



*O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no
resultado líquido das empresas*

Andreia Patrícia dos Santos Silva

Dissertação de Mestrado para Obtenção de grau de Mestre em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação:

Professor Doutor Santana Fernandes e Professora Dra. Lurdes Varela

2017



*O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no
resultado líquido das empresas*

Andreia Patrícia dos Santos Silva

Dissertação de Mestrado para Obtenção de grau de Mestre em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação:

Professor Doutor Santana Fernandes e Professora Dra. Lurdes Varela

2017

*O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no resultado líquido das
empresas*

Declaração de autoria do trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Assinatura

(Andreia Patrícia dos Santos Silva)

Direitos de cópia ou copyright:

© Copyright: (Andreia Patrícia dos Santos Silva)

Declaro ainda que, a Universidade do Algarve tem o direito, perpétuo e sem limites geográficos, de arquivar e publicitar este trabalho através de exemplares impressos reproduzidos em papel ou de forma digital, ou por qualquer outro meio conhecido ou que venha a ser inventado, de o divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição com objetivos educacionais ou de investigação, não comerciais, desde que seja dado crédito ao autor e editor.

DEDICATÓRIA

Valéria, filha amada, por tudo o que vieste acrescentar em mim e pelos momentos que juntas partilhamos, dedico-te este trabalho.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela saúde, orientação e rumo.

A todos os que me são mais queridos porque estamos juntos enfrentando o dia-a-dia.

Aos meus orientadores, Professor Doutor Santana Fernandes e Dra. Lurdes Varela, da Universidade do Algarve, pelo apoio, orientação científica e críticas construtivas em todos os momentos deste estudo e, acima de tudo, pela sua disponibilidade sempre que foi necessário. Muito obrigada pela confiança depositada em mim. Espero ter ido ao encontro das vossas expectativas.

Às entidades que me facultaram os seus dados e pelo tempo e confiança que me dispensaram.

À Zeza Monteiro pela nossa grande amizade, apoio e colaboração na elaboração deste trabalho.

À Lucia Cruz pelo apoio na tradução de alguns artigos úteis ao trabalho.

À Xana Carvalho e Norberta Gregório pelo apoio nas orientações.

À minha mãe que desempenhou o papel de pai e mãe da minha filha para que eu pudesse dedicar mais tempo a este estudo.

Ao João Vicente cuja a sua experiência e saber contribuíram para o enriquecimento deste trabalho.

Ao meu irmão e sobrinho e restantes familiares que são os meus pilares.

Por último e não menos importante, aos meus amigos, cujas palavras de apoio nunca faltaram.

A todos vós muito obrigada!

RESUMO

No presente estudo, investigámos 15 empresas não cotadas com o objetivo de verificar a variação da influência da fiscalidade na contabilidade.

Analisámos que tipos de correções fiscais estiveram na base da determinação dos resultados tributáveis, no período em análise 2010-2013, aferindo se estas causas foram motivadas pela crise financeira que levou a um agravamento da carga fiscal ou se, por seu turno, derivaram da adoção do novo normativo contabilístico.

De acordo com o modelo anteriormente desenvolvido por Fekete, Cuzdriorean, Sucala e Matis (2009) que mediu o grau da influência da fiscalidade na contabilidade e com vista à prossecução do nosso objetivo definiram-se três questões de investigação:

1) As correções fiscais efetuadas, no quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22, no período de 2010-2013, são maioritariamente resultantes da adoção do novo normativo contabilístico.

2) A influência da fiscalidade na contabilidade foi afetada após adoção do SNC.

3) Após entrada em vigor do SNC, verificou-se a mesma evolução comportamental, ao nível das correções fiscais, nas empresas sediadas entre Faro e Olhão com estabelecimento estável, face ao padrão nacional.

Os resultados obtidos permitiram comprovar que a fiscalidade influencia a contabilidade em Portugal. No entanto, tal não nos permite validar de forma conclusiva a segunda questão, indicando que a influência da fiscalidade na contabilidade, não foi significativamente alterada com a mudança de normativo contabilístico.

A abordagem do tema passou pelo seu enquadramento normativo, contabilístico e fiscal, em sintonia com a adoção do SNC e deu destaque às variáveis independentes, incluindo as ambientais, no contexto onde as empresas se inserem. Foi ainda analisada a correspondente relevância na determinação do lucro tributável ao nível das suas correções fiscais, atento ao modelo de dependência parcial na relação entre a contabilidade e a fiscalidade das empresas.

Palavras-chave: contabilidade, fiscalidade, normativo contabilístico, divergências, transição.

ABSTRACT

In the present study, 15 unlisted companies were investigated with the objective of verifying the influence of taxation in accounting and its variation.

The types of tax corrections used to determine the taxable income in the period between 2010-2013 were analysed, whether these causes were motivated by the financial crisis that led to an aggravation of the tax burden or, in turn, stemmed from the adoption of the new accounting standards.

According to the model previously developed by Fekete *et al.*, (2009) that measured the influence degree of taxation in accounting, three research questions were defined to pursue our objective:

1) The tax corrections made in Table 07 from the income tax returns Form 22, for the period 2010-2013 are mainly due to the adoption of the new accounting regulations.

2) The influence variation of taxation in accounting was affected after adoption of the SNC.

3) After the implementation of the SNC, the same behavioural evolution was observed, in terms of tax corrections, in the companies located between Faro and Olhão with a stable establishment, in relation to the national standard.

The results obtained showed that taxation influences accounting in Portugal. However, the degree of influence of taxation on accounting does not fully explain this influence, which makes it difficult to conclusively validate the second question, indicating that the variation of the influence of taxation in accounting was not significantly changed with the change in accounting regulations.

The theme approach passed through the normative, accounting and fiscal framework, in tune with the SNC adoption and highlighted the independent and environmental variables where the companies are inserted in their context. The correspondent relevance was also analysed in determination of the taxable profit in relation to its fiscal corrections, considering the partial dependence model in the relation between the companies accounting and taxation.

Keywords: accounting, taxation, accounting standards, differences, transition.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	i
RESUMO	ii
ABSTRACT	iii
ÍNDICE DE FIGURAS	vi
ÍNDICE DE TABELAS	vii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	viii
ÍNDICE DE ANEXOS	x
SIGLAS	xi
INTRODUÇÃO	1
1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO	4
1.1. Enquadramento teórico.....	4
1.2. Enquadramento normativo	10
1.2.1. Contabilidade.....	10
1.2.2. Fiscalidade	14
1.2.3. Relação da contabilidade com a fiscalidade	18
1.2.4. O efeito fiscal das alterações das diferenças	24
1.2.5. Identificação das correções fiscais de referência nacional	27
Conclusão:	42
2. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	44
2.1. Objetivos e questões do estudo.....	45
2.2. Definição da amostra e recolha de informação	45
2.3. Metodologia de análise.....	50
3. ESTUDO EMPÍRICO	52
3.1. Caracterização da amostra.....	53
3.1.1. Localização “ <i>versus</i> ” nacionalidade.....	53
3.1.2. Setores de atividade	54

3.1.3. Dimensão	55
3.1.3.1. Rendimentos	57
3.1.3.2. Número de empregados	58
3.1.3.3. Ativo	58
3.2. Tratamento de dados.....	58
3.2.1. Indicadores - declarações entregues “ <i>versus</i> ” resultados	59
3.3. Análise das correções fiscais	60
4. DISCUSSÃO DE RESULTADOS.....	89
5. CONCLUSÃO.....	91
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	93
6. ANEXOS	101
6.1. Anexo 1.....	102
6.2. Anexo 2.....	103
6.3. Anexo 3.....	104

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 - Determinação do resultado tributável.....	23
Figura 1.2 - Evolução da legislação fiscal.....	25
Figura 2.1 - Etapas do processo de investigação.....	44

