxa 30%)	Perda
Excedente de revalorização	315.000	83.475	94.500	11.025

Registos contabilísticos a efectuar:

Conta	Descritivo	Débito	Crédito
2742	Passivo por impostos diferidos	9.275	
8122	Impostos diferidos		9.275
5892	Excedente de revalorização - Imp.Diferidos	11.025	
2742	Passivo por impostos diferidos		11.025

O efeito da alteração da taxa de 26,5% para 30%, provocou um aumento do passivo por impostos diferidos e, simultaneamente, uma redução no capital próprio, no montante de 11.025,00 Euros.

Tal como referido anteriormente, o efeito da alteração da taxa de imposto é reconhecido directamente nos capitais próprios, e não no resultado, em concordância com o disposto na SIC 25.

4.1.6 – Reconhecimento de activos por impostos diferidos, nos contratos de construção (Perdas esperadas)

No reconhecimento do rédito e dos gastos associados a um contrato de construção, deve ser aplicado o método da percentagem de acabamento, conforme previsto no normativo contabilístico sobre os contratos de construção (§22 a §31, da NCRF 19). Ainda sobre este tema, em termos fiscais, deve-se atender ao estipulado no artigo 19.º do CIRC - Contratos de construção²¹.

Face ao exposto, é possível concluir que o tratamento preconizado pela NCRF 19 é similar ao tratamento previsto no artigo 19.º do CIRC, não existindo divergências quanto ao reconhecimento do rédito, entre o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal, pelo que, neste âmbito, não há lugar ao reconhecimento de impostos diferidos, por não existirem diferenças temporárias entre o valor contabilístico registado e o respectivo valor tributável.

Todavia, e atendendo ao disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIRC, verifica-se que não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção, correspondentes a gastos ainda não suportados.

Exemplo 11: Reconhecimento de activos por impostos diferidos, para perdas esperadas em contratos de construção

²¹ 1 – A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano, é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.

2 – Para feitos do disposto no número anterior, 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.

3 – Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

Em 30/10/N, foi adjudicada à Sociedade ABC – Construção Civil, S.A., uma obra, em regime de empreitada, a ser iniciada de imediato, referente à construção de uma unidade fabril. Do clausulado do contrato, constava o seguinte:

- Valor da obra: 1.100.000,00 Euros;
- Data contratual de conclusão: 31/05/N+2;
- Não há lugar a revisão de preços;
- Foi fixada uma garantia, para defeitos de construção, de 10 anos.

Recolheram-se os seguintes dados, relativos à construção da unidade fabril:

Descrição	N	N+1
Custos totais estimados da obra	850.000,00	1.180.000,00
Custos suportados acumulados	59.500,00	826.000,00
Facturação emitida acumulada (dez de casa ano)	100.000,00	750.000,00

No final da construção da unidade fabril, os custos totais suportados ascenderam a 950.000,00 euros.

Sabe-se, ainda, que os custos estimados com a garantia para defeitos de construção ascenderão a 2% dos gastos acumulados suportados com a obra.

Pretende-se:

Sabendo que a taxa de IRC, acrescida da taxa de derrama, é de 26,5%, registre as operações descritas, no que respeita ao efeito dos impostos diferidos.

Proposta de Resolução:

Em Dezembro de N+1, a Sociedade ABC, S.A, deverá efectuar o seguinte registo contabilístico, pelo valor do excesso dos custos totais do contrato sobre o rédito, excesso esse, que na referida data é de 80.000,00 Euros (1.180.000,00 – 1.100.000,00).

Deste modo, relativamente ao reconhecimento de perdas esperadas com o contrato de construção, temos que:

Conta	Descrição	Débito	Crédito
676	Provisões - Contratos Onerosos	80.000,00	
296	Provisões - Contratos Onerosos		80.000,00

Atendendo ao disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIRC, verifica-se que não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados. Assim, o reconhecimento daquela provisão dará origem a um activo por impostos diferidos, já que os gastos futuros com a garantia, que serão efectivamente incorridos, serão aceites fiscalmente.

Desta forma, quanto ao reconhecimento de activos por impostos diferidos, temos o seguinte lançamento contabilístico:

Conta	Descritivo	Débito	Crédito
2741	Activos por impostos diferidos	21.200,00	
8122	Impostos diferidos		21.200,00

em que $80.000,00 \times 26,5\% = 21.200,00$ Euros.

Conclusão:

Em síntese, e no que respeita aos contratos de construção, as regras fiscais e contabilísticas são, na generalidade, coincidentes, não originando qualquer tipo de diferenças, quer permanentes, quer temporárias. Todavia, no que diz respeito ao reconhecimento de perdas esperadas, estas não são aceites em termos fiscais, no momento do reconhecimento das correspondentes provisões, o que origina uma diferença temporária dedutível.

Abordagem Pequenas Entidades

O §16.1 da NCRF-PE estipula que o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar, não havendo, deste modo, lugar ao reconhecimento de impostos diferidos.

4.2 – Síntese do capítulo

Neste capítulo procurou-se fazer uma referência sobre o reconhecimento dos efeitos tributários, se o reconhecimento deve ser total ou parcial.

Referiu-se que tanto o IAS 12, como a NCRF 25, exigem o reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias tributáveis independentemente da sua natureza e prazo de reversão. Apresenta-se um conjunto de exemplos práticos de forma a ajudar uma melhor compreensão do tema.

CAPÍTULO V – DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS, A NÍVEL INTERNACIONAL

5.1 – Introdução

Os últimos cinquenta anos foram de desenvolvimento teórico intenso, em quase todas as matérias da contabilidade financeira, podendo julgar-se que o mesmo aconteceu acerca da contabilização dos impostos sobre lucros.

Neste capítulo, pretende-se analisar, de um modo breve, a evolução da contabilização dos impostos sobre lucros, com predominância do desenvolvimento que este tema teve nos EUA, dada a importância que neste país lhe foi atribuída, sem, contudo, descurar a evolução ocorrida ao nível internacional, em geral.

A primeira norma do IASC relativa ao tema dos impostos sobre lucros surgiu em 1979, tendo sido alterada, posteriormente, por duas vezes. A primeira revisão da norma, efectuada em 1994, poucas alterações apresentou, tendo a segunda revisão, datada de 1996, modificado, de forma substancial, a conceitualização dos impostos diferidos.

5.2 – Perspectiva Histórica

De acordo com Keys (1995:9), a primeira lei oficial conhecida sobre a contabilização de impostos sobre lucros foi publicada em Março de 1943, no Reino Unido. Tratava-se de um document denominado «Recommendation III – Treatment of Taxation in Accounts», o qual estabelecia o seguinte: «Charge for income tax should be based on the profits earned during the period covered by the accounts».

Tal significava que a carga de imposto (custo) deveria ser baseada nos lucros realizados no período a que as demonstrações financeiras se referiam, recomendando, assim, a perspectiva da contabilização dos efeitos tributários das operações realizadas.

Em 1946, e ainda conforme refere Keys (1995:9), The Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA) publicou o D4 - Treatment of Taxation in Accounts (D4), que refere o seguinte: «There should be charged against the profits of each year the amount of income tax which it is estimated the company will be required to pay on those profits».

De acordo com esta recomendação, era permitido que a carga ou gasto de imposto fosse calculada utilizando, quer a perspectiva dos efeitos tributários das operações realizadas, quer a perspectiva do imposto a pagar.

Ainda, segundo aquele autor, em 1968, foi efectuado, na Austrália, um estudo sobre os relatórios financeiros de 120 empresas, tendo-se concluído que um número ainda significativo de empresas utilizava o método do imposto a pagar. Anteriormente, em 1960, um outro estudo, realizado por um Centro de Estudos em Finanças, de uma Escola australiana de pós-graduação em Gestão, concluiu que apenas 4% das empresas cotadas na Austrália adoptavam o método da contabilização dos feitos tributários.

De acordo com o mesmo autor (1995:9), em Novembro de 1970, e na sequência dos estudos realizados acabados de referir, foi publicada uma nova versão do documento D4 com a designação Statement D4 - Treatment of Income Tax in the Accounts of Companies.

Esta versão do D4 acabou com as ambiguidades, impondo, definitivamente, de forma clara, o método de contabilização dos efeitos tributários das operações realizadas.

Idêntico documento acabou por ser criado em outros países anglo-saxónicos, uma vez que o espírito da norma Statement D4 era consistente com a linha de orientação vigente em países como o:

- Canadá – Corporate Income Taxes, 1967;
- Estados Unidos – Accounting for Income Taxes, APB Opinion n.º 11, 1967;

- Reino Unido – Institute of Chartered Accountants in England and Wales - Treatment of Taxation in Accounts of Companies n.º 27, 1968.

Keys refere que apesar de tudo, a nova versão australiana do documento D4 adoptou uma perspectiva conservadora para o reconhecimento de activos por impostos diferidos. De facto, para o seu reconhecimento, exigia-se a certeza “virtual” de que seriam realizados. Contudo, em 1974, verificou-se uma alteração ao documento, traduzindo uma atitude menos conservadora, exigindo-se, apenas, uma perspectiva razoável quando à sua realização, para o reconhecimento de activos por impostos diferidos, nas demonstrações financeiras.

5.2.1 – Estados Unidos da América

A contabilização dos impostos sobre lucros é, segundo Carmichael (1996:18-2), um dos mais complexos e controversos temas contabilísticos, nos EUA. Isto resulta do facto de diferentes métodos poderem ser utilizados para cada finalidade, contabilística ou fiscal, como por exemplo, a utilização do princípio do acréscimo versus a utilização do princípio de caixa, depreciações a taxas constantes versus depreciações a taxas aceleradas ou depressivas, percentagem de acabamento versus custo completo em obras plurianual. Da utilização destes diferentes métodos, poderão resultar diferenças importantes entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico, uma vez que o método seguido pela fiscalidade poderá divergir do utilizado pela contabilidade.

Nos EUA, e até à Segunda Guerra Mundial, os impostos sobre lucros eram tratados, contabilisticamente, como uma distribuição de lucros e não como custos. Este tratamento era devido, principalmente, ao facto da tributação sobre os lucros não ser uma parte dominante do sistema de tributação dos EUA. Contudo, durante a Segunda Guerra Mundial, verificou-se uma rápida expansão dos impostos a pagar, quer para as pessoas colectivas, quer para as pessoas singulares, tendo a taxa máxima de tributação aumentado significativamente.

O primeiro sinal da consideração dos impostos sobre lucros, como custos, ocorreu em 1942, com a publicação pelo Committee on Accounting Procedure (CAP) do American

Institut of Accountants da Accounting Researche Bolletin (ARB) N.º 18 - Unamortized Discount and Redemption Premium of Bonds Refundee (Supplement) (ARB 18). Esta norma tratou da contabilização dos efeitos tributários dos custos extraordinários, provenientes da parte, não amortizada, dos descontos dos empréstimos por obrigações reembolsados.

Dois anos depois, com a publicação em 1944 da ARB N.º 23 – Accounting for Income Taxes²² (ARB 23), os peritos contabilísticos passaram a ter a primeira e extensa norma, sobre a contabilização dos impostos sobre lucros, introduzindo o conceito de diferenças tempestivas e concluindo que os impostos sobre lucros deveriam ser tratados como custos, tendo excluído do seu âmbito, as diferenças tempestivas a longo prazo.

A contabilização dos impostos diferidos veio a tornar-se num assunto contabilístico importante, afectando a maior parte das empresas, só a partir do Internal Revenue Code, de 1954.

Em resposta a frequentes e significativas diferenças tempestivas, resultantes da permissão de uso de métodos de depreciação acelerada, foi publicada a ARB N.º 44 – Declining Balance Deprecition (ARB 44), tendo esta norma estabelecido que os impostos diferidos deveriam ser registados, a não ser que houvesse a expectativa de que as diferenças tempestivas ocorressem com regularidade, durante um período longo de tempo, ou fossem imateriais.

Foi, assim, nesta altura que surgiu o debate sobre a apropriada extensão da atribuição dos impostos sobre lucros aos períodos contabilísticos (reconhecimento total ou reconhecimento parcial). O reconhecimento total dos impostos diferidos das diferenças tempestivas, resultantes da depreciação, foi, apenas, posteriormente considerado na ARB N.º 44 – Declining Balance Deprecition, publicada em 1958.

Em meados dos anos 60, os profissionais da contabilidade debruçaram-se sobre a necessidade de efectuar uma análise, rigorosa, sobre o rápido aumento das diferenças verificadas entre o lucro contabilístico e o lucro tributável, tendo esta análise culminado

²² O método recomendado por esta norma era o método do diferimento, mas também permitia o uso do método do passivo.

com a publicação do Accounting Research Stud (ARS) N.º 9 – Interperiod Allocation of Corporate Income (ARS 9), por Homer Black, em 1966.

As principais conclusões daquele documento (ARS 9) foram as seguintes:

- a atribuição dos impostos sobre lucros, aos períodos contabilísticos, deveria ser aplicada para todas as diferenças tempestivas materiais;
- os débitos de impostos diferidos, deveriam ser registados através da aplicação do método do diferimento; os créditos de impostos diferidos, deveriam ser registados através da aplicação do método do passivo;
- os passivos por impostos diferidos, a longo prazo, deveriam ser descontados, usando uma taxa interna de rendibilidade; e
- os benefícios dos prejuízos fiscais deveriam ser reconhecidos, no período em que estes ocorressem, apenas quando a sua realização estivesse substancialmente, assegurada.

Um pouco mais à frente, em 1968, foi publicada a APB Opinion n.º 11, a qual veio exigir o reconhecimento total, de todas as diferenças temporárias, de forma expressa, resolvendo, também, a questão do método de contabilização que deveria ser adoptado, tendo-se decidido pelo método do diferimento. Contudo, admitiu, também, que o método do passivo ou o método líquido de imposto, seriam também aceitáveis. Mais tarde, e relativamente a esta questão do método de contabilização adoptado, considerou-se que o método do diferimento se havia tornado muito complexo e que o método do passivo era mais simples, para além de, conceptualmente, superior.

Em 1987, ao fim de seis anos de estudos, o FASB publicou a Statement of Financial Accounting Standards n.º 96 - Accounting for Income Taxes (SFAS 96), na qual foi adoptado o método do passivo.

Neste âmbito, algumas empresas adoptaram a SFAS 96, nas suas demonstrações financeiras de 1987, antes, mesmo, da entrada em vigor da norma, enquanto que outras entidades a referiam como sendo uma norma demasiado complexa e difícil de aplicar.

Em Dezembro de 1988, o FASB publicou uma outra norma, a SFAS n.º 100, Accounting for Income Taxes – Deferral of the Effective Date of Statement n.º 96 (SFAS 100), com o único objectivo de prorrogar a aplicação da SFAS 96, por mais um ano, até 1990. Este atraso programado destinava-se a permitir ao FASB a introdução de diversas alterações na norma, sobretudo, a simplificação da sua aplicação.

Contudo, em Dezembro de 1989, o FASB publicou uma outra norma, a SFAS n.º 103, Accounting for Income Taxes – Deferral of the Effective Date of Statement n.º 96 (SFAS 103), voltando a alargar o prazo de prorrogação da norma inicial (a SFAS 96), até ao ano de 1992.

Em Junho de 1991, foi emitido pelo FASB um *exposure draft* - Accounting for Income Taxes, o qual continha um novo texto, que se destinava a substituir o texto em vigor, constante da SFAS 96.

Finalmente, em Fevereiro de 1992, foi publicada a SFAS n.º 109 (SFAS 109), que veio substituir a SFAS 96, entrando em vigor em 15 de Dezembro de 1992.

Esta nova norma, a SFAS 109, veio, assim, exigir a contabilização de impostos diferidos para todas as diferenças temporárias, devendo, também serem considerados os prejuízos fiscais do período e de períodos anteriores, reportados para períodos futuros de impostos correntes.

As principais críticas à SFAS 96, centravam-se no critério restritivo para o reconhecimento e mensuração de impostos diferidos activos, bem como na complexidade para inventariar as futuras diferenças temporárias reversíveis, tendo em consideração as possíveis estratégias de planeamento fiscal, que poderiam ocorrer em larga escala, como consequência dos critérios de reconhecimento dos activos por impostos diferidos. Desta forma, na opinião de Camichael (1996: 18-5), a SFAS 109 veio facilitar o reconhecimento dos activos por impostos diferidos, cuja realização seja provável, ao mesmo tempo que veio reduzir a sua complexidade.

5.2.2 – Reino Unido

No Reino Unido, desde sempre, que existiu uma separação entre a contabilidade e a fiscalidade, pelo que a problemática dos impostos diferidos, é já muito antiga. A norma Statement of Standard Accounting Practice 15 - Accounting for Deferred Taxation (SSAP 15) foi emitida pelo Accounting Standards Board (ASB), tendo no entanto, levado vários anos, desde que começou a ser desenvolvida até à sua publicação, em 1978, não sendo nada fácil lidar com esta matéria, no Reino Unido.

A norma inicial, Statement of Standard Accounting Practice 11 (SSAP 11), emitida pelo Accounting Standards Committee, actual ASB, foi publicada em 1975, e exigia que a contabilização dos impostos diferidos seguisse o método do diferimento ou o método do passivo, com reconhecimento total de todas as diferenças temporárias. Tal prática, conduziu a que os balanços das empresas passassem a incluir passivos materialmente relevantes, que acabavam por nunca ser exigíveis.

Em 1978, a SSAP 11 acabou por ser substituída pela SSAP 15, a qual continuou a aceitar quer o método do diferimento, quer o método do passivo, no reconhecimento total das diferenças de curto prazo. Contudo, para as diferenças de longo prazo, restringiu a sua aplicação aos casos em que fosse provável que o passivo se tornasse exigível, nos três anos seguintes.

A SSAP 15 veio a ser revista passados 7 anos, em 1985, aceitando, apenas, o método do passivo, com reconhecimento parcial, ou seja, aplicável, apenas, às diferenças temporárias, com probabilidade de reversão. Em Dezembro de 2000, a SSAP 15 revista foi substituída pela Financial Reporting Standard 19 - Deferred TAX (FRS 19), aplicável aos períodos contabilísticos que terminem em ou após 23 de Janeiro de 2002.

A norma FRS 19 foi emitida, essencialmente, para garantir que as consequências fiscais futuras, de operações e outros eventos realizados, são reconhecidas como activos ou passivos, nas demonstrações financeiras, e que estas divulguem quaisquer outras circunstâncias, que possam afectar os montantes de impostos futuros (§1, da FRS 19).

5.2.3 – Normativo do IASB

A nível internacional, inicialmente, existiu a IAS 12 emitida pelo IASB, com o título “Contabilização dos impostos sobre lucros”, a qual foi publicada em Julho de 1979, tendo entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1981. Esta norma estabelecia, em regra, o reconhecimento de impostos diferidos para todas as diferenças tempestivas. Porém, estes poderiam não ser reconhecidos, desde que existissem evidências de que os mesmos não se reverteriam, exigindo a norma, no entanto, a divulgação destas diferenças não contabilizadas.

A norma estabelecia, também, que caso o efeito tributável das diferenças tempestivas resultasse num saldo devedor, apenas deveriam ser reconhecidos impostos diferidos, se existisse uma expectativa razoável de reversão.

Adicionalmente, e em relação ao prejuízo fiscal, o respectivo efeito tributável não deveria ser reconhecido no lucro contabilístico do período em que ocorresse, mas, apenas, no período de realização, excepto se existisse uma expectativa razoável de reversão.

No que se refere à reavaliação de activos, e de acordo com os §31 a §33 da norma, no caso de a quantia em excesso, relativamente ao custo histórico, ou à anterior reavaliação, não entrar na determinação do imposto a pagar, originar-se-ão diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado tributável. Assim, as diferenças poderiam ter tratamento contabilístico, ou apenas, ser feita divulgação nas notas às contas (conforme §32 e §33).

Quanto aos métodos de contabilização de impostos diferidos, a norma permitia a adopção de um de dois métodos de contabilização possíveis:

- Método do passivo; ou
- Método do diferimento.

Contudo, e tendo em conta a ocorrência de novos desenvolvimentos sobre a matéria, a nível internacional, a norma acabou por ser revista em Outubro de 1996, passando a adoptar o título “Impostos sobre os lucros”, tendo entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1998. Assim, nesta revisão da norma passou-se a adoptar, apenas, o método do passivo, sendo abandonado, por conseguinte, o método do diferimento.

As principais alterações ocorridas à versão inicial da IAS 12 (*Revised 1996*), são as que a seguir se apresentam:

- inexistência da possibilidade de opção entre os métodos do diferimento e do passivo, passando, este último, a ser de adopção obrigatória;
- diferenças temporárias em detrimento das diferenças tempestivas;
- reconhecimento de todos os activos (sujeitos a determinadas condições) e passivos por impostos diferidos;
- exigência do reconhecimento de passivos por impostos diferidos provenientes de reavaliações de activos;
- exigência da classificação de activos e passivos por impostos diferidos, como não correntes; e
- referência, explícita, ao tratamento das diferenças temporárias derivadas de ajustamentos para o justo valor, efectuados numa concentração empresarial.

Tal como referido acima, a IAS 12 (*Revised 1996*) utiliza o método do passivo, na contabilização dos efeitos fiscais das diferenças temporárias, e não das diferenças tempestivas, e por isso mesmo, esta norma designa aquele método de método do passivo do balanço.

A regra geral presente no espírito da norma, é a de que, todos os activos e passivos por impostos diferidos devem ser reconhecidos. No entanto, os passivos por impostos diferidos devem ser reconhecidos, para todas as diferenças temporárias tributáveis, a menos que estes provenham de:

- *goodwill*, cuja amortização não seja dedutível para efeitos fiscais;

- o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de empresas e não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável.

Quanto à mensuração, os activos e os passivos por impostos diferidos, devem ser mensurados de acordo com as taxas fiscais e leis fiscais que se esperam que sejam de aplicar, aquando da reversão das diferenças temporárias (quando o activo seja realizado ou o passivo seja liquidado), usando as taxas fiscais e leis fiscais aprovadas ou, substancialmente aprovadas, à data do balanço.

De referir, que a norma define, também, que se as transacções ou eventos forem reconhecidos no capital próprio, então os impostos diferidos associados deverão ser, também, reconhecidos no capital próprio.

No que respeita à apresentação, a norma estabelece que os activos e os passivos por impostos devem ser apresentados no balanço, separadamente, dos outros elementos do activo e do passivo, assim como os activos e os passivos por impostos diferidos deverão ser classificados como não correntes.

Desta forma, os activos e os passivos correntes são compensados no balanço, apesar de serem separadamente reconhecidos e mensurados. De notar que para os activos e passivos por impostos diferidos é exigida a compensação²³.

5.3 – Síntese do capítulo

Com este capítulo, pretendeu-se mostrar a evolução do desenvolvimento das normas contabilísticas sobre os impostos sobre lucros nos EUA e a nível internacional (IASB).

²³ Equivalente à apresentação requerida pela SFAS 109.