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1.1- Características do modelo anglo-saxónico “versus” modelo continental.....	6
Tabela 1.2 - Estudos sobre as causas da diversidade contabilística internacional	7
Tabela 1.3 - Definições de contabilidade	11
Tabela 1.4 - Alterações ao POC	12
Tabela 1.5 - Elementos fundamentais do SNC	13
Tabela 1.6 - Definições de fiscalidade	15
Tabela 1.7 - Classificação em função da fonte tributada	16
Tabela 1.8 - Incidência do imposto	16
Tabela 1.9 - Isenção do imposto.....	17
Tabela 1.10 - Alterações ao CIRC	25
Tabela 1.11 - Áreas de convergência entre a contabilidade e a fiscalidade	26
Tabela 1.12 - Classificação da dimensão das empresas - perspetiva contabilística	30
Tabela 1.13 - Número de empresas em função do seu volume de negócios (nacional).....	30
Tabela 1.14 - Número de declarações entregues antes SNC (2008-2010).....	31
Tabela 1.15 - Número de declarações entregues após SNC (2011-2013).....	32
Tabela 1.16 - Evolução das correções fiscais a acrescer ao resultado líquido do período, por força da aplicação do artigo 45.º do CIRC, no quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2008-2013)	36
Tabela 1.17 - Evolução das correções fiscais a deduzir ao resultado líquido do período no quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2008-2013).....	41
Tabela 2.1 - Classificação da dimensão das empresas (amostra).....	48
Tabela 2.2 - Fontes e instrumentos de recolha de dados	50
Tabela 2.3 - Matriz de articulação objetivos/conteúdos/fontes de recolha de dados	50
Tabela 3.1 - Classificação das empresas em função dos seus rendimentos	56
Tabela 3.2 - Número de declarações entregues após SNC (amostra)	59
Tabela 3.3 - Valor das declarações entregues após SNC (amostra).....	59
Tabela 3.4 - Evolução das correções fiscais acrescer ao resultado líquido do período, por força da aplicação do artigo 45.º do CIRC, no quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2010-2013) (amostra).....	60
Tabela 3.5 - Evolução das correções fiscais a deduzir ao resultado líquido do período no Quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2010-2013) (amostra)	79

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.1- Padrão nacional segundo número de declarações por CAE agregado (2008-2010) (Número de empresas).	28
Gráfico 1.2 - Padrão nacional segundo número de declarações por CAE agregado (2011-2013) (Número de empresas).	29
Gráfico 3.1- Amostra segundo CAE agregado.....	55
Gráfico 3.2 - Pessoal (número médio) por setor.	57
Gráfico 3.3 - Ativo (médio por setor - euros)	58
Gráfico 3.4 - Evolução das correções fiscais no C718 (amostra)	62
Gráfico 3.5 - Evolução das correções fiscais no C720 (amostra)	63
Gráfico 3.6 - Evolução das correções fiscais no C710 (amostra)	64
Gráfico 3.7 - Evolução das correções fiscais no C712 (amostra)	65
Gráfico 3.8 - Evolução das correções fiscais no C716 (amostra)	66
Gráfico 3.9 - Evolução das correções fiscais no C719 (amostra)	67
Gráfico 3.10 - Evolução das correções fiscais no C721 (amostra)	68
Gráfico 3.11 - Evolução das correções fiscais no C722 (amostra)	69
Gráfico 3.12 - Evolução das correções fiscais no C723 (amostra)	70
Gráfico 3.13 - Evolução das correções fiscais no C724 (amostra)	71
Gráfico 3.14 - Evolução das correções fiscais no C728 (amostra)	72
Gráfico 3.15 - Evolução das correções fiscais no C730 (amostra)	73
Gráfico 3.16 - Evolução das correções fiscais no C739 (amostra)	74
Gráfico 3.17 - Evolução das correções fiscais no C740 (amostra)	75
Gráfico 3.18 - Evolução das correções fiscais no C742 (amostra)	76
Gráfico 3.19 - Evolução das correções fiscais no C751 (amostra)	77
Gráfico 3.20 - Evolução das correções fiscais no C752 (amostra)	78
Gráfico 3.21 - Evolução das correções fiscais no C704 (amostra)	79
Gráfico 3.22 - Evolução das correções fiscais no C705 (amostra)	81
Gráfico 3.23 - Evolução das correções fiscais no C766 (amostra)	82
Gráfico 3.24 - Evolução das correções fiscais no C756 (amostra)	83
Gráfico 3.25 - Evolução das correções fiscais no C758 (amostra)	84
Gráfico 3.26 - Evolução das correções fiscais no C765 (amostra)	85
Gráfico 3.27 - Evolução das correções fiscais no C767 (amostra)	85

Gráfico 3.28 - Evolução das correções fiscais no C769 (amostra)	86
Gráfico 3.29 - Evolução das correções fiscais no C771 (amostra)	87
Gráfico 3.30 - Evolução das correções fiscais no C774 (amostra)	88
Gráfico 3.31 - Evolução das correções fiscais no C775 (amostra)	89

ÍNDICE DE ANEXOS

- 6.1. Anexo 1 - *E-mail* de solicitação às empresas – Declarações Fiscais
- 6.2. Anexo 2 - Descrição da lista de empresas
- 6.3. Anexo 3 - Evolução das correções fiscais a acrescentar e a deduzir ao Quadro 07 da Modelo 22 com menor predominância (2008-2013)

SIGLAS

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AI – Ativos Intangíveis

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRC – Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas

DF – Demonstrações Financeiras

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IOSCO - *International Organization of Securities Commissions*

LC - Lucro contabilístico

LT – Lucro tributável

PCGA – Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites

PI – Propriedades de investimento

POC – Plano Oficial de Contas

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

NCRF-PE – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

SNC – Comissão de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

O nosso trabalho, subordinado ao tema «*O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no resultado líquido das empresas*», incidiu sobre o tema da contabilidade, da fiscalidade e da relação existente entre ambas.

A verdadeira finalidade da contabilidade, como sistema de informação de apoio à tomada de decisões, nem sempre foi prioridade, havendo uma tendência cultural de prestar contas à administração fiscal, em detrimento dos interesses dos demais utentes da informação financeira, pelo que Portugal, foi sempre, caracterizado por uma manifesta influência da fiscalidade na contabilidade.

Em 2002, com a aprovação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, todas as sociedades cotadas num mercado regulamentado ficaram obrigadas, a partir de 2005 inclusive, a preparar e a apresentar as suas demonstrações financeiras segundo as normas internacionais de contabilidade, *International Accounting Standards (IAS/IFRS)*, emitidas pelo *Accounting Standards Board (IASB)*.

Esta obrigação acelerou a necessidade de se alterar o sistema contabilístico português.

Nesse seguimento, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) criou um modelo de normalização, conhecido como o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) passando as empresas a utilizar, a partir de 1 de Janeiro de 2010, as normas que correspondem às *IAS/IFRS*, adaptadas a menores exigências de relato financeiro e à menor dimensão destas.

O ano de 2010 ficou marcado pela mudança da contabilidade em Portugal. O Plano Oficial de Contabilidade (POC), normativo orientador na preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras (DF) até 2009, inclusive, foi revogado com a introdução do SNC, baseado nas normas internacionais de contabilidade (*IAS/IFRS*), que assentam nas NIC adaptadas ao tecido empresarial português.

A adoção do normativo implicou mudanças na tributação do rendimento das sociedades, a qual se encontra estabelecida no CIRC.

Os requisitos de reconhecimento e mensuração, em POC, são distintos dos em SNC, pelo que, atendendo a que as DF das entidades devem ser comparáveis, a Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 3 – Adoção pela primeira vez das NCRF, definiu os procedimentos contabilísticos orientadores desta transição. Desta forma as empresas elaboraram um balanço de abertura com referência a 1 de Janeiro de 2009, como comparativo das DF de 2010.

Os ajustamentos seriam refletidos no balanço de abertura, podendo ter impacto ou não nas quantias escrituradas dos capitais próprios.

Neste contexto, as alterações ao CIRC visaram manter a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, procedendo-se apenas às alterações necessárias ao nível das reformulações e renumerações.

Apesar das alterações, renumeração e republicação do CIRC em 2009, as regras de tributação nele contidas não sofreram alterações significativas, tendo-se procurado sobretudo uma adaptação terminológica às regras contabilísticas decorrentes do SNC e efetuados alguns ajustes resultantes das mesmas.

Contudo, ainda persistem algumas divergências entre a contabilidade e a fiscalidade.

Este tema, alvo de interesse para alguns investigadores, levou à realização de diversos estudos, sobre a temática das alterações provocadas ao nível das DF, após a entrada em vigor do SNC.

A justificação deste estudo emergiu do destaque, dado à alteração de normativo contabilístico e à crise financeira desencadeada no ano de 2008.

Perante as alterações introduzidas ao normativo contabilístico considerou-se pertinente estudar o impacto da fiscalidade e das correções fiscais, produzidas ao nível dos resultados fiscais das empresas, aquando desta transição normativa de POC para SNC.

A principal motivação para levar a cabo tal estudo, tem subjacente o desejo de aprofundar e explorar o conhecimento da relação existente em Portugal entre estas duas áreas do saber, contribuindo para o conhecimento e clarificação de uma realidade pouco conhecida e estudada.

O tema central deste estudo, procurou analisar a inter-relação entre as áreas da contabilidade e da fiscalidade em Portugal, em sintonia com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

As regras fiscais, têm impacto na contabilidade, ao nível dos resultados tributáveis das empresas e, sobretudo, no nosso país, por ser considerado um sistema legalista, pretendeu-se analisar a forma como essa influência foi exercida, após a entrada em vigor do SNC.

Assim o principal objetivo deste trabalho foi determinar se, no período de 2010-2013, as empresas sediadas nos concelhos de Faro e Olhão, que aplicam as NCRF, seguiram a mesma evolução comportamental, ao nível das correções fiscais, face ao padrão nacional.

Com esta análise, pretendeu-se aferir se houveram alterações significativas, na influência da fiscalidade sobre a contabilidade, após adoção do SNC.

Apesar da ligação entre estas duas áreas, são conhecidos poucos estudos, quer internacionais, quer nacionais, que se dediquem, especificamente, a esta questão.

Os que se conhecem são numa abordagem mais analítica e descritiva.

Para se alcançar o objetivo definido, foram analisadas comparativamente as demonstrações financeiras (DF) ao nível das correções fiscais, do padrão nacional, com os dados obtidos na amostra.

A análise comparativa foi efetuada através do recurso às demonstrações financeiras, onde estudámos detalhadamente, as correções efetuadas ao quadro 07, das declarações de rendimentos Modelo 22 e dados complementares constantes na Informação Empresarial Simplificada (IES), que permitiram responder às três questões seguintes:

1) As correções fiscais efetuadas, no quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22, no período de 2010-2013, são maioritariamente resultantes da adoção do novo normativo contabilístico.

2) A influência da fiscalidade na contabilidade, foi afetada após adoção do SNC.

3) Após entrada em vigor do SNC, verificou-se a mesma evolução comportamental, ao nível das correções fiscais, nas empresas sediadas entre Faro e Olhão com estabelecimento estável, face ao padrão nacional.

Com base nas declarações de rendimentos Modelo 22 e na Informação Empresarial Simplificada, foram organizados os elementos necessários à investigação.

Os resultados obtidos, estiveram na base da construção de Tabelas e Gráficos de apoio à leitura e interpretação dos dados. Estes dados foram agrupados e construídos numa folha de cálculo em *Excel*.

Durante a investigação empírica, foram seguidos estudos já anteriormente realizados, que abordaram o tema dos impactos da transição de *IAS/IFRS*, com destaque para os realizados por Lopes e Costa (2010), bem como os que abordaram os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal, realizado por Machado (2012) e também a adaptação do IRC ao novo normativo contabilístico no primeiro ano de aplicação, realizado por Coelho (2013).

Neste sentido, pretende-se que com a nossa investigação se possa acrescentar evidência científica, que contribua para melhorar conhecimentos dos profissionais e académicos com interesse na temática.

Atendendo ao objetivo definido, o presente estudo encontra-se estruturado em 5 capítulos.

Após *Introdução*, o Capítulo 1- *Enquadramento teórico e normativo*, sintetiza a revisão de literatura efetuada inerente a trabalhos realizados por autores que procuraram estudar as causas da diversidade contabilística internacional e a influência particular da fiscalidade para essa diversidade, estes trabalhos contribuíram para o aprofundamento da temática deste trabalho.

Assim sendo, o Capítulo 1 dá destaque ao enquadramento teórico normativo contabilístico e fiscal, em sintonia com a adoção do novo normativo contabilístico (SNC) e, seguidamente, aborda a inter-relação entre as áreas da contabilidade e da fiscalidade.

Para o estudo geral, focámo-nos na observação, do preenchimento da declaração de rendimentos Modelo 22 da Autoridade Tributária (AT), durante os anos pré e pós adoção SNC, de 2008-2013 e analisámos os dados do quadro 07, deste modelo.

Elegeu-se este período para análise, porque considerámos ser o mais relevante para dar o enquadramento geral à nossa investigação específica.

No Capítulo 2 – *Metodologia de investigação*, serão apresentados os objetivos do estudo, as questões em análise, os critérios para a definição da amostra e o método de recolha de informação, assim como, a metodologia de análise.

No Capítulo 3 – *Estudo empírico*, será contextualizada a região em estudo começando por se expor como foi determinada a amostra e serão tratados e analisados os resultados do estudo.

No Capítulo 4 – *Discussão de resultados*, serão apresentadas a discussão dos resultados e as limitações do estudo.

No Capítulo 5 – *Conclusão*, serão apresentadas as principais conclusões do estudo bem como pistas para investigação futura.

Todas as referências bibliográficas de suporte ao trabalho são apresentadas.

1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO

1.1. Enquadramento teórico

De país para país a relação entre fiscalidade e contabilidade difere, sendo impossível concluir que não exista qualquer tipo de influência ou que a fiscalidade domina por completo a

informação financeira. Esta influência pode variar num contínuo entre a desconexão total entre as normas das duas áreas e o domínio total.

Há países em que os cálculos dos impostos são a primeira função da contabilidade, pelo que será necessariamente um fator que justifica diferenças entre sistemas contabilísticos.

A abordagem metodológica condiciona os resultados obtidos,

- a) Adotando uma perspetiva contingencial se introduz a ideia de que as práticas são afetadas pelo ambiente da empresa e ambos são fatores contingenciais (Thomas, 1986a).
- b) A teoria da contingência foi utilizada inicialmente para explicar as variações das estruturas organizacionais sugerindo que o seu desenho era contingente com o grau de incerteza do ambiente, da tecnologia e da dimensão (Thomas, 1986b).

Na teoria contingencial, as variáveis ambientais são variáveis independentes e as respostas da organização são variáveis dependentes dentro de uma relação funcional, sem o nexo de causalidade direta, pois a existência de um dado contexto não implica diretamente uma dada resposta.

Entre os diferentes países, a influência da fiscalidade na contabilidade é explicada, por diversos autores, com estudos científicos que abordam o tema da diversidade internacional contabilística.

Existe um conjunto de características que distinguem o modelo contabilístico de influência continental, seguido por países tais como Portugal, Espanha, França, Itália e Alemanha do modelo contabilístico de influência anglo-saxónica adotado por países como o Reino Unido, Austrália, Nova Zelândia, EUA, Canadá, África do Sul e Singapura.

De acordo com Nobes (1994), estas características estão relacionadas com o sistema legal, com o sistema financeiro e com o posicionamento da fiscalidade face à contabilidade, podendo ser resumidas da seguinte forma:

- a cultura, denominada por um conjunto de valores que pautam o comportamento individual e coletivo das organizações;
- o sistema legal, onde é comum separar dois grandes sistemas legais, o direito romano¹ e o direito comum²;

¹ O direito romano que caracteriza o sistema legal continental no qual nos inserimos e é constituído por um conjunto de normas que estabelecem descrições muito detalhadas nas quais as situações reais se devem incluir.

² E o direito comum que se caracteriza pela constituição de normas e a jurisprudência a partir da regulamentação geral dos hábitos individuais. Este é ainda constituído por um número reduzido de leis escritas, pois a norma pretende avaliar uma situação concreta enquadrada num dado momento, não valorizando o fato das leis poderem ter efeitos no futuro.

- os vínculos políticos e económicos, as condições políticas e económicas constituídas ao longo dos anos, cruzadas com a estrutura da entidade e a situação macroeconómica interferem na definição de uma estrutura conceptual;

- as relações entre contabilidade e fiscalidade, as diferenças entre critérios contabilísticos e fiscais são suscetíveis de criar confusões entre os critérios aplicados a uma realidade e a outra.

Os modelos contabilísticos anglo-saxónicos, orientados para os investidores, são característicos de países cujas empresas têm como principais fontes de financiamento os investidores externos às empresas e que não tendo acesso à informação interna exigem a divulgação pública da informação financeira.

Nos países de influência continental, as empresas financiam-se com recurso à banca ou através de subsídios estatais.

O sistema financeiro é considerado um importante fator explicativo das diferentes práticas contabilísticas, uma vez que, poderá condicioná-las a um maior conservadorismo. Com o objetivo de dar uma imagem verdadeira e apropriada do desempenho da empresa aos acionistas, a relevância dos impostos é muito forte.

Noutros países, o relato financeiro é concebido essencialmente com o objetivo de ser útil para os mercados de capitais e, nessa medida, a fiscalidade não interfere de forma relevante para a preparação da informação financeira.

A Tabela 1.1 resume as principais características dos países que, segundo Nobes (1996), explicam as divergências contabilísticas internacionais.

Tabela 1.1- Características do modelo anglo-saxónico “*versus*” modelo continental

Caraterísticas	Anglo-Saxónico	Europa Continental
Sistema Legal	Direito Comum	Direito Romano
Formato	Normas	Códigos
Objetivo	Imagem verdadeira e apropriada	Prestação de contas
Orientação	Investidor	Credor
Divulgação	Muita	Pouca
Fiscalidade/Contabilidade	Separação entre regras contabilísticas e fiscais	Supremacia da fiscalidade sobre a contabilidade

Fonte: Elaborado pela autora.