CAPÍTULO VI – A EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS EM PORTUGAL

6.1 – Vigência do Plano Oficial de Contabilidade

Durante a vigência do anterior POC, a norma contabilística nacional que versava sobre o tema dos impostos diferidos era a DC 28 – Impostos sobre o rendimento²⁴, a qual esteve em vigor desde o dia 1 de Janeiro de 2002, até ao dia 31 de Dezembro de 2009, e cuja elaboração teve por base a IAS 12.

Durante a vigência do POC, em muitas médias e grandes empresas, os impostos diferidos foram completamente ignorados, e ao nível das pequenas e média empresas, não se verificou, praticamente, a aplicação dos conceitos associados à temática dos impostos diferidos.

A DC 28, em termos práticos, teve uma aplicação muito reduzida nas pequenas e média empresas, especialmente pelas duas razões seguintes:

- por um lado, a reduzida dimensão das nossas empresas; e
- por outro, o número reduzido de situações/transacções que suscitam o reconhecimento de Impostos Diferidos, pois a maior parte das diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, especialmente apuradas no Quadro 07 da declaração Modelo 22 do IRC são diferenças permanentes/definitivas, isto é, são diferenças que se extinguem ou “morrem” no exercício da sua aplicação, não produzindo efeitos tributários, nos exercícios futuros.

6.2 – O SNC e os Impostos Diferidos

Entretanto, com a publicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpôs para a ordem jurídica interna a denominada “Directiva da Modernização Contabilística” – Directiva n.º 2003/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, as entidades incluídas no designado “1.º Nível de Normalização

²⁴ Na sua versão original intitulava-se “Impostos sobre os lucros”.

Contabilística”, entidades com maiores exigências de relato financeiro, em contexto nacional e internacional, cujos valores mobiliários se encontrem admitidos à negociação, num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da União Europeia, passaram, obrigatoriamente, a aplicar as IAS/IFRS do IASB, relativamente às contas consolidadas, desde 1 de Janeiro de 2005, pelo que a DC 28 deixou de ser aplicável para estas entidades, passando as mesmas a adoptar a IAS 12.

Relativamente às restantes entidades dos sectores não financeiros, incluídos no “2.º Nível de Normalização Contabilística”, com a entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), passaram a adoptar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25 - Impostos sobre o rendimento (NCRF 25).

O SNC prevê que, por opção, uma entidade, desde que não ultrapassa dois dos três limites previstos na Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto,²⁵ salvo quando por razões legais ou estatutárias tenha as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas, pode adoptar a NCRF-PE, a norma específica preparada para as pequenas entidades, que tem como principal objectivo simplificar todo o processo Contabilístico e de Relato Financeiro.

Tal como já anteriormente mencionado, a NCRF-PE proíbe a contabilização de impostos diferidos. No entanto, sempre que uma Pequena Entidade opte por mensurar os seus activos fixos tangíveis pelo modelo de revalorização, passa a ser obrigada a contabilizar impostos diferidos, e por isso mesmo, passa a aplicar, integralmente, a NCRF 25.

Temos assim, como não obrigatória, a aplicação dos impostos diferidos nas Pequenas Entidades e a sua aplicação, generalizada, para as restantes entidades sujeitas ao SNC. No entanto, a aplicação do regime dos impostos diferidos pode ter impactos materialmente relevantes nas demonstrações financeiras e nas matérias comuns a todas

²⁵

a) Total de balanço: 1.500.000 euros;
b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 euros;
c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

as entidades, pelo que as correspondentes demonstrações financeiras, dos diversos tipos de entidades, devem ser comparáveis.

6.3 – NCRF 25

O NCRF 25 vem prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, nomeadamente no que respeita:

- à recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos e passivos, que sejam reconhecidos no balanço;
- a transacções e outros acontecimentos do período corrente, que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras.

Os passivos por impostos diferidos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, com as seguintes três excepções:

- reconhecimento inicial do *goodwill*;
- reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e que não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável (perda fiscal);
- diferenças resultantes de investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos, em que a entidade seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença, e onde seja provável que a reversão não venha a ocorrer num futuro previsível.

Por seu lado, um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados, até ao ponto em que seja provável que existam lucros tributáveis futuros disponíveis, contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser usadas, com as seguintes excepções:

- um activo por imposto diferido, resultante do reconhecimento inicial de um activo ou passivo, que não seja uma concentração de actividades empresariais, e que, no momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável;

- activos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias dedutíveis, associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos, se não for provável a reversão da diferença temporária, no futuro previsível, ou que não existam lucros tributáveis futuros disponíveis, relativamente aos quais a diferença possa ser usada.

Quanto ao reconhecimento, os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto, no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:

- uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num período diferente, directamente no capital próprio;
- uma concentração de actividades empresariais.

Os activos e passivos por impostos diferidos não podem ser descontados, e são apresentados no balanço, como activos e passivos não correntes. Relativamente à divulgação, as principais componentes de gasto (rendimento) de impostos devem ser divulgadas separadamente.

6.4 – Síntese do capítulo

Fez-se uma breve referência sobre a evolução dos impostos diferidos em Portugal, desde do POC de 1977, passando pela primeira norma nacional que versava o tema dos impostos diferidos – D.C 28, que esteve em vigor até 31 de Dezembro de 2009, até ao NCRF 25, que ao abrigo do novo normativo contabilístico (SNC) vem prescrever o tratamento dos impostos sobre o rendimento, no que respeita à recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos e passivos que sejam reconhecidos no balanço

CAPITULO VII – ESTUDO EMPÍRICO

7.1 Introdução

O reconhecimento de impostos diferidos foi durante muitos anos um assunto controverso, no entanto, continua, ainda hoje, a levantar questões quanto à sua fundamentação teórica.

A contabilização de impostos diferidos implica alterações na posição financeira das empresas bem como nos rácios financeiros, dado que os activos por impostos diferidos melhoram estes indicadores enquanto que os passivos por impostos diferidos os pioram

É de referir que o reconhecimento de impostos diferidos na revalorização de activos tangíveis não depreciáveis, prejudica a posição financeira da empresa, pois permite a contabilização de passivos por impostos diferidos por contrapartida de capital próprio, que se manterão no balanço indefinidamente, criando de forma deliberada passivos não exigíveis.

7.2 Objectivos da Investigação

Pretende-se com este trabalho, estudar o Impacto que o reconhecimento e mensuração de activos e passivos por impostos diferidos têm nas Demonstrações Financeiras das empresas não cotadas a partir de 1 de Janeiro de 2010, com a entrada em vigor do novo normativo contabilístico.

Como se sabe, a contabilização dos impostos diferidos não tem tradição entre nós, situação que não é alheio o facto da estrutura empresarial das empresas portuguesas ser constituídas sobretudo por pequenas e médias empresas, com quase total ausência de uma lógica de grupo e fraca internacionalização da economia portuguesa.

É face a essa realidade, assente essencialmente em pequenas e médias empresas, normalmente do tipo familiar, que pretendemos estudar o impacto que o

reconhecimento dos impostos diferidos ao abrigo do novo normativo, vai ter nas demonstrações financeiras.

Iremos efectuar uma investigação coerente e planeada de acordo com o enunciado por Rudduck e Hopkins (1985): “investigação é um questionamento sistemático, planeado e crítico, sujeito a apreciação crítica pública; como questionamento que é, tem as suas raízes na curiosidade e no desejo de compreender [algo]; mas trata-se de uma curiosidade estável, sistemática na medida em que é sustentada por uma dada estratégia”

A curiosidade sobre o tema em apreço implica efectuar um levantamento sobre as metodologias existentes de forma a disponibilizar os fundamentos teóricos e práticos com o objectivo de analisar o impacto que o reconhecimento e mensuração de activos e passivos por impostos diferidos têm nas Demonstrações Financeiras das empresas não cotadas.

7.3 – Metodologia e caracterização da amostra

Esta pesquisa, visa alcançar objectivos que terá um carácter empírico e prático com o intuito de codificar o lado mensurável da realidade da aplicação dos impostos diferidos. O estudo de caso permite a descrição e o aprofundamento sobre uma dada realidade contabilística. Aplica-se a esta investigação porque existe o interesse em observar a ocorrência do fenómeno no campo social e não discuti-lo apenas do ponto de vista da teoria.

Pretendendo-se dar resposta ao objectivo definido “estudar o impacto que o reconhecimento e mensuração dos activos e passivos por impostos diferidos tem nas demonstrações financeiras das sociedades não cotadas, a partir de 1 de Janeiro de 2010”, utilizamos a seguinte metodologia:

1 – Sendo Técnico Oficial de Contas de cercas de 50 empresas de pequena e médias dimensão, escolhi para análise as 10 maiores em termos de total de activo e de volume

de vendas e outros rendimentos e que utilizam as NCRF integrais por força de serem Sociedades Anónimas.

2 – A análise, vai incidir sobre as demonstrações financeiras dessas sociedades, fazendo uma análise comparativa do exercício de 2010, com e sem reconhecimento de impostos diferidos.

3 – O estudo do Impacto, vai incidir sobre os Activos, Passivos e Capital Próprio, de forma o poder concluir do efectivo Impacto da aplicação da NCRF 25 – Impostos Diferidos nessas sociedades.

4 – Das empresas seleccionas as seis primeiras referidas no quadro 2 e 4, reconheceram efectivamente nas suas demonstrações financeiras impostos diferidos.

Quando as quatro ultimas empresas apresentados, apesar de apresentarem prejuízos fiscais nos últimos 2 anos, não foram reconhecidos impostos diferidos activos, porque a data do encerramento das demonstrações financeiras a administração não disponha de um plano de negócios futuros, onde seria estimados resultados positivos anuais futuros. Como no decorrer do período de 2011, já dispõem de informação quer a nível de reestruturação das empresas, quer a nível de negócios já firmados, que essa empresas vão apresentar nos próximos anos lucros tributáveis, contra os quais possam ser usadas na totalidade as perdas fiscais, ainda dedutíveis nos termos do artigo 52.º do CIRC.

Para feitos de análise do impacto, optei por reconhecer activos por impostos diferidos nessas empresas.

5 – A fonte das demonstrações financeiras para analise, será demonstrações financeiras individuais, aprovadas em Assembleias-gerais dos accionistas, e depositadas na Conservatória do Registo Comercia.

6 – Escolhemos aleatoriamente 5 rácios financeiros, de forma a podermos ter uma visão apropriada do impacto que o reconhecimento dos impostos diferidos podem ter na estrutura da empresa. Os rácios seleccionados foram:

Solvabilidade = Capitais Próprios / Passivo

Endividamento = Passivo / Activo

Autonomia Financeira = Capital Próprio / Activo

Estrutura de Endividamento = Passivo Curto Prazo / Passivo

Peso do Endividamento de Longo Prazo = Passivo Médio Longo Prazo / Activo

7 – Após a recolha e análise dos dados, será preparado um relatório dos resultados obtidos pela investigação.

Como se pode observar no quadro 2, a seguir indicado, a amostra é constituída por 10 empresas com actividades variadas.

Quadro n.º 2: Actividade principal das empresas analisadas no exercício de 2010

Empresas	Actividade Principal
Vale de Lobo, Resort Turístico, S.A	Turístico e indústria hoteleira
O Sól é Essencial, S.A	Edição de Jornais, revistas e outras publicações periódicas
Ribeira do Marchante, S.A	Compra venda e arrendamento de bens imobiliários
Create Business, S.A	Comercio por grosso de peças e acessórios para veículos automóveis
Cubic Llave, Lda	Compra e venda de bens imobiliários
Salbat – Empreendimentos Turísticos, S.A	Residencial sem Restaurante
Newshold SGPS, S.A	Gestão de participações sociais não financeiras
Turpart SGPS, S.A	Gestão de participações sociais não financeiras
Esferovite, S.A	Fabricação de materiais plásticos sob forma primária.
DomusLisboa, S.A	Compra e venda de bens imobiliários

Fonte: Elaboração própria a partir das Demonstrações Financeiras.