É notória a existência de diferenças nos princípios, métodos e práticas contabilísticas a nível internacional, tendo em conta a importância que é dada neste trabalho à inter-relação entre a contabilidade e a fiscalidade.

Sendo um tema, que tem motivado a elaboração de diversos estudos descritivos e comparativos, que têm originado diversas classificações dos sistemas contabilísticos, resumidamente, se apresentam a título ilustrativo na Tabela 1.2, os estudos realizados por autor.

Tabela 1.2 - Estudos sobre as causas da diversidade contabilística internacional

Autores	Causas da diversidade contabilística internacional
Gray (1988)	Cultura, fatores externos (e.g., comércio internacional, investimento, conquistas e forças da natureza) e valores sociais com consequências no sistema político, natureza dos mercados de capitais e padrão de propriedade.
Nobes e Parker (2002)	Ambiente externo e cultura, sistema legal, fontes de financiamento, fiscalidade, profissão, nível de inflação, teoria contabilística, contingências e influências externas.
Rodrigues e Pereira (2004)	Influências ambientais, sistema legal, origem do financiamento empresarial, relação entre a contabilidade e a fiscalidade, organização e propriedade empresarial, vínculos políticos e económicos com outros países e cultura.
Othman e Zeghal (2006)	A contabilidade como ciência social e atividade técnica envolve a interação de meios humanos e não humanos e fatores culturais.
Alves e Antunes (2010)	Meio envolvente, grau de desenvolvimento dos países, fatores culturais, acontecimentos históricos, tais como catástrofes, crises e guerras e relações políticas e económicas entre países.

Fonte: Elaborado pela autora a partir do acervo de autores consultados.

Vários foram os estudos que abordaram as relações entre contabilidade e fiscalidade, Lamb e Roberts (1998), por exemplo, estudaram a relação entre a contabilidade e a fiscalidade na Alemanha, França, Reino Unido e Estados Unidos da América, com base em cinco classificações: a desconexão, a identidade, a liderança da contabilidade e a liderança da fiscalidade e o domínio da fiscalidade.

Os resultados obtidos permitiram confirmar uma forte relação entre a fiscalidade e a contabilidade nos países da Europa continental ao contrário dos países de influência anglo-saxónica.

As diferenças entre o resultado contabilístico e fiscal sempre existirão em consequência do enfoque específico da contabilidade fiscal para um único utilizador e finalidade, das necessidades específicas da técnica fiscal, das restrições e imprecisões dos critérios contabilísticos e de diferenças originadas por razões política económica e fiscal (Ramírez, 2000).

Freedman (2006) defendeu que a total convergência entre a contabilidade e a fiscalidade não será alcançada, defendendo, ainda, que o resultado mais provável em qualquer país será a existência de uma convergência parcial.

Norberg (2007) procurou examinar o efeito da adoção das *IAS/IFRS* nas regras de tributação na União Europeia (UE), realçando que nos países em que a ligação entre fiscalidade

e contabilidade é menos acentuada, a adoção das mesmas poderá ter um impacto menos significativo.

No que respeita aos países com um forte grau de ligação entre aqueles dois domínios, o grau de dependência terá influência mediante as opções feitas na elaboração das demonstrações financeiras, na medida em que, via de regra, os normativos dos vários países tendem a permitir tratamentos alternativos.

Fekete *et al.* (2009) utilizaram um método de pesquisa inovador face aos anteriores trabalhos existentes na área. Os autores procederam a uma ampla revisão da literatura, concluindo que a maioria dos trabalhos que abordam a relação em causa são, essencialmente, teóricos, de cariz analítico e/ou descritivo. Confrontando-se com esta realidade e constatando a inexistência de estudos que tenham procurado medir, de facto, o grau da influência da fiscalidade na contabilidade, desenvolveram um estudo com esse objetivo.

Assim, através de uma análise empírica com base nos dados de 433 empresas romenas com valores cotados, para o período de 2006 a 2008, estes autores procuraram medir estatisticamente o nível de influência da fiscalidade na contabilidade através da utilização de um modelo de regressão linear, tendo concluído que a fiscalidade influencia de facto a contabilidade.

Os autores anteriormente referidos obtiveram resultados, estatisticamente válidos, que sugerem que a tributação explica, em termos médios no triénio estudado, cerca de 4% da informação contabilística, ou seja, o nível de influência da fiscalidade na contabilidade é de 4%, valor dado pelo coeficiente de determinação do modelo (R²).

Por falta de estudos semelhantes que constituam uma base de comparação, não foi possível concluir se tal resultado reflete um nível de influência alta ou baixa, sendo esta uma das grandes limitações por si apontadas.

É também necessário ter em conta que o modelo apresentado apenas estudou a influência da fiscalidade na contabilidade, contudo a influência inversa também poderá existir.

A interação entre organizações, subsistemas e meio envolvente nacional e internacional, permitem à luz da teoria da contingência, concetualizar as variáveis que justificam semelhanças ou diferenças entre as práticas de divulgação de informação entre empresas de diferentes países e mesmo entre empresas nacionais.

Cuzdriorean (2010) sistematizou diversos estudos que abordam a relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Tal tema foi amplamente examinado nas últimas décadas, está longe de se encontrar esgotado e encontra-se em constante evolução, na medida em que se está

na presença de dois domínios caracterizados por mudanças permanentes, tendo sido a mais importante a adoção das *IAS/IFRS* como padrão normativo internacional.

O *IASC* (atualmente *IASB*) viu reforçado o seu papel nos últimos anos com a aceitação, por parte do *IOSCO*³ (ano de 2000), do corpo básico de normas e por parte da União Europeia, com a aprovação do Regulamento n.º 1606/2002 que exigiu, a partir do ano de 2005, que todos os grupos de empresas cotadas em bolsas europeias elaborassem suas contas de acordo com as *NIC*.

A adoção das normas internacionais da contabilidade irá acentuar as divergências entre o resultado líquido e o resultado tributável por influência que o modelo de contabilização dos impostos tem sobre os resultados.

Assim, a estrutura conceptual da contabilidade pode-se considerar como os alicerces desta ciência, passando pela existência, ou não, de uma teoria aplicável aos factos que a contabilidade representa, de forma a enquadrarmos, os conceitos basilares desta disciplina, só assim, as normas produzidas poderão ser coerentes entre si e entre este corpo de conceitos.

Face ao exposto, é nosso objetivo analisar a influência da fiscalidade e os efeitos produzidos da transição de *POC* para *SNC*, aquando das correções fiscais no resultado das empresas.

O presente trabalho teve por base uma linha orientadora de estudos já anteriormente realizados, os quais abordaram a adaptação do *IRC* ao novo normativo no primeiro ano de aplicação.

Foi dada especial relevância ao estudo de Coelho (2013), que teve como objetivo geral, na sua investigação, a revisão de conceitos da contabilidade e da fiscalidade e perspetivou a sua evolução até aos dias de hoje. Em termos específicos nesta investigação, o autor focou-se na análise do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, onde procurou explorar e demonstrar as possíveis divergências que podem ocorrer quando as regras da fiscalidade, que são estipuladas através do *CIRC*, podem originar com a aplicação das regras da contabilidade.

³ *IOSCO* - A *IOSCO-OICV* é uma organização internacional de reguladores de valores mobiliários. Fundada em 1983, conta atualmente com cerca de 200 membros (autoridades de supervisão e outros participantes no mercado, como sejam bolsas de valores e organismos financeiros e regionais internacionais), dividindo-se entre membros ordinários, associados e afiliados.

1.2. Enquadramento normativo

A transição do novo normativo contabilístico aconteceu no ano de 2010.

Decorrente da adoção do SNC, ocorreu uma adaptação das regras de determinação dos impostos sobre o rendimento (IR) das sociedades ao novo normativo, as quais foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/06 alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, tendo-se mantido a estreita ligação da contabilidade à fiscalidade, num contexto de dependência parcial.

Assistiu-se, por um lado, a uma adaptação do CIRC ao SNC e por outro lado a uma aproximação de alguns aspetos fiscais aos contabilísticos, na perspetiva de reduzir as diferenças entre uns e outros (Amorim, 2010).

Uma vez que a alteração do normativo poderá ter conduzido a alterações nas quantias apresentadas em capitais próprios, diversos investigadores analisaram as implicações desta alteração.

Um estudo centrado nas entidades que integram o PSI 20 concluiu que os resultados evidenciavam, em termos médios, que o capital próprio havia sofrido um impacto negativo de 12,26% e o resultado líquido um ligeiro impacto negativo de 0,01%. As rubricas que apresentavam ajustamentos estatisticamente mais significativos foram pensões de reforma e outros benefícios para os empregados, ativos fixos tangíveis e intangíveis (Araújo, 2010).

Outros estudos optaram por analisar o impacto da transição centrados num sector específico⁴.

1.2.1. Contabilidade

De acordo com Nunes (2015), “o objetivo da contabilidade é o de fornecer informação sumária para o exterior sobre a posição financeira da entidade e sobre a formação dos resultados”.

Existem inúmeros conceitos, de vários autores, e entidades, sobre o que seja a contabilidade.

⁴ Nomeadamente Azevedo (2005), que analisou o impacto do SNC na atividade agrícola e Ribeiro (2010), analisou no sector de vidro de embalagem.

Entretanto, todos esses conceitos convergem nitidamente nos seus enunciados para o controlo do património, através das informações prestadas pelas demonstrações financeiras.

Neste sentido, optou-se por fazer uma compilação, a título ilustrativo, de várias definições encontradas acerca da contabilidade, que são resumidas de acordo com a Tabela que se segue (Tabela 1.3).

Tabela 1.3 - Definições de contabilidade

	Conceitos	Fonte
I.	A contabilidade ajuda a Administração a desempenhar a melhor a missão possível, fornecendo-lhe todos os dados informativos de que ela possa carecer para orientar a sua atuação e mostrar-lhe o seu sucesso ou insucesso na medida do resultado apurado na movimentação do património no fim de cada exercício.	Amorim (1968)
II.	A contabilidade é considerada útil na informação que se obtém pela verificação de um conjunto de requisitos, dos quais a relevância é unanimemente reconhecida como a qualidade que a informação contabilística deve conter para poder exercer uma influência geral ou potencial sobre o processo de tomada de decisão.	Franco (1999)
III.	A contabilidade, entendida num âmbito mais vasto, é de uma utilidade extrema pois serve de suporte a várias e distintas atividades, de entre as quais salientamos: (a) o relato financeiro; (b) a determinação dos impostos a pagar; (c) o planeamento fiscal.	Borges <i>et al.</i> , (2010)

Fonte: Elaborado pela autora.

Atendendo a que o CIRC remete para a normalização contabilística, importa saber quais as normas que estão em causa. Tal como já foi referido, o ano de 2010 marcou uma nova era para a contabilidade em Portugal, na medida em que foi abandonado o Plano Oficial de Contas (POC) e toda a legislação complementar e passou a ser adotado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), composto por um conjunto de normas influenciadas pelas *IAS/IFRS*, emanadas pelo *IASB*.

O SNC, publicado em 13 de Julho de 2009, através do Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009 (alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 em legislação conexas), passou a ser de utilização obrigatória para empresas não cotadas, a partir de 1 de Janeiro de 2010, e que serviram de base à determinação dos resultados de 2009 e 2010.

Para Bandeira (2009), implicou “uma alteração de mentalidade no que diz respeito à forma de pensar o relato financeiro e à própria contabilidade.”

Vejam os por ordem cronológica as sucessivas alterações ao POC, motivadas pela necessidade de adaptação do modelo contabilístico nacional a instrumentos jurídicos comunitários (Tabela 1.4):

Tabela 1.4 - Alterações ao POC

Cronologia	Alterações ao POC
1989	A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia implicou em relação às matérias contabilísticas, a obrigatoriedade de ajustamento dos nossos normativos à Diretiva n.º 78/660/CEE (Quarta Diretiva), pelo que foi publicado, em 1989, o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, que procedeu a diversos ajustamentos e melhorias ao Plano Oficial de Contabilidade de 1977.
1991	Foi publicado o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, que transpôs para a ordem jurídica interna o tratamento contabilístico de consolidação de contas.
1999	Foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º44/99, de 12 de fevereiro, que acolheu o sistema de inventário permanente e a demonstração de resultados por funções e pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de abril, introduziu a demonstração dos fluxos de caixa, pelo Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de abril, que estabeleceu as condições do justo valor.
2005	O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, relativa à modernização das diretivas contabilísticas, que alterou as Diretivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros visando assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as normas internacionais de contabilidade (NIC), em vigor desde 1 de maio de 2002. Através deste Decreto-Lei, o estado português exerceu a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 16/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, com respeito à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Fonte: Elaborado pela autora.

O Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009 (alterado pelo Decreto-Lei n.º 98 /2015 em legislação conexa) reafirmou tal opção agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística e estabeleceu a adoção e utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade, dando assim resposta, às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira e que se traduziram por concentrações de atividades a nível nacional, europeu e mundial, desenvolvimento de grandes espaços económicos, regionalização e globalização dos mercados financeiros, liberalização do comércio e globalização da economia, internacionalização das empresas, criação de subsidiárias, fusões.

Decorridas mais de três décadas da aprovação do POC, era inevitável a sua substituição por um novo referencial, verdadeiramente sincronizado com as normas emitidas pelo *IASB* e adotadas na União Europeia.

Desde há algum tempo que o POC se vinha a revelar insuficiente para as entidades com maiores exigências, qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica, no que concerne nomeadamente, a aspetos concetuais, critérios de reconhecimento e mensuração.

Entende-se, assim, que os princípios geralmente aceites em Portugal, nos domínios concetual e instrumental, que transitaram de 1977, já não respondiam adequadamente às exigências contemporâneas.

A normalização contabilística nacional aproximou-se, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as diretivas e regulamentos em matéria contabilística da União Europeia, sem ignorar, porém, as características e necessidades do tecido empresarial português. Consequentemente, procedeu-se à revogação do POC e legislação complementar criando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que é constituído pelos elementos fundamentais que se enunciam de seguida de acordo com a (Tabela 1.5):

Tabela 1.5 - Elementos fundamentais do SNC

Elementos	Conteúdos
Estrutura concetual	Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes, que não constituindo uma norma se assume como referencial subjaz a todo o Sistema.
Bases para apresentação de demonstrações financeiras	Nas quais se enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.
Modelos de demonstrações financeiras	Nos quais se consagram a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de balanço, de resultados (por funções e por naturezas), de alterações nos capitais próprios e dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.
O código de contas	Traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes.
Normas contabilísticas de relato financeiro	O núcleo central do SNC, adaptadas a partir das normas internacionais da contabilidade, pela EU, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização, onde de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adotar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras das empresas.
Normas contabilísticas de relato financeiro para pequenas entidades	De forma unitária e simplificada contempla os tratamentos de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e divulgação, do cômputo dos consagrados nas NCRF, são considerados como os pertinentes e mínimos a ser adotados por entidades cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites: total do balanço 1.500.000€, total de vendas líquidas e outros rendimentos 3.000.000€ e número de trabalhadores durante o exercício 50.

Fonte: Elaborado pela autora.

Concettualmente, o SNC caraterizou-se pelas linhas mestras essenciais.

Tratando-se, desta forma, de um corpo de normas coerentes com as normas internacionais de contabilidade em vigor na EU.

O novo normativo contabilístico divergiu do anterior em várias áreas e foi referenciado como um sistema contabilístico apresentado por uma estrutura de relato mais moderna e tendencialmente, mais afastada da fiscalidade, pois veio estabelecer regras contabilísticas próprias em áreas até então não abrangidas pelas normas contabilísticas (Pires, 2010).

O atual normativo contabilístico, de aplicação geral, encontra-se composto por 28 NCRF, em que cada uma trata um tema específico, a par das quais foram aprovadas normas mais simplificadas para as empresas de menor dimensão.

Assegurou-se, assim, a inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos três grandes grupos de empresas que operam em Portugal: empresas com valores cotados, que aplicam diretamente as normas internacionais de contabilidade; as empresas de setores não financeiros, que aplicam as NCRF; e as empresas de menor dimensão que aplicam as NCRF-PE.

O SNC caracterizou-se como um modelo normativo assente em princípios e conceitos e não em regras rígidas. Privilegiou-se a valorização ao justo valor para determinados ativos, enquanto o POC tinha por base o custo histórico.

De salientar que as NCRF vieram regular algumas matérias que antes da sua aprovação, apenas existiam em diplomas fiscais, tais como depreciações, as provisões e as perdas por imparidade.

Contudo, estas são áreas que mantêm um tratamento fiscal próprio. No entanto alguns procedimentos preconizados pelo SNC foram acolhidos pelo CIRC, como foi o caso dos inerentes aos contratos de construção (NCRF 19), dos gastos com os empréstimos obtidos, que atualmente podem ser capitalizados, quer nos ativos tangíveis quer nos inventários (NCRF10) e dos subsídios do Governo, cuja (NCRF 22), que contem regras muito semelhantes às que existiam e continuam a existir para efeitos fiscais.