Todas as empresas objecto de estudo apresentam demonstrações financeiras individuais, elaboradas de acordo com as Normas Contabilísticas e Relato Financeiro (NCRF), integrais, previstas pelo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as rectificações da Declaração de Rectificação n.º 67-B/2009, de 11 de Setembro, e com as alterações introduzidas pela lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto.

Quadro n.º 3: Estrutura sectorial da Amostra

Empresas	n.º	%
Serviços	7	70,00%
Indústrias	1	10,00%
Sociedade Gestoras de Participações Sociais	2	20,00%
		100,00%

Fonte: Elaboração própria

Em termos de análise sectorial 70% das empresas seleccionadas são empresas do ramo dos serviços, sendo 20%, Sociedades Gestoras de Participações Sociais e apenas uma pequena empresa familiar do ramo industrial.

7.4– Análise dos Resultados

Das 10 empresas objecto de estudo, 9 são Sociedades Anónimas, cujas demonstrações financeiras foram certificadas por um Revisor Oficial de Contas, e apenas uma é uma Sociedade por Quotas, onde foi feita a opção pela gerência da sociedade, de serem elaboradas demonstrações financeiras de acordo com as NCRF integrais.

O quadro n.º 4 abaixo referido, apresenta uma análise por empresas com impostos diferidos e sem impostos diferidos, analisando através de alguns rácios financeiros, o impacto que o reconhecimento de impostos diferidos activos e passivos tem na estrutura financeira das sociedades.

Quadro n.º 4: Análise do Impacto do Reconhecimento de Impostos Diferidos, na estrutura financeira das Sociedades.

31-12-2009		Solvabilidade	Endividamento	Autonomia financeira	Estrutura do Endividamento	Endividamento de Longo Prazo	Impostos diferidos	
							Activo	Passivo
V. Lobo	C.R.I.D	-8,6%	109,4%	-9,4%	83,2%	18,4%	7.825.612	33.592.515
V. Lobo	S.R.I.D	-2,0%	102,1%	-2,1%	91,2%	9,0%		
Sol	C.R.I.D	147,6%	40,4%	59,6%	71,6%	11,5%	0	534.569
Sol	S.R.I.D	181,9%	35,5%	64,5%	81,5%	6,6%		
Ribeira	C.R.I.D	27,1%	78,7%	21,3%	87,1%	10,1%	0	162.605
Ribeira	S.R.I.D	45,9%	68,5%	31,5%	100,0%	0,0%		
Create	C.R.I.D	7,5%	93,1%	6,9%	100,0%	0,0%	3.801	0
Create	S.R.I.D	7,4%	93,1%	6,9%	100,0%	0,0%		
Cubic	C.R.I.D	439,5%	18,5%	81,5%	100,0%	0,0%	8.376	0
Cubic	S.R.I.D	424,9%	19,1%	80,9%	100,0%	0,0%		
Salbatl	C.R.I.D	413,2%	19,5%	80,5%	20,9%	15,4%	0	16.430
Salbatl	S.R.I.D	446,7%	18,3%	81,7%	22,3%	14,2%		
Newshold	C.R.I.D	-66,4%	297,9%	-197,9%	100,0%	0,0%	71.645	0
Newshold	S.R.I.D	-66,7%	300,1%	-200,1%	100,0%	0,0%		
Turpart	C.R.I.D	-52,3%	209,6%	-109,6%	100,0%	0,0%	25.088	0
Turpart	S.R.I.D	-69,7%	330,1%	-230,1%	100,0%	0,0%		
Esferovite	C.R.I.D	4,3%	95,8%	4,2%	100,0%	0,0%	33.391	0
Esferovite	S.R.I.D	-5,4%	105,7%	-5,7%	100,0%	0,0%		
Domus	C.R.I.D	8,3%	92,3%	7,7%	26,4%	67,9%	1.251.993	0
Domus	S.R.I.D	3,7%	96,5%	3,5%	26,4%	71,0%		

Fonte: Elaboração própria

C.R.I.D – Com reconhecimento de impostos diferidos

S.R.I.D – Sem reconhecimento de impostos diferidos

Da análise efectuada ao quadro n.º 4 acima referidos podemos constatar que o reconhecimento de activos de impostos diferidos tem impacto positivo na estrutura financeira da sociedade, isto é melhora a capacidade que a empresa tem em solver os compromissos a médio e longo prazo, melhora a autonomia financeira, isto é a capacidade de financiar o seu activo através de capitais próprios.

De forma a evitar que sejam reconhecidos activos por impostos diferidos, com o objectivo apenas de melhorar a situação financeira da sociedade, a norma impõem algumas limitações no seu reconhecimento.

NCRF 25, § 28 “dever ser contabilizados activos por impostos diferidos, quando simultaneamente existirem passivos por impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias cuja reversão se preveja tenha lugar:

- No mesmo período fiscal em que se preveja que revertem as diferenças temporariamente dedutíveis;
- Em períodos em que uma perda fiscal, decorrente de um activo por imposto diferido, possa ser compensada com ganhos posteriores.

O reconhecimento de passivos por impostos diferidos, contrariamente ao activo, tem um impacto negativo na estrutura financeira da sociedade. Da análise ao quadro n.º 4 acima apresentado, concluímos que a empresa perde independência face aos credores, perde autonomia financeira, ficando mais exposta ao mercado para poder financiar o seu activo, aumentando o seu grau de endividamento de longo prazo.

Quadro n.º 5: Resumo dos Impostos Diferidos por natureza de diferenças Temporárias

	Impostos Diferidos	Devedores Cob. Duvidosa	Excedentes de revalorização	Prjuizos Fiscais	Mais/menos valias e Reinvest.	Instrumentos Financeiro
V.Lobo	Activo Passivo	673.170	33.592.515	5.430.868		1.721.574
Sól	Activo Passivo		534.569			
Ribeira	Activo Passivo		162.605			
Create	Activo Passivo				3.801	
Cubic	Activo Passivo				8.376	
Salbat	Activo Passivo				16.430	
Newshold	Activo Passivo			71.645		
Turpart	Activo Passivo			25.088		
Esferovite	Activo Passivo			33.391		
Domus	Activo Passivo			1.251.993		
Total		673.170	34.289.689	6.812.985	28.607	1.721.574

Fonte: Elaboração Própria

Da análise ao quadro n.º. 5 acima apresentado, procuramos apresentar a repartição dos impostos diferidos reconhecidos nas demonstrações financeiras por natureza. Constatamos que face as empresa analisadas os excedentes de valorização e os prejuízos

fiscais, são as rubricas que maiores diferenças temporárias apresentam, sendo a causa de grande parte do reconhecimento dos activos e passivos por impostos diferidos.

Sempre que a empresa na mensuração subsequente dos seus activos optar pelo modelo de revalorização em detrimento do modelo do custo, origina uma diferença temporária tributável, isto porque a quantia escriturada do activo excede a sua base fiscal. As depreciações futuras do activo, resultante desta revalorização, não são fiscalmente dedutíveis, pelo que o passivo por impostos diferidos corresponde ao produto do excedente de revalorização pela taxa do imposto.

Relativamente aos prejuízos fiscais poderão nos termos do n.º 1 do art. 52 do CIRC ser dedutíveis aos lucros tributáveis futuros, originado assim o reconhecimento de activo por impostos diferidos. Este reconhecimento esta sempre dependente da existência de uma plano de negócio futuros, no qual se estima resultados positivos futuros.

Quadro n.º 6: Peso em percentagem dos impostos diferidos no Balanço e na Demonstração dos Resultados

V. Lobo	A.I.D	7.825.612	2%
	P.I.D	33.592.515	9%
	I.D.R	4.750.044	24%
O Sól	A.I.D	0	
	P.I.D	534.560	12%
	I.D.R	8.690	0,11%
Ribeira	A.I.D	0	
	P.I.D	162.605	13%
	I.D.R	3.695	3%
Create	A.I.D	3.801	0,06%
	P.I.D	0	
	I.D.R	3.801	2%
Cubic	A.I.D	8.376	3%
	P.I.D	0	
	I.D.R	0	
Salbat	A.I.D	0	
	P.I.D	16.430	6%
	I.D.R	-16.430	-7%
Newshold	A.I.D	71.645	1%
	P.I.D	0	
	I.D.R	0	
Turpart	A.I.D	25.088	37%
	P.I.D	0	
	I.D.R	0	
Esferovite	A.I.D	33.391	9%
	P.I.D	0	
	I.D.R	0	
Domus	A.I.D	1.251.993	4%
	P.I.D	0	
	I.D.R	0	

Fonte: Elaboração Própria

A.I.P – Activo por Impostos Diferido

P.I.D – Passivo por Impostos Diferidos

I.D.R – Impostos Diferidos nos Resultados

O quadro n.º 6 acima apresentado, procura apresentar de uma forma sucinta, o peso que o reconhecimento dos impostos diferidos tem na estrutura do balanço, e nos resultados da empresa. Constatamos que independentemente da estrutura financeiras da empresa o reconhecimento dos impostos diferidos tem um peso relevante, influenciando de forma positiva ou negativa conforme podemos constatar da análise efectuado ao quadro n.º 4. Em termos do impacto nos resultados, a nível fiscal é nula, a empresa não pagará mais ou menos impostos por ter reconhecidos impostos diferidos, mas pode ter muito relevo na aplicação dos resultados do período, afectando à distribuição dos dividendos aos accionistas.

7.5– Síntese do capítulo

Procurou-se com o estudo, realçar de uma forma sucinta, com base numa amostra de 10 empresas de um gabinete de contabilidade, o Impacto que o reconhecimento ou não de impostos diferidos podem ter na estrutura financeira de empresas não cotadas, e de quais são a natureza dos principais impostos diferidos reconhecidos.

Procurou-se demonstrar que a grande influencia que a fiscalidade ainda tem sobre a contabilidade, principalmente nas pequenas e medias empresas, limita ainda muito a existência de diferenças temporárias, e consequentemente o reconhecimento de impostos diferidos.

CAPITULO VIII - CONCLUSÕES

A problemática na contabilização dos impostos sobre os lucros, resulta do facto da legislação fiscal e normas contabilísticas poderem ser diferentes no que respeita ao reconhecimento e mensuração de activos, passivos, capital próprio, gastos e réditos. Estas diferenças de reconhecimento e mensuração decorrem dos objectivos distintos das normas contabilísticas e das regras fiscais.

Enquanto que as normas fiscais visam a cobrança de receitas e realização de objectivos sociais, económicos e políticos, as normas contabilísticas visam essencialmente proporcionar informação útil para a tomada de decisão sobre a empresa, por parte dos utentes dessas demonstrações financeiras.

É precisamente, das diferenças entre normas contabilísticas e normas fiscais, que conduzem a que na contabilidade os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal.

Apesar das divergências de objectivos ao longo do tempo, as regras fiscais tiveram muita influência sobre as normas contabilísticas, principalmente em economias como o nosso, onde o tecido empresarial é formado por pequenas e médias empresas de origem maioritariamente familiar, em que o factor imposto a pagar é mais importante do que as normas contabilísticas.

Mesmo com a entrada em vigor do SNC, a elaboração das demonstrações financeiras das nossas pequenas e médias empresas, continuam a ter uma influencia grande da fiscalidade, refira-se a politica das depreciações e amortizações, nos ajustamentos das dividas de cobrança duvidosa, na mensuração dos activos tangíveis pelo método do custo em detrimento do método de revalorização porque o fisco não aceita o método de revalorização, são alguns exemplos entre outros que demonstra que a fiscalidade continua a ter uma influencia grande na elaboração das demonstrações financeiras.

Com o estudo empírico pretendeu-se realçar os principais impostos diferidos contabilizados pelas pequenas e médias empresas não cotadas e o impacto que o reconhecimento de impostos diferidos pode ter na estrutura financeiras dessas empresas seleccionas.

Concluimos que o reconhecimento de impostos diferidos, independentemente da dimensão da empresa em volume de facturação ou em total de activo e passivo, que o impacto é relevante na estrutura financeira da sociedade e na distribuição dos dividendos aos accionistas.

Verificamos que os principais diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis, que originam o reconhecimento de passivos e activos por impostos diferidos respectivamente, estão relacionados essencialmente com a revalorização de activos, e com prejuízos fiscais reportáveis.

Também como Técnico Oficial de Contas de terreno, temos a noção que a maior parte das nossas pequenas e medias empresas, apresentam ainda poucas diferenças temporárias, mesmo com a introdução do SNC, procurando elaborar as demonstrações financeiras de acordo com as normas, mas tendo sempre presente as regras fiscais, e sempre que as normas contabilísticas permitem entre um modelo que é aceite fiscalmente e um modelo que não é aceite, a norma é optar pelo modelo aceite fiscalmente, minorando as diferenças temporárias. Exemplos: Modelo do custo e modelo de revalorização, depreciações e amortizações fiscais, perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis, provisões para garantias a clientes de acordo com as regras fiscais, etc.

Essa influência ainda grande da fiscalidade na preparação das demonstrações financeiras, limita a existência de diferenças temporárias quer dedutíveis quer tributáveis, limitando ainda e muito o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos.

Face as limitações verificadas no presente trabalho (apenas 10 empresas de Gabinete de Contabilidade), recomenda-se o desenvolvimento de futuros trabalhos mais exaustivo, com uma análise mais profunda das principais diferenças temporárias, bem como do impacto destes nas demonstrações financeiras individuais.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, M. C. e F. DE ALBUQUERQUE - Adopção **pela Primeira Vez do Novo Normativo (SNC)** – Volume I. Chaves Ferreira Publicações, Lisboa, 2009.

AMEIDA, José Joaquim Marques – **A Filosofia dos Impostos Diferidos**. Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 218, 2º Trimestre 1998. Ediconta, pp. 423-468.

APOTEC – **Impostos Diferidos**. Jornal de Contabilidade, n.º 368, Novembro de 2007.

APOTEC – **Impostos Diferidos – Continuação**. Jornal de Contabilidade, n.º 369, Dezembro de 2007.

APOTEC – **Impostos Diferidos – Exemplos práticos**. Jornal de Contabilidade, n.º 370, Janeiro de 2008.

ASB, FRS n.º 19: - **Deferred Tax. London**. 2000.

CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2009). **SNC – Exemplos Práticos**. Formação Eventual, Santarém.

CIPRIANO, João Amaro Santos (2005). A Fiscalidade e a Contabilidade no Contexto Nacional – Uma Reflexão, Jornal de Contabilidade da APOTEC, n.º 338, Maio, pp. 174A 180.

CNC – **Directriz Contabilística n.º 28: Impostos sobre o rendimento**. Lisboa, 2001.

Decreto-Lei n.º 47/77 – Plano Oficial de Contabilidade, 7 de Fevereiro

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro – **Plano Oficial de Contabilidade**.

Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho – **Consolidação de contas**.

Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro.

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho.

Cunha, Carlos A. da Silva; Rodrigues, Lúcia M. P. de Lima. – **A Problemática do Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos**. Lisboa, Áreas Editora, Abril 2004.

FASB – **SFAS nº 37 Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes**. NY, 1980.

FASB – **SFAS nº 96: Accounting for Income Taxes**. NY, 1987.

FASB – **SFAS nº 109: Accounting for Income Taxes**. NY, 1992.

GARCÍA, Ramon; DOMÍNGUES, Olmedo. 1997. “Las diferencias temporales: otro enfoque en el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios”. *Tecnica Contable*, n.º 586, Outubro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (1997). *Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria – Breves Reflexões*, Edição do Autor, Braga.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2000). *O Sistema Contabilístico Fiscal Português*, Vislis Editores, Lisboa

IASB – **ED nº 13: Accounting for Income Taxes**. London, 1978.

IASB – **ED nº 33: Accounting for Income Taxes**. London, 1989.

IASB – **ED nº 49: Income Taxes**. London, 1994.

IASB – **IAS nº 12: Income Taxes**. London, 2004.

KEYS, Robert N.. 1995. “**Discussion Paper n.º 22 – Accounting For Income Tax**”. Australian Accounting Research Foundation, Caulfield, Australia.

MORAIS, A. I.e I. C. LOURENÇO. **Aplicação das Normas do IASB em Portugal**. Publisher Team. Lisboa, 2005.

PAIS, Cláudio – **Impostos sobre os lucros – A contabilização dos impostos diferidos**. Lisboa, Áreas Editora, 2000.

REINSTEIN, Alan; CARMICHAEL, Bobby; SPAULING, Albert – Implications of New Accounting Rules for Income Taxes, EUA, 48, February 1996.

RODRIGUES, Lúcia Lima; PEREIRA, Ana Alexandra Caria Pereira – **Manual de Contabilidade Internacional – A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional**. Lisboa, Publisher Team, 2004.

RUDDUCK, Jean; HOPKINS, David. - **Research as a basis for teaching: Readings from the work of Lawrence Stenhouse**. Oxford: Heinemann Educational Book, 1985. 133 p. ISBN 0-435-80785-4

SÁ, A. Lopes de – **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. 2ª Edição. Vislis, 1998.

SAMPAIO, Maria de F. R. Cravo – **A contabilização do imposto sobre o rendimento das sociedades: o método de imposto a pagar**. Revista TOC n.º. 12. CTOC, Março, pp 48-56.

SEVER, Mark V. ; BOISCLAIR, Ronald E. - Financial Reporting in the 1990s. “Journal of Accountancy”, EUA, 169, January 1990, p. 36-41.

SILVA, Eusébio Pires; SILVA, Ana Cristina Pires; JESUS, Tânia Alves, **Contabilidade Financeira**. Lisboa, Rei dos Livros, 2009.

UE – **Directiva 78/660/CEE – IV Directiva.** 1978

UE – **Directiva 83/349/CEE – VII Directiva.** 1983

UE – **Directiva n.º 86/635/CEE** – 1986.

UE – **Directiva n.º 91/674/CEE** – 1991

UE – **Directiva n.º 84/253/CEE** – 1984

UE – **Directiva n.º 84/569/CEE** – 1984

UE – **Directiva n.º 89/666/CEE** – 1989

UE – **Directiva n.º 90/604/CEE** – 1990

UE – **Directiva n.º 90/605/CEE** – 1990

UE – **Directiva n.º 94/8/CE** – 1994

UE – **Directiva n.º 1999/60/CE** – 1999

UE – **Regulamento n.º 1606/2002** do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19-07-2002

UE – **Regulamento n.º 1725/2003** da Comissão, de 21-09-2003

UE – **Regulamento n.º 2236/2004** da Comissão, de 29-12-2004

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.*

ANEXO I

VALE DO LOBO, RESORT TURÍSTICO DE LUXO, S.A.

BALANÇOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010 E 2009

(Montantes expressos em Euros)

ACTIVO	Notas	31-12-2010	31-12-2009 Reexpresso
ACTIVO NÃO CORRENTE:			
Activos fixos tangíveis	6	24.686.554	25.668.201
Propriedades de investimento	7	74.634.797	75.455.382
Activos intangíveis	8	305.019	437.633
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial	9	108.523.676	113.821.492
Activos por impostos diferidos	10	7.825.612	5.068.889
Total do activo não corrente		<u>215.975.658</u>	<u>220.451.597</u>
ACTIVO CORRENTE:			
Inventários	11	113.487.479	122.034.504
Clientes	12	4.012.010	9.817.222
Adiantamentos a fornecedores	12	219.402	316.252
Estado e outros entes públicos	13	129.746	737.264
Outras contas a receber	12 e 14	14.360.434	12.421.991
Diferimentos	15	263.943	446.828
Activos financeiros detidos para negociação		25.842	37.519
Activos não correntes detidos para venda		-	122.500
Caixa e depósitos bancários	4	768.031	744.639
Total do activo corrente		<u>133.266.887</u>	<u>146.678.719</u>
Total do activo		<u>349.242.545</u>	<u>367.130.316</u>
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO:			
Capital realizado	16	3.750.000	3.750.000
Acções próprias	16	(139.663)	(139.663)
Reserva legal	17	750.000	750.000
Outras reservas	17	139.663	139.663
Resultados transitados		(11.509.417)	5.856.333
Outras variações no capital próprio	18	(10.740.759)	(10.740.759)
		(17.750.176)	(384.426)
Resultado líquido do exercício		(15.138.505)	(17.365.750)
Total do capital próprio		<u>(32.888.681)</u>	<u>(17.750.176)</u>
PASSIVO:			
PASSIVO NÃO CORRENTE:			
Provisões	19	5.072.453	4.426.282
Financiamentos obtidos	20	14.621.865	2.042.147
Passivos por impostos diferidos	10	33.592.515	34.672.354
Outros passivos financeiros	24	10.929.156	8.607.871
Total do passivo não corrente		<u>64.215.989</u>	<u>49.748.654</u>
PASSIVO CORRENTE:			
Fornecedores	21	5.675.972	7.276.004
Adiantamentos de clientes		38.767	868.112
Estado e outros entes públicos	13	745.696	455.278
Accionistas	14	28.925.542	28.251.514
Financiamentos obtidos	20	245.747.676	253.775.260
Outras contas a pagar	22	34.297.736	36.781.063
Diferimentos	23	2.483.848	7.724.607
Total do passivo corrente		<u>317.915.237</u>	<u>335.131.838</u>
Total do passivo		<u>382.131.226</u>	<u>384.880.492</u>
Total do capital próprio e do passivo		<u>349.242.545</u>	<u>367.130.316</u>

O anexo faz parte integrante do balanço em 31 de Dezembro de 2010 e 2009.

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS



O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO



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.*

VALE DO LOBO, RESORT TURÍSTICO DE LUXO, S.A.


DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS POR NATUREZAS
DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010 E 2009

(Montantes expressos em Euros)

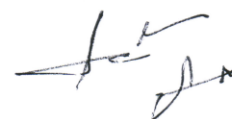
RENDIMENTOS E GASTOS	Notas	2009	
		2010	Reexpresso
Vendas e serviços prestados	25 e 26	26.632.298	23.770.349
Subsídios à exploração	25	69	22.545
Ganhos imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	9 e 19	305.049	536.917
Variação nos inventários da produção	11	(11.503.322)	(6.136.780)
Custo das mercadorias vendidas	11	(1.405.628)	-
Fornecimentos e serviços externos	27	(12.133.761)	(18.102.446)
Gastos com o pessoal	28	(5.111.785)	(4.913.533)
Imparidade de dívidas a receber ((perdas) / reversões)	12	(173.712)	293.494
Provisões (aumentos) / reduções	19	28.382	773.281
Aumentos / (reduções) de justo valor	24	(2.321.285)	(3.179.085)
Outros rendimentos e ganhos	25 e 29	4.256.003	3.857.863
Outros gastos e perdas	30	(2.018.260)	(2.168.598)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		(3.445.952)	(5.245.993)
Gastos de depreciação e de amortização	6, 7 e 8	(1.773.911)	(1.434.150)
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		(5.219.863)	(6.680.143)
Juros e rendimentos similares obtidos	25	927	90.944
Juros e gastos similares suportados	31	(14.632.552)	(16.399.039)
Resultado antes de impostos		(19.851.488)	(22.988.238)
Imposto sobre o rendimento do exercício	10	4.712.983	5.622.488
Resultado líquido do exercício		(15.138.505)	(17.365.750)
Resultado por acção básico		(20,185)	(23,154)

O anexo faz parte integrante da demonstração dos resultados por naturezas dos exercícios findos em 31 de Dezembro de 2010 e 2009.