As alterações introduzidas pelo SNC provocaram modificações no CIRC, algumas delas com implicações na determinação do resultado tributável das empresas.

1.2.2. Fiscalidade

O sistema fiscal português tem assente, desde logo, na Constituição da República Portuguesa (CRP), o que define os princípios orientadores, nomeadamente no que se refere ao tipo de impostos e os direitos e garantias dos contribuintes.

No artigo 103.º da CRP, estabelece-se que os impostos são criados por lei, logo competência da Assembleia da República, que determina, entre outras matérias, a incidência e taxa.

O artigo 104.º da CRP estabelece princípios gerais sobre o modo como são distribuídos os encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes, pessoas coletivas e pessoas singulares.

O legislador distingue entre imposto sobre o rendimento pessoal, imposto sobre o consumo e imposto sobre o património. Para além de outros impostos sobre factos ou bens específicos.

Santos (1999) defendeu que, “um sistema fiscal deve promover o desenvolvimento económico-social e harmonizar a fiscalidade ao nível comunitário”.

É fundamental, num sistema fiscal, a clareza da informação, a desburocratização, a eficiência e a eficácia, com um mínimo de gastos para as empresas, que justifique a atenção que as obrigações fiscais suscitam.

Vejamos abaixo a definição deste conceito de acordo com a opinião de alguns autores, (Tabela 1.6):

Tabela 1.6 - Definições de fiscalidade

	Conceitos	Fonte
I.	Fiscalidade é uma expressão que hoje tem um sentido técnico amplo e que corresponde aos anseios dos que querem apetrechar-se para uma vida profissional com conhecimentos variados e práticos sobre as estruturas dos órgãos da Administração Fiscal, atuação destes e dos contribuintes perante as imposições legais, designadamente as ações necessárias ao lançamento, liquidação e cobrança dos impostos.	Guimarães (1998) citando Ferreira
II.	A fiscalidade pode ser entendida como um complexo de impostos ⁵ que vigoram num determinado espaço territorial, bem como um conjunto de leis e regulamentos administrativos.	Santos (1999)
III.	Etimologicamente “fiscalidade” é uma palavra derivada de “fisco” e é proveniente do latim “fiscu”, a designação dada, quer ao Estado, considerado como tributador dos cidadãos, quer ao tesouro público, por recolher receitas provenientes de tributos.	Nabais (2002)

Fonte: Elaborado pela autora.

Os impostos como receita fiscal têm diversas classificações, conforme a ótica de abordagem, podendo ser classificados como diretos e indiretos.

A ótica económica classifica os impostos em função da fonte tributada e por isso categoriza-os como:

⁵ Prestação unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado ou outros entes públicos, com vista à realização de fins públicos.

Tabela 1.7 - Classificação em função da fonte tributada

Classificação	Ótica Económica
Rendimento	Separação das pessoas: <ul style="list-style-type: none"> • Coletivas (IRC) • Singulares (IRS)
Despesa	Os impostos são multifacetados e resultam do consumo de bens e serviços Os de maior expressão: IVA e os impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos
Património	Património possuído (IMI) Património transmitido a título oneroso (IMT)
Outros impostos incidentes sobre bens específicos	Imposto de selo (IS) Imposto de selo sobre veículos (ISV) Impostos especiais sobre o consumo (IEC)

Fonte: Elaborado pela autora.

Dado o nosso objeto de estudo, recair apenas no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, na Tabela 1.8, quanto à incidência a mesma, corresponde à fixação de pressupostos, que dão origem à obrigação jurídico-fiscal. Em termos gerais será o “quê” e “quem”, fica sujeito a imposto:

Tabela 1.8 - Incidência do imposto

Incidência	
Real/Objetiva	O “que” está sujeito a imposto? Artigos 1.º e 3.º CIRC - definem o que é passível de imposto: <ul style="list-style-type: none"> • Lucros • Rendimentos
Pessoal/Subjetiva	“Quem” está sujeito a imposto? Pessoas coletivas que, exercem a título principal qualquer atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Artigos 2.º CIRC – definida em função do critério de residência: <ul style="list-style-type: none"> • Entidades residentes • Entidades não residentes

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 1.9 - Isenção do imposto

Isenções	
Pessoais	<p>Artigo 9.º CIRC - define as pessoas coletivas que são isentas de imposto:</p> <ul style="list-style-type: none">• Estado• Regiões autónomas• Autarquias locais• Segurança social <p>Artigo 10.º CIRC - define as pessoas coletivas que são isentas de imposto:</p> <ul style="list-style-type: none">• Pessoas coletivas de utilidade pública e solidariedade social <p>Artigo 11.º CIRC – cria benefício a certas atividades e não às pessoas coletivas em si mesmas:</p> <ul style="list-style-type: none">• Desportivas, culturais e recreativas
Reais	<p>Este benefício é concedido sob dois aspetos, desde que não haja distribuição de resultados nem interesse nos lucros por parte dos diretores, que disponha de contabilidade de tais rendimentos e ainda tipifica um conjunto de rendimentos que embora conexos com as atividades isentas se encontram excluídos da isenção como é o caso de publicidade, bares, bingo entre outros.</p>
Benefícios e incentivos	<p>Decreto-Lei nº 162/2014 – no âmbito da sua atividade e com vista à promoção de competitividade e do investimento as empresas podem beneficiar de incentivos fiscais ao investimento. Estes regimes caracterizam-se pela redução ou isenção de pagamento de impostos tais como IMI, IMT e IS, assim como pela redução do IRC.</p>

Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto a outras isenções temos as exclusões tributárias, em que determinado facto ou pessoa estão fora do campo do imposto, não sendo de aplicar qualquer imposto, como é o caso dos seguintes artigos do CIRC:

- O art.º 7.º exclui de tributação em IRC os rendimentos sujeitos a imposto do jogo;
- O art.º 12.º exclui de tributação em IRC as entidades sujeitas a regime de transparência fiscal.

A transparência fiscal consiste na imputação do imposto aos membros de determinadas entidades e surge como forma de alcançar três objetivos, sendo eles, a neutralidade fiscal, o combate à evasão fiscal e a dupla tributação dos lucros distribuídos aos sócios.

Em consequência deste método de sujeição, as sociedades abrangidas pela transparência fiscal não são tributadas em IRC à exceção das tributações autónomas, conforme art.º 12.º do CIRC, cujo o cumprimento é transferido para os sócios.

O período de tributação é por norma um ano, desta forma, os rendimentos e gastos, bem como as componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação.

As regras de tributação das sociedades, em sede de IR, sempre influenciaram o relato financeiro efetuado pelas empresas portuguesas. Para a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem contribuído, em grande medida, o facto do resultado contabilístico ser o ponto de partida do resultado fiscal.

Em Portugal, o conceito de lucro tributável é definido por remissão direta para o normativo contabilístico, sendo o mesmo determinado com base no resultado líquido do período, posteriormente corrigido pelas normas fiscais, o qual contém um vasto conjunto de normas especiais que estabelecem diversas exceções à aceitabilidade das componentes que integram o resultado apurado pela contabilidade, o que faz com que o resultado fiscal seja diferente do contabilístico.

O n.º 10, do *Preâmbulo do CIRC*, conforme Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro (correspondente à anterior Lei n.º 3-B/2010 – 28/04), refere que:

Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.

As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas 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 se introduzem, extra-contabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.

Embora para concretizar a noção ampla de lucro tributável acolhida fosse possível adotar como ponto de referência o resultado apurado através da diferença entre os capitais próprios no fim e no início do exercício, mantém-se a metodologia tradicional de reportar o lucro tributável ao resultado líquido do período constante da demonstração de resultados líquidos, a que acrescem as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo e não refletidas naquele resultado.

Nas demais regras enunciadas a propósito dos aspetos que se entendeu dever regular refletiu-se, sempre que possível, a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade.

É assim que, quanto a depreciações e amortizações, se dá uma maior flexibilidade ao respetivo regime, podendo o contribuinte, relativamente à maior parte do ativo fixo tangível, optar pelo método das quotas constantes ou pelo método das quotas decrescentes, o que constituirá, por certo, um fator positivo para o crescimento do investimento.

No entanto, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, é acolhido o tratamento contabilístico decorrente das normas em vigor.

1.2.3. Relação da contabilidade com a fiscalidade

Ao longo dos pontos anteriores, procurou-se dar ênfase aos conceitos das duas áreas em estudo, a contabilidade e a fiscalidade, que estão inter-relacionadas ao longo da vida das

empresas e o impacto que estas tem nos resultados das empresas como fatores de criação, de desenvolvimento e sustentabilidade das mesmas.