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS



O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO



ANEXO II

2010



Sol é Essencial, S.A.

Balanço em 31 de Dezembro

(Valores expressos em Euros)

	Notas	2010	2009
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis	5	5.589.201	5.851.469
Activos intangíveis	6	73.594	5.626
Investimentos em curso	5	397.416	283.178
Total dos activos não correntes		6.060.211	6.140.273
Activos correntes			
Inventários	8	202.434	67.006
Clientes	11	2.469.679	1.006.675
Estado e outros entes públicos	24	1.240.941	769.690
Outras contas a receber	12	329.084	284.697
Diferimentos	16	114.596	231.674
Caixa e depósitos bancários	10	448.158	1.388.222
Total activos correntes		4.804.892	3.747.964
TOTAL DO ACTIVO		10.865.103	9.888.237
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital Próprio			
Capital realizado		10.000.000	10.000.000
Outros instrumentos de capital próprio		13.908.553	6.168.553
Resultados transitados		-11.305.167	-3.972.593
Excedentes de reavaliação		1.629.776	1.629.776
Resultado líquido do período		-7.756.220	-7.332.574
Total do capital próprio	7	6.476.942	6.493.162
PASSIVO			
Passivo não corrente			
Provisões	15	645.000	57.492
Financiamentos obtidos	9	67.173	60.513
Passivos por impostos diferidos		534.569	543.258
Total passivo não corrente		1.246.742	661.263
Passivos correntes			
Fornecedores	13	1.762.407	1.421.711
Estado e outros entes públicos	24	215.269	195.562
Financiamentos obtidos	9	23.913	17.146
Outras contas a pagar	14	1.076.327	1.043.860
Diferimentos	16	63.503	55.533
Total do passivo corrente		3.141.419	2.733.812
Total passivo		4.388.161	3.395.075
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		10.865.103	9.888.237

100 02/10/11
A

JMT



Sol é Essencial, S.A.

Demonstração de Resultados

(Valores expressos em Euros)

	<u>Notas</u>	<u>2010</u>	<u>2009</u>
Vendas e Serviços Prestados	17	6.607.791	5.856.860
Custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas	20	-512.025	-492.404
Fornecimentos e serviços externos	21	-7.721.440	-6.954.594
Gastos com o pessoal	19	-5.360.333	-5.190.628
Imparidades de dívidas a receber (perdas / reversões)	10	-40.520	20.983
Provisões	14	-613.101	0
Outros rendimentos e ganhos	18	371.939	237.417
Outros gastos e perdas	22	<u>-109.552</u>	<u>-94.787</u>
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos.		-7.377.241	-6.617.153
Gastos / reversões de depreciação e de amortização		<u>-348.776</u>	<u>-413.757</u>
Resultados operacional (antes e gastos de financiamento e impostos)		<u>-7.726.017</u>	<u>-7.030.910</u>
Juros e rendimentos similares obtidos	23	13.017	33.094
Juros e gastos similares suportados	23	<u>-3.986</u>	<u>-308.295</u>
Resultados antes de impostos		<u>-7.716.986</u>	<u>-7.306.111</u>
Imposto sobre o rendimento do período	27	<u>-39.234</u>	<u>-26.463</u>
Resultado líquido do período		<u><u>-7.756.220</u></u>	<u><u>-7.332.574</u></u>

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.*

ANEXO III

Ribeira do Marchante - Admin. De Bens Móveis e Imóveis, S.A

Balanço Individual em 31 de Dezembro de 2010

(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Activo			
Activos fixos tangíveis	5	1.578.789	1.610.415
Propriedades de investimento		-	-
Activos intangíveis		-	-
Activos biológicos		-	-
Participações financeiras - método eq. patrimonial		-	-
Participações financeiras - outros métodos		-	-
Accionistas / sócios	6	-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos por impostos diferidos	7	-	-
Total dos Activos Não Correntes		1.578.789	1.610.415
Inventários	0	-	-
Activos biológicos	0	-	-
Clientes	8	17.514	7.771
Aduantamentos a fornecedores		-	-
Estado e outros entes públicos	9	5.750	6.000
Accionistas / sócios		-	-
Outras contas a receber	10	400	400
Diferimentos	11	727	1.501
Activos financeiros detidos para negociação		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos não correntes detidos para venda		-	-
Caixa e depósitos bancários	12	523	202
Total dos Activos Correntes		24.915	15.874
		1.603.704	1.626.289
Capitais Próprios			
Capital realizado	13	50.000	50.000
Ações (quotas) próprias		-	-
Outros instrumentos de capital próprio		-	-
Prémios de emissão		-	-
Reservas legais		-	-
Outras reservas		-	-
Resultados transitados	14	(39.197)	69.728
Ajustamentos em activos financeiros		-	-
Excedentes de revalorização	15	450.998	461.248
Outras variações no capital próprio		-	-
Resultado líquido do exercício		(119.664)	(119.175)
Total dos Capitais Próprios		342.137	461.801
Passivo			
Provisões		-	-
Financiamentos obtidos		-	-
Responsabilidades por benefícios pós-emprego		-	-
Passivos por impostos diferidos	7	162.605	166.300
Outras contas a pagar		-	-
Total dos Passivos Não Correntes		162.605	166.300
Fornecedores	16	3.928	-
Aduantamento de clientes		-	-
Estado e outros entes públicos	9	2.560	3.491
Accionistas / sócios	6	1.082.576	990.076
Financiamentos obtidos		-	-
Outras contas a pagar	17	9.898	4.621
Diferimentos		-	-
Outros passivos financeiros		-	-
Total dos Passivos Correntes		1.098.962	998.188
Total do Passivo		1.261.567	1.164.488
		1.603.704	1.626.289

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS

Alfonso Zúñiga

CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

João Espírito Santo
João Espírito Santo
João Espírito Santo

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.*

Ribeira do Marchante - Admin. De Bens Móveis e Imóveis, S.A

Demonstração dos Resultados Individuais
Exercício findo em 31 de Dezembro de 2010

(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Vendas de mercadorias		-	-
Prestação de serviços	18	9.743	9.743
Subsídios à exploração		-	-
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		-	-
Variação nos inventários da produção		-	-
Trabalhos para a própria entidade		-	-
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos	19	(22.493)	(15.831)
Gastos com o pessoal	20	(55.592)	(53.511)
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		-	-
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		-	-
Provisões (aumentos/reduções)		-	-
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Aumentos/reduções de justo valor		-	-
Outros rendimentos e ganhos		-	-
Outros gastos e perdas	21	(8.678)	(8.557)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		(77.021)	(68.155)
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	22	(45.174)	(49.107)
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		(122.195)	(117.262)
Juros e rendimentos similares obtidos	23	2	2
Juros e gastos similares suportados	23	(25)	(28)
Resultado antes de impostos		(122.218)	(117.288)
Imposto sobre o rendimento do período	9	2.553	(1.887)
Resultado líquido do período		(119.664)	(119.175)
Resultado por acção básico		-	-

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS

Albino Paulo Zeman

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

João António Santos

João Espírito Santo

João Espírito Santo

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.*

ANEXO IV

CREATE BUSINESS-Com^o e Gestão de Peças Auto e Acessórios,SA - Balancete em Dezembro de 2010 em Euros



RUBRICAS ACTIVO	Notas	Período 2010	Período 2009
Activos fixos tangíveis	8,20	324,378.08	265,204.28
Propriedades de Investimento	12	519,840.88	522,743.88
Goodwill		0.00	0.00
Activos Intangíveis	7	0.00	124.02
De produção	17,18	0.00	0.00
Participações financeiras-mét. da equivalência patrimonial	14,15,16	455,053.36	99,843.38
Participações financeiras - outros métodos		10,000.00	10,000.00
Accionistas/sócios		0.00	0.00
Outros activos financeiros		0.00	0.00
Activos por impostos diferidos		3,800.91	0.00
Activo não corrente		1,313,073.23	897,915.56
Inventários	19	6,588.23	20,036.74
Consumíveis	17,18	0.00	0.00
Clientes		4,803,021.06	4,545,894.02
Adiantamento a fornecedores		34,701.37	0.00
Estado e outros entes públicos	25	33,770.42	17,774.85
Accionistas / Sócios		0.00	0.00
Outras contas a receber		28,634.10	0.00
Gastos a reconhecer		2,478.76	1,112.85
Activos financeiros detidos para negociação		0.00	0.00
Outros activos financeiros		0.00	0.00
Activos não correntes detidos para	9	0.00	0.00
Caixa e depósitos bancários	4,24	117,137.00	489.67
Activo corrente		5,026,330.94	4,585,308.13
Total do activo		6,339,404.17	5,483,223.69

Conf. J. A. 2010

José J. A. 2010

A

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.*

CREATE BUSINESS-Com^o.e Gestão de Peças Auto e Acessórios,SA - Balancete em Dezembro de 2010 em Euros



RUBRICAS CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	Notas	Período 2010	Período 2009
Capital realizado		-63,635.00	-63,635.00
Acções (quotas) próprias		4,545.00	0.00
Outros Intrumentos de capital próprias		0.00	0.00
Prémios de emissão		0.00	0.00
Reservas Legais		-5,909.73	-5,722.45
Outras reservas - Accoes Proprias		4,545.00	0.00
Reservas Indisponiveis - Accoes Proprias		-4,545.00	0.00
Excedentes de revalor. de activos		0.00	0.00
Ajustamentos em activos financeiros		-44,843.38	-44,843.38
Outras variações no capital próprio	23	0.00	0.00
Resultados Transitados		-119,886.59	-116,328.37
Resultado líquido do período		-209,857.66	-3,745.50
Capital Próprio		-439,587.36	-234,274.70
Provisões	22	0.00	0.00
Passivos por impostos diferidos		0.00	0.00
Passivo não corrente		0.00	0.00
Fornecedores		-3,244,233.38	-3,308,772.69
Adiantamento a clientes		-3,816.68	0.00
Estado e outros entes públicos		-395,690.79	-312,293.49
Financiamentos obtidos	10,11	-1,741,893.75	-1,580,101.64
Outras contas a receber e a pagar		-123,170.07	-47,781.17
Clientes Responsabilidade por letra		-391,012.14	0.00
Passivos financeiros		0.00	0.00
Rendimentos a reconhecer		0.00	0.00
Passivo corrente		-5,899,816.81	-5,248,948.99
Total do capital próprio e do passivo		-6,339,404.17	-5,483,223.69

Handwritten signature and initials

Handwritten signature and date: 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.*

CREATE BUSINESS-Com^ª.e Gestão de Peças Auto e Acessórios,SA - Balancete em Dezembro de 2010 em Euros

Demonstração de Resultados por Naturezas



RENDIMENTOS E GASTOS	Notas	Período 2010	Período 2009
Vendas e serviços prestados	21	16,241,331.61	14,851,543.83
Subsídios à exploração	23	0.00	0.00
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e e.conj		155,209.98	0.00
Variações nos inventários da produção	19	0.00	0.00
Trabalhos para a própria entidade		0.00	0.00
Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	19	-15,925,453.68	-14,189,344.63
Fornecimentos e serviços externos		-289,361.72	-262,506.92
Gastos com o pessoal	6	-220,851.45	-213,893.73
Imparidade de inventários(perdas/reversões)	19	0.00	0.00
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	13	0.00	-28,686.12
Provisões (aumentos/reduções)	22	0.00	0.00
Imparidade de activos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	13	0.00	0.00
Aumentos/reduções de justo valor		0.00	0.00
Outros rendimentos e ganhos	24	519,671.38	82,955.67
Outros gastos e perdas	24	-120,371.49	-66,730.46
RESULTADO ANTES DE DEPRECIÇÃO,GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS		360,174.63	173,337.64
Gastos / reversões de depreciação e de amortização		-56,009.94	-58,558.48
Imparidade de activos depreciáveis/amortizações (perdas/reversões)	13	0.00	0.00
RESULTADO OPERACIONAL (ANTES DE GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS)		304,164.69	114,779.16
De financiamentos obtidos		0.00	0.00
Juros e gastos similares suportados		-67,355.87	-88,177.32
RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS		236,808.82	26,601.84
Impostos sobre o rendimento do período	26	-26,951.16	-22,856.34
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO		209,857.66	3,745.50

7000-2141

A

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.*

ANEXO V

CUBIC LLAVE EN MANO UNIPessoal, LDA
Balço Individual em 31 de Dezembro de 2010
(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Activo			
Activos fixos tangíveis		-	-
Propriedades de investimento		-	-
Activos intangíveis		-	-
Activos biológicos		-	-
Participações financeiras - método eq. patrimonial		-	-
Participações financeiras - outros métodos		-	-
Accionistas / sócios		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos por impostos diferidos	5	8.376,04	10.470,04
Total dos Activos Não Correntes		8.376,04	10.470,04
Inventários		-	-
Activos biológicos		-	-
Clientes	6	0,00	489.912,69
Adiantamentos a fornecedores		-	-
Estado e outros entes públicos	7	76.575,52	-
Accionistas / sócios		-	-
Outras contas a receber	8	0,00	180,00
Diferimentos		-	-
Activos financeiros detidos para negociação		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos não correntes detidos para venda		-	-
Caixa e depósitos bancários	9	225.015,70	291.183,49
Total dos Activos Correntes		301.591,22	781.276,18
		309.967,26	791.746,22
Capitais Próprios			
Capital realizado	10	5.000,00	5.000,00
Acções (quotas) próprias		-	-
Outros instrumentos de capital próprio		-	-
Prémios de emissão		-	-
Reservas legais	11	2.500,00	0,00
Outras reservas		-	-
Resultados transitados	12	214.626,78	-31.410,13
Ajustamentos em activos financeiros		-	-
Excedentes de revalorização		-	-
Outras variações no capital próprio		-	-
Resultado líquido do exercício		30.384,95	250.630,91
Total dos Capitais Próprios		252.511,73	224.220,78
Passivo			
Provisões		-	-
Financiamentos obtidos		-	-
Responsabilidades por benefícios pós-emprego		-	-
Passivos por impostos diferidos		-	-
Outras contas a pagar		-	-
Total dos Passivos Não Correntes		-	-
Fornecedores	13	48.576,53	316.681,21
Adiantamento de clientes		-	-
Estado e outros entes públicos	7	6.272,74	208.387,26
Accionistas / sócios		-	-
Financiamentos obtidos		-	-
Outras contas a pagar	14	2.606,26	576,80
Diferimentos	15	0,00	41.880,17
Outros passivos financeiros		-	-
Total dos Passivos Correntes		57.455,53	567.525,44
Total do Passivo		57.455,53	567.525,44
		309.967,26	791.746,22

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS

A GERÊNCIA

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.*

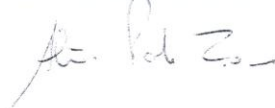
CUBIC LLAVE EN MANO UNIPessoAL, LDA

Demonstração dos Resultados Individuais
Exercício findo em 31 de Dezembro de 2010

(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Vendas de mercadorias		-	-
Prestação de serviços	16	924.664,28	1.001.332,92
Subsídios à exploração		-	-
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		-	-
Variação nos inventários da produção		-	-
Trabalhos para a própria entidade		-	-
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos	17	-887.749,89	-662.379,92
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		-	-
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		-	-
Provisões (aumentos/reduções)		-	-
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Aumentos/reduções de justo valor		-	-
Outros rendimentos e ganhos		-	-
Outros gastos e perdas	18	-720,12	-84,41
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		36.194,27	338.868,59
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		-	-
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		36.194,27	338.868,59
Juros e rendimentos similares obtidos		-	-
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		36.194,27	338.868,59
Imposto sobre o rendimento do período	19	-5.809,32	-88.237,68
Resultado líquido do período		30.384,95	250.630,91
Resultado por acção básico		-	-

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS



A GERÊNCIA



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.*

ANEXO VI

Entidade: Salbat - Empreendimentos Turísticos, S.A.

RUBRICAS	NOTAS	UNIDADE MONETÁRIA EURO	
		31-12-2010	31-12-2009
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis		528.451,03	594.928,33
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método de equivalência patrimonial		249.970,42	534.482,48
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
		778.421,45	1.129.390,78
Activo Corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes		36.169,57	24.156,57
Adiantamentos a fornecedores			
Estados e outros entes públicos		17.289,38	16.241,97
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber		333.397,37	325.469,79
Diferimentos		1.029,39	868,07
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários		216.756,57	31.000,53
		594.632,88	388.680,07
Total do activo		1.373.054,33	1.518.070,85
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado		949.002,90	949.002,90
Ações (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Premios de emissão			
Reservas legais		16.312,90	14.080,16
Outras reservas		158.483,16	118.483,16
Resultados transferidos		41.979,77	37.567,29
Ajustamentos em activos financeiros		(264.499,03)	
Excedentes de reavaliação			
Outras variações no capital próprio		39.742,78	46.181,59
Resultado líquido do período		184.427,10	46.605,29
Total do capital próprio		1.105.482,80	1.213.960,74
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Passivos por impostos diferidos		16.430,42	
Accionistas / Sócios		195.250,95	200.279,59
Outras contas a pagar			
		211.681,37	200.279,59
Passivo corrente			
Fornecedores		10.977,14	8.430,46
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos		20.987,52	13.843,79
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar		17.940,90	39.480,59
Diferimentos			
Outros passivos financeiros			
		56.695,56	113.235,93
Total do passivo		267.867,53	314.110,11
Total do capital próprio e do passivo		1.373.054,33	1.518.070,85

O.T.C. Nº 234/09

Alvaro Paul Gama

A Administração

[Assinatura]

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.*

Entidade: Salbat - Empreendimentos Turísticos, S.A.

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010		UNIDADE MONETÁRIA EURO	
RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		2010	2009
Vendas e serviços prestados		117.860,92	136.435,85
Subsídios à exploração			
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos			
Variação nos inventários de produção			
Trabalhos para a própria entidade			
Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		(6.835,86)	(12.382,64)
Fornecimentos e serviços externos		(64.820,81)	(89.757,12)
Gastos com o pessoal		(43.591,84)	(38.659,75)
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
Provisões (aumentos/reduções)			
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizações (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor		281.808,25	126.901,43
Outros rendimentos e ganhos		(4.390,34)	(9.970,82)
Outros gastos e perdas			
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamentos e impostos		279.830,32	114.526,94
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		(56.037,15)	(58.731,88)
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		223.793,17	55.795,06
Juros e rendimentos similares obtidos		160,56	10,08
Juros e gastos similares suportados		(29,15)	
Resultado antes de impostos		223.924,58	55.805,14
Imposto sobre o rendimento do período		(39.487,48)	(9.149,89)
Resultado líquido do período		184.427,10	46.655,25
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários			
Resultado por acção básico			

O TOC N.º 23423

All. P. E. E. E.

A Administração

[Assinatura]

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.*

ANEXO VII

Newshold, SGPS, S.A
Balço Individual em 31 de Dezembro de 2010
(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Activo			
Activos fixos tangíveis	5	53.500,00	80.250,00
Propriedades de investimento		-	-
Activos intangíveis		-	-
Activos biológicos		-	-
Participações financeiras - método eq. patrimonial	6	8.971.702,42	9.255.886,56
Participações financeiras - outros métodos		-	-
Accionistas / sócios		-	-
Outros activos financeiros	6	216.213,31	0,00
Activos por impostos diferidos		-	-
Total dos Activos Não Correntes		9.241.415,73	9.336.136,56
Inventários		-	-
Activos biológicos		-	-
Clientes		-	-
Adiantamentos a fornecedores		-	-
Estado e outros entes públicos	7	0,00	330,67
Accionistas / sócios	8	125.750,00	125.750,00
Outras contas a receber	9	109.388,87	859.483,00
Diferimentos	10	1.393,47	1.444,37
Activos financeiros detidos para negociação		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos não correntes detidos para venda		-	-
Caixa e depósitos bancários	11	222.218,69	355.980,30
Total dos Activos Correntes		458.751,03	1.342.988,34
		9.700.166,76	10.679.124,90
Capital Próprio			
Capital realizado	12	3.500.000,00	3.500.000,00
Ações (quintas) próprias		-	-
Outros instrumentos de capital próprio		-	-
Prémios de emissão		-	-
Reservas legais		0,00	0,00
Outras reservas		-	-
Resultados transferidos	13	-7.116.069,44	0,00
Ajustamentos em activos financeiros		-	-
Excedentes de revalorização		-	-
Outras variações no capital próprio	14	-6.245.414,74	-6.245.414,74
Resultado líquido do exercício		-9.545.069,47	-7.116.069,44
Total dos Capitais Próprios		-19.406.553,65	-9.861.484,18
Passivo			
Provisões		-	-
Financiamentos obtidos		-	-
Responsabilidades por benefícios pós-emprego		-	-
Passivos por impostos diferidos		-	-
Outras contas a pagar		-	-
Total dos Passivos Não Correntes		0,00	0,00
Fornecedores		-	-
Adiantamento de clientes		-	-
Estado e outros entes públicos	7	3.193,26	793,92
Accionistas / sócios	8	29.080.514,93	20.530.566,93
Financiamentos obtidos		-	-
Outras contas a pagar	15	23.012,22	9.248,23
Diferimentos		-	-
Outros passivos financeiros		-	-
Total dos Passivos Correntes		29.106.720,41	20.540.609,08
Total do Passivo		29.106.720,41	20.540.609,08
		9.700.166,76	10.679.124,90

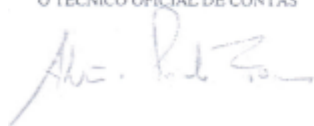
O Impacto do Reconhecimento de Impostos Diferidos nas Demonstrações Financeiras de Empresas não Cotadas - *Estudo de caso de 10 empresas do gabinete de contabilidade – Audifirb, Lda.*

Demonstração dos Resultados Individuais
Exercício findo em 31 de Dezembro de 2010