Analisados, separadamente, os conceitos de contabilidade e de fiscalidade e seus âmbitos e evolução, iremos, agora, abordar neste ponto a inter-relação entre estas duas áreas.

A relação da contabilidade com a fiscalidade é complexa.

Existem três perspetivas de analisar a relação da contabilidade e da fiscalidade. A primeira é avaliar a subordinação da fiscalidade à contabilidade, a segunda é pela análise da subordinação da contabilidade à fiscalidade e a terceira é identificar a autonomia existente entre estas duas disciplinas (Guimarães, 2000).

Segundo Cipriano (2005), a contabilidade e a fiscalidade divergem porque têm objetivos diferentes.

A contabilidade procura produzir informação verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa para os seus utilizadores e a fiscalidade procura conceber, lançar, liquidar e cobrar impostos sobre pessoas individuais ou coletivas.

As relações entre a contabilidade e a fiscalidade devem ser desenvolvidas na procura de um caminho comum com respeito da identidade própria de cada uma. As divergências entre a contabilidade e a fiscalidade devem ser encaradas como um corolário da sua identidade própria, devendo registar-se extra contabilisticamente no designado Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC (Guimarães, 2009).

A interdisciplinaridade da contabilidade e da fiscalidade está presente sob vários aspetos, é relativa e o legislador afasta a hipótese de uma separação absoluta, quer em termos conceptuais quer em termos normativos.

Em termos conceptuais, a inter-relação entre a contabilidade e a fiscalidade, evidencia-se, além do mais, pelo constante recurso aos códigos tributários, mediante referências e remissões, a termos e definições de realidade próprias da contabilidade (gastos e perdas, rendimentos e ganhos, amortizações e depreciações, provisões, perdas por imparidade e ajustamentos).

A contabilidade e a fiscalidade não deixam de ser duas áreas autónomas, mas as influências existentes entre elas tornam a autonomia aparente e não efetiva. Para eliminar o problema das divergências existentes, deve haver uma harmonização e conciliação entre a administração fiscal e a comissão de normalização contabilística (Nabais, 1993).

Na opinião de Cunha (2009), “apesar do esforço de convergência entre fiscalidade e contabilidade, subsistem sempre algumas diferenças”.

Já Ferreira (2002) encontra um objetivo comum na fiscalidade e na contabilidade que se concretiza em apurar e tributar o lucro real.

As demonstrações financeiras, de acordo com a NCRF 3 – “Adoção pela primeira vez das NCRF”, do SNC constituem uma apresentação estruturada da posição financeira e transações levadas a efeito pelas empresas.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) é um imposto nacional, estadual e direto que tributa o lucro das sociedades a apurar na declaração de rendimentos Modelo 22, em regime simplificado ou geral.

Enquanto instrumento de mensuração e de relato da realidade económica sobre a qual incide a tributação das empresas, a contabilidade assume uma função essencial como suporte de apuramento do lucro tributável.

Devem estar reunidas determinadas características qualitativas que garantam aos utilizadores e aqueles que a utilizam para a tomada de decisão, a sua fiabilidade e relevância.

A relevância da informação contabilística é a característica qualitativa principal para a tomada de decisões económicas de investidores e restantes utentes das demonstrações financeiras das empresas.

O IASB, §26 da *Estrutura Conceptual*, referem que a informação tem de ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos utentes.

A informação tem a qualidade de relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes, ao ajudá-los a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmar e corrigir as suas avaliações passadas.

Aos utilizadores interessa aprofundar o nível de conhecimento sobre os temas divulgados, satisfazer necessidades de informação e níveis de utilidade das informações recebidas (uso das informações) em situações concretas:

Conhecer mais, gerir melhor o conhecimento rigoroso em tempo útil de tudo o que nela se passa, a começar pela utilização de recursos existentes, nomeadamente as suas movimentações financeiras. Só assim se pode prever e perspetivar...Os empresários não têm que ser especialistas dos vários segmentos da contabilidade...mas quando detentores de parte relevante do capital da empresa, têm todo o interesse em conhecer, em cada momento, o seu estado (Neto, 2013).

As relações entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal são muito debatidas.

Na contabilidade, predominam os aspetos qualitativos nas demonstrações financeiras, que resultam da estrutura concetual, sendo estes a comparabilidade, relevância, compreensibilidade e fiabilidade, numa ótica de utilidade para os utilizadores da informação;

enquanto que o resultado fiscal resulta de princípios tributários próprios, nomeadamente a capacidade económica, suficiência, equidade.

Porém o resultado contabilístico é a base para a determinação do resultado fiscal em sede IRC, pois ambos os resultados têm sempre aspetos comuns.

Sendo diferentes as regras para a determinação dos gastos e rendimentos na contabilidade e na fiscalidade, e partindo-se do resultado contabilístico para a obtenção do resultado fiscal mediante correções extra contabilísticas, em geral, o resultado contabilístico não é igual ao resultado fiscal.

A respeito das relações entre a fiscalidade e a contabilidade, na opinião de Serer (1993), “...a fiscalidade será sempre para a contabilidade uma companheira embaraçosa. Porém, também estimulante; frente ao poder natural da primeira é preciso contrapor a consistência da segunda.”

A Constituição da República Portuguesa refere no n.º 2 do art.º 104.º que “ A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real.”

A contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC.

Esta deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes.

Segundo Araújo (2010), a contabilidade e a fiscalidade das sociedades possuem o mesmo objeto: a mensuração da realidade económica.

Para a determinação do lucro tributável de acordo com o art.º 17.º, n.º 1 na adaptação do CIRC ao SNC, optou-se por manter a ligação estreita entre a contabilidade e a fiscalidade, procedendo-se à adaptação das normas do CIRC, às novas normas contabilísticas. Na ausência de norma específica no CIRC, aceita-se para efeitos fiscais a contabilização segundo o SNC.

Na verdade, sem princípios e regras contabilísticas uniformes e sem iguais apuramentos de matéria coletável não se poderá conseguir verdadeira harmonização entre a contabilidade e a fiscalidade dos vários países da União. Ainda que as taxas de impostos fossem iguais de nada serviria com as regras contabilísticas e fiscais diferentes (Ferreira, 1997).

Assim, conclui-se, sobre a necessidade de harmonização contabilística, designadamente, sobre a contabilização do imposto sobre os lucros, como forma de aproximar o resultado contabilístico ao resultado fiscal.

Existem diferenças entre o resultado líquido do período (resultado contabilístico) e o resultado fiscal. O resultado líquido é apurado de acordo com as normas e os princípios contabilísticos e o resultado fiscal é apurado conforme as regras fiscais.

O lucro tributável de uma empresa é calculado com base no resultado líquido do período, apurado na contabilidade, de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis. A esse resultado devem depois ser adicionadas as variações patrimoniais positivas e deduzidas as variações patrimoniais negativas fiscalmente relevantes que não estejam refletidas nesse período.

Posteriormente, serão acrescidas e deduzidas as correções fiscais previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (CIRC) e legislação complementar relativamente a tudo o que não seja considerado gasto ou rendimento para efeitos fiscais.

As situações que conduzem a estas correções devem-se a fatores tais como:

- as rubricas de resultados do período que não englobam factos que são suscetíveis de tributação, nomeadamente doações (acresce), venda própria de ações (acresce em caso de ganho e deduz em caso de perda);

- as diferenças entre o período do reconhecimento contabilístico e o período do reconhecimento fiscal (diferenças temporais), nomeadamente imparidades de clientes na parte em que excede o limite fiscal (acresce) e provisões não aceites fiscalmente (acresce);

- quando existam gastos reconhecidos na contabilidade, que não são aceites na fiscalidade, como por exemplo despesas não documentadas (acresce), multas e coimas (acresce);

- existem rendimentos contabilísticos que não são rendimentos fiscais, tais como, justo valor nas propriedades de investimento (diminui), restituição de impostos (diminui).

Como todos os factos patrimoniais estão evidenciados na contabilidade de acordo com o normativo contabilístico, há necessidade de reanalisar essas operações à luz das regras fiscais, para, deste modo, determinar a base de tributação e o imposto a pagar.

Estas correções são efetuadas no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, no caso dos sujeitos passivos enquadrados no regime normal de tributação.