(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Vendas de mercadorias		-	-
Prestação de serviços		-	-
Subsídios à exploração		-	-
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	6	-1.865.555,45	-6.851.258,74
Variação nos inventários da produção		-	-
Trabalhos para a própria entidade		-	-
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos	16	-132.435,58	-59.257,23
Gastos com o pessoal	17	-74.074,00	0,00
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		-	-
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		-	-
Provisões (aumentos/reduções)		-	-
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	6	-7.431.610,91	0,00
Aumentos/reduções de justo valor		-	-
Outros rendimentos e ganhos	18	0,00	1.653,33
Outros gastos e perdas	19	-10.950,80	-176.610,32
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		-9.514.626,74	-7.085.472,96
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	20	-27.233,90	-26.750,00
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		-9.541.860,64	-7.112.222,96
Juros e rendimentos similares obtidos	21	0,00	0,00
Juros e gastos similares suportados	21	-15,57	-3.052,56
Resultado antes de impostos		-9.541.876,21	-7.115.275,52
Imposto sobre o rendimento do período		-3.193,26	-793,92
Resultado líquido do período		-9.545.069,47	-7.116.069,44
Resultado por acção básico		-	-

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS



O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO



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.*

ANEXO VIII

Turpart, SGPS, S.A
Balço Individual em 31 de Dezembro de 2010
(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Activo			
Activos fixos tangíveis		-	-
Propriedades de investimento		-	-
Activos intangíveis		-	-
Activos biológicos		-	-
Participações financeiras - método eq. patrimonial	5	0,00	0,00
Participações financeiras - outros métodos		-	-
Accionistas / sócios		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos por impostos diferidos		-	-
Total dos Activos Não Correntes		-	-
Inventários		-	-
Activos biológicos		-	-
Clientes		-	-
Adiantamentos a fornecedores		-	-
Estado e outros entes públicos	6	3.250,00	2.250,00
Accionistas / sócios	7	-	-
Outras contas a receber	8	649,99	649,99
Diferimentos		-	-
Activos financeiros detidos para negociação		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos não correntes detidos para venda		-	-
Caixa e depósitos bancários	9	36.728,73	2.179,83
Total dos Activos Correntes		43.628,72	5.079,82
		43.628,72	5.079,82
Capital Próprio			
Capital realizado	10	3.000.000,00	3.000.000,00
Ações (quotas) próprias		-	-
Outros instrumentos de capital próprio	11	3.000.000,00	3.000.000,00
Prémios de emissão		-	-
Reservas legais		-	-
Outras reservas		-	-
Resultados transferidos	12	-7.787.704,88	-4.513.248,89
Ajustamentos em activos financeiros	13	1.730.985,70	1.730.985,70
Excedentes de reavaliação		-	-
Outras variações no capital próprio		-	-
Resultado líquido do exercício		-43.651,10	-3.274.455,99
Total dos Capitais Próprios		-100.370,28	-56.719,18
Passivo			
Provisões		-	-
Financiamentos obtidos		-	-
Responsabilidades por benefícios pós-emprego		-	-
Provisões por impostos diferidos		-	-
Outras contas a pagar		-	-
Total dos Passivos Não Correntes		-	-
Fornecedores		-	-
Adiantamento de clientes		-	-
Estado e outros entes públicos		-	-
Accionistas / sócios	7	143.757,00	59.157,00
Financiamentos obtidos		-	-
Outras contas a pagar	14	242,00	2.642,00
Diferimentos		-	-
Outros passivos financeiros		-	-
Total dos Passivos Correntes		143.999,00	61.799,00
Total do Passivo		143.999,00	61.799,00
		43.628,72	5.079,82

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.*

Turpart, SGPS, S.A

Demonstração dos Resultados Individuais
Exercício findo em 31 de Dezembro de 2010

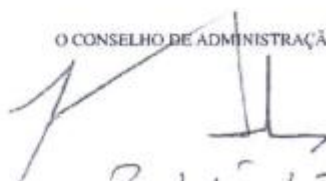
(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Vendas de mercadorias		-	-
Prestação de serviços		-	-
Subsídios à exploração		-	-
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		-	-
Variação nos inventários da produção		-	-
Trabalhos para a própria entidade		-	-
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos	15	-43.651,10	-30.829,99
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		-	-
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		-	-
Provisões (aumentos/reduções)		-	-
Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Aumentos/reduções de justo valor		-	-
Outros rendimentos e ganhos		-	-
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		-43.651,10	-3.243.626,00
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		-	-
Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		-43.651,10	-3.274.455,99
Juros e rendimentos similares obtidos		-	-
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		-43.651,10	-3.274.455,99
Imposto sobre o rendimento do período		-	-
Resultado líquido do período		-43.651,10	-3.274.455,99
Resultado por acção básico		-	-

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS



O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO



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.*

ANEXO IX

Representações Esferovite, S.A
Balço Individual em 31 de Dezembro de 2010
(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Activo			
Activos fixos tangíveis	5	29.275,24	30.254,54
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método eq. patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas / sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Total dos Activos Não Correntes		29.275,24	30.254,54
Inventários	6	69.346,96	77.531,99
Activos biológicos			
Clientes	7	100.326,73	153.409,62
Aduantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos	8	9.090,37	6.794,50
Accionistas / sócios	9	30.343,71	30.343,71
Outras contas a receber	10	73.425,34	71.248,53
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários	11	14.070,53	37.326,43
Total dos Activos Correntes		296.603,64	376.654,78
		325.878,88	406.909,32
Capitais Próprios			
Capital realizado	12	50.000,00	50.000,00
Accções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais	13	10.384,63	10.384,63
Outras reservas	14	18.876,02	18.876,02
Resultados transitados	15	-58.703,62	-19.850,87
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do exercício		-39.012,61	-38.852,75
Total dos Capitais Próprios		-18.455,58	20.557,03
Passivo			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Total dos Passivos Não Correntes		0,00	0,00
Fornecedores	16	46.876,60	82.700,64
Adiantamento de clientes			
Estado e outros entes públicos	8	65.429,98	111.240,12
Accionistas / sócios	9	96.458,89	74.458,19
Financiamentos obtidos	17	45.000,00	45.000,00
Outras contas a pagar	18	90.568,99	72.953,34
Diferimentos			
Outros passivos financeiros			
Total dos Passivos Correntes		344.334,46	386.352,29
Total do Passivo		344.334,46	386.352,29
		325.878,88	406.909,32

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS

Alina Paula Fonseca

A ADMINISTRAÇÃO

Maria Adelaide Sousa
esferovite
representações esfervite, s.a.
o administrador

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.*

Representações Esferovite, S.A

Demonstração dos Resultados Individuais
Exercício findo em 31 de Dezembro de 2010

(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Vendas de mercadorias	19	516.742,66	703.251,28
Prestação de serviços	19	43.921,15	43.877,22
Subsídios à exploração			
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos			
Variação nos inventários da produção	20	-2.750,03	-4.221,69
Trabalhos para a própria entidade			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	21	-197.152,68	-248.356,21
Fornecimentos e serviços externos	22	-117.627,26	-123.381,38
Gastos com o pessoal	23	-261.442,29	-323.157,62
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	7	4.355,08	16.281,94
Provisões (aumentos/reduções)			
Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos	24	0,36	1.724,76
Outros gastos e perdas	25	-6.176,84	-93.169,47
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		-20.129,85	-27.151,17
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	26	-5.205,30	-4.717,38
Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)			
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		-25.335,15	-31.868,55
Juros e rendimentos similares obtidos	27	641,30	5,99
Juros e gastos similares suportados	27	-13.300,47	-5.915,46
Resultado antes de impostos		-37.994,32	-37.778,02
Imposto sobre o rendimento do período	28	-1.018,29	-1.074,73
Resultado líquido do período		-39.012,61	-38.852,75
Resultado por acção básico		<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS

Albino Vieira

A ADMINISTRAÇÃO

Maria Helena Tiroche

esferovite
representações esfervite, s.a.
o administrador

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.*

ANEXO X

DomusLisboa, Sociedade Imobiliária, S.A

Balço Individual em 31 de Dezembro de 2010

(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Activo			
Activos fixos tangíveis	5	1.097.321,60	878.327,27
Propriedades de investimento		-	-
Activos intangíveis		-	-
Activos biológicos		-	-
Participações financeiras - método eq. patrimonial	6	26.961.695,24	21.394.402,56
Participações financeiras - outros métodos		-	-
Accionistas / sócios		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos por impostos diferidos		-	-
Total dos Activos Não Correntes		28.059.016,84	22.272.729,83
Inventários		-	-
Activos biológicos		-	-
Cientes		-	-
Adiantamentos a fornecedores		-	-
Estado e outros entes públicos	7	7.500,00	8.115,58
Accionistas / sócios	8	-	-
Outras contas a receber	9	52.826,96	35.038,23
Diferimentos		-	410,70
Activos financeiros detidos para negociação		-	-
Outros activos financeiros		-	-
Activos não correntes detidos para venda		-	-
Caixa e depósitos bancários	10	66.795,04	43.331,96
Total dos Activos Correntes		127.122,00	86.896,47
		28.186.138,84	22.359.626,30
Capitais Próprios			
Capital realizado	11	1.700.000,00	50.000,00
Acções (quotas) próprias		-	-
Outros instrumentos de capital próprio		-	-
Prémios de emissão		-	-
Reservas legais	12	103.201,40	103.201,40
Outras reservas		-	-
Resultados transitados	13	94.469,33	1.851.043,42
Ajustamentos em activos financeiros	14	-249,60	-
Excedentes de reavaliação		-	-
Outras variações no capital próprio		-	-
Resultado líquido do exercício		-896.922,90	-1.756.574,09
Total dos Capitais Próprios		1.000.498,23	247.670,73
Passivo			
Provisões		-	-
Financiamentos obtidos	15	20.000.000,00	20.000.000,00
Responsabilidades por benefícios pós-emprego		-	-
Passivos por impostos diferidos		-	-
Outras contas a pagar		-	-
Total dos Passivos Não Correntes		20.000.000,00	20.000.000,00
Fornecedores		-	-
Adiantamento de clientes		-	-
Estado e outros entes públicos	7	6.267,70	6.372,46
Accionistas / sócios	8	53.410,02	53.410,02
Financiamentos obtidos	15	848.750,00	1.218.750,00
Outras contas a pagar	16	6.277.212,89	833.423,09
Diferimentos		-	-
Outros passivos financeiros		-	-
Total dos Passivos Correntes		7.185.640,61	2.111.955,57
Total do Passivo		27.185.640,61	22.111.955,57
		28.186.138,84	22.359.626,30

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS



CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO



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.*

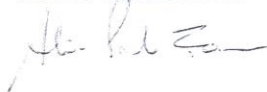
DomusLisboa, Sociedade Imobiliária, S.A

Demonstração dos Resultados Individuais
Exercício findo em 31 de Dezembro de 2010

(Valores expressos em euros)

	Notas	31.Dez.10	31.Dez.09
Vendas de mercadorias		-	-
Prestação de serviços		-	-
Subsídios à exploração		-	-
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		-	-
Variação nos inventários da produção		-	-
Trabalhos para a própria entidade		-	-
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos	17	-60.363,35	-360.581,33
Gastos com o pessoal	18	-92.003,14	-88.215,44
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		-	-
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		-	-
Provisões (aumentos/reduções)		-	-
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Aumentos/reduções de justo valor		-	-
Outros rendimentos e ganhos	19	594.945,79	192.288,48
Outros gastos e perdas	20	-198.394,04	-247.487,96
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		244.185,26	-503.996,25
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	21	-19.044,35	-14.283,58
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		225.140,91	-518.279,83
Juros e rendimentos similares obtidos	22	28.675,67	32.229,21
Juros e gastos similares suportados	22	-1.150.739,48	-1.270.523,47
Resultado antes de impostos		-896.922,90	-1.756.574,09
Imposto sobre o rendimento do período		-	-
Resultado líquido do período		-896.922,90	-1.756.574,09
Resultado por acção básico		-	-

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS



O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