Vejamos esquematicamente a ilustração abaixo, de acordo com a Figura 1.1:

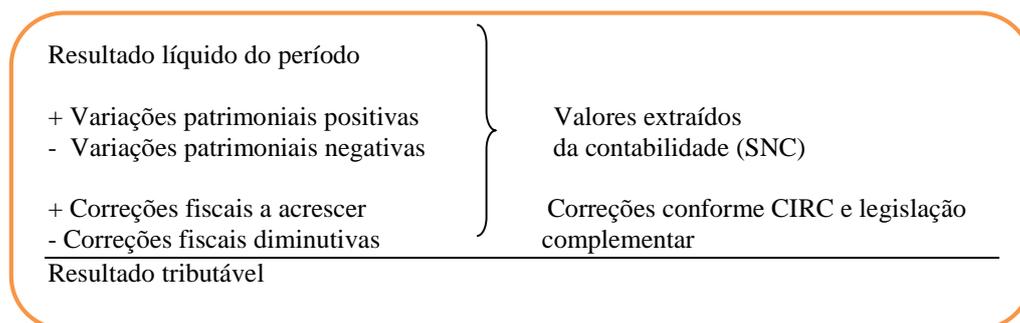


Figura 1.1 - Determinação do resultado tributável.

Fonte: Elaborado pela autora.

As razões que levam a estas correções provêm do resultado contabilístico e do resultado fiscal resultarem de realidades não totalmente coincidentes ou divergentes, nas questões de aplicação territorial das regras fiscais ou relativamente à necessidade de evitar duplas tributações e na apreensão de se tributar rendimentos efetivamente realizados.

Em vez de uma separação absoluta ou uma identificação total entre ambas as áreas, privilegiou-se uma solução marcada pelo realismo que consiste, no essencial, em determinar o resultado tributável a partir do resultado contabilístico no qual se introduzem, extra-contabilisticamente, as correções, positivas ou negativas, enunciadas na lei para levar em consideração os objetivos específicos da fiscalidade.

O resultado final desta complexa operação vai ser o lucro tributável ou prejuízo para efeitos fiscais, conforme o resultado seja positivo ou negativo.

É precisamente ao nível das variações patrimoniais e dos restantes ajustamentos que o CIRC e legislação complementar atuam, identificando as exceções ao resultado contabilístico que são passíveis de consideração.

Em termos declarativos, tais correções são efetuados no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, o qual se traduz numa folha de cálculo que converte o resultado contabilístico no resultado tributável. O reconhecimento temporal das componentes do resultado tributável deve respeitar o critério da competência económica, pelo que os rendimentos e gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável devem ser imputadas ao exercício, princípio basilar quer à contabilidade quer à fiscalidade em Portugal.

Nesses casos, serão efetuadas correções positivas ou negativas:

- Positivas, pelo aumento da base tributável (por gastos ou perdas não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado

contabilístico ou rendimentos não refletidos no resultado contabilístico mas imputáveis fiscalmente àquele exercício);

- Negativas, pela diminuição da base tributável (por rendimentos ou ganhos não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado contabilístico ou gastos imputáveis fiscalmente àquele exercício não incluídos no resultado líquido ou ainda benefícios fiscais dedutíveis para a determinação do lucro tributável.

A determinação do lucro tributável culmina com o preenchimento do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, seguindo as regras do CIRC.

Por sua vez, o lucro tributável vai servir de base para determinar a matéria coletável.

Sempre se afirmou que as relações entre a contabilidade e a fiscalidade constituem um domínio marcado por uma certa controvérsia onde, por tal motivo, são possíveis diferentes maneiras de conceber essas relações (Cunha, 2009).

1.2.4. O efeito fiscal das alterações das diferenças

Em geral, a relação entre a fiscalidade e a contabilidade assenta num modelo de dependência parcial, em que o resultado contabilístico constitui base de apuramento do resultado fiscal, havendo, contudo, matérias de exceção em que assim não o é.

De acordo com o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, verifica-se que:

(a) a manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas; (b) existem, no entanto, áreas em que, para preservar os interesses e as perspetivas próprias da fiscalidade se mantêm diferentes graus de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal.

Assim, mantêm-se as características essenciais do regime das depreciações e amortizações, adaptando-se apenas a definição do respetivo âmbito de aplicação à nova terminologia contabilística, incluindo-se nos elementos do ativo sujeitos a depreciação os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis e as propriedades de investimento que sejam contabilizadas ao custo histórico.

O período de transição do normativo contabilístico POC para SNC, deu origem a um incremento de divergências entre a forma de determinar o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

No seguimento, do que, se refere no Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, com a aprovação do Sistema de Normalização

Contabilística, cuja filosofia e estrutura estão muito próximas das normas internacionais de contabilidade.

O código do IRC e legislação complementar foram alterados de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável às IAS.

Regime Transitório	
Banca	<ul style="list-style-type: none"> Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro e artigo 57.º, n.ºs 2 e 3 (com efeitos desde Janeiro de 2006) atualizada pelo Decreto-Lei n.º 322/2009, de 14/12.
Seguros	<ul style="list-style-type: none"> Lei n.º 67-A/2007 de 31 de dezembro e artigo 51.º com retificação no n.º 10/2016, de 25/05. Decreto-Lei n.º 237/2008, de 15 de Dezembro (com efeitos desde 1 Janeiro de 2008).
Regime Geral	
	<ul style="list-style-type: none"> Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, artigo 74.º; Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (com efeitos desde 1 de Janeiro de 2010), alterada para a Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto; Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro (com efeitos desde 1 de Janeiro de 2010).

Figura 1.2 - Evolução da legislação fiscal

Fonte: Elaborado pela autora.

Na transição do normativo contabilístico, tendo em vista eliminação de constrangimentos sobre a contabilidade, foram introduzidas alterações ao CIRC:

Tabela 1.10 - Alterações ao CIRC

Aceites	
Justo valor	Instrumentos financeiros (contrapartida resultados) Ativos biológicos consumíveis
Método do custo amortizado	Apuramento de rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação do método da taxa de juro efetiva
Contratos de construção	Método da percentagem de acabamento
Provisões	Garantias de clientes (sujeitas a limites em função dos gastos efetivos nos três períodos de tributação anteriores)
Créditos incobráveis	Resultantes de procedimento extrajudicial mediado pelo IAPMEI
Benefícios de reforma	Contribuições suplementares para fins de pensões (resultantes de aplicação de SNC, distribuída por cinco períodos de tributação)
Excluídos	
Justo valor	Instrumentos de capital próprio Explorações silvícolas plurianuais e produtos agrícolas colhidos de produtos biológicos
Neutralidade fiscal	Condições exigidas quanto à contabilização de elementos patrimoniais transferidos
Correções ao valor de transmissão de direitos reais com imóveis (Valor patrimonial tributário)	A obrigação de contabilizar o valor definitivo constante no contrato para que, o mesmo seja considerado para efeitos de determinação do resultado tributável e nunca seja inferior ao valor patrimonial tributário

Fonte: Elaborado pela autora.

Segundo o referido Decreto-Lei, existem áreas em que, para preservar os interesses e prestativas próprias da fiscalidade se mantêm diferentes graus de separação entre o tratamento contabilístico e fiscal. Desta forma mantêm-se, conforme Tabela abaixo:

Tabela 1.11 - Áreas de convergência entre a contabilidade e a fiscalidade

Áreas de Convergências	
Regime depreciações e amortizações	<p>Mantêm-se as características deste regime em diferentes graus de separação no tratamento fiscal e contabilístico para preservar os interesses e perspectivas próprias da fiscalidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No conceito de valor depreciável • Na abordagem de depreciação por componentes • Na escolha do método de depreciação a seguir • Na vida útil • Nas alterações de métodos, valores residuais e vidas úteis • Nas datas de início das depreciações e das amortizações <p>(Ativos tangíveis – início das depreciações aceite a partir da entrada em funcionamento) (Ativos intangíveis – início quando a partir do sua utilização associado à obtenção de rendimentos)</p>
Ativos abrangidos pelas mais e menos valias fiscais	<ul style="list-style-type: none"> • Ativos fixos tangíveis • Ativos intangíveis • Propriedades de investimento • Instrumentos financeiros <p>(Exceção daqueles em que os ajustamentos concorrem para a formação do lucro tributável no período de tributação e os ativos biológicos que não sejam consumíveis)</p>
Justo valor em instrumentos financeiros	<ul style="list-style-type: none"> • Contrapartida é reconhecida em Resultados • Fiabilidade do justo valor assegurada <p>Exclusão: instrumentos de capital próprio que não tenham um preço formado num mercado regulamentado.</p>
Vendas e prestações de serviços	<ul style="list-style-type: none"> • O valor a incluir no lucro tributável é sempre o da contraprestação a receber ou recebida, enquanto que para fins contabilísticos é o rédito e que, é reconhecido pelo valor atual descontado da prestação a receber ou recebida.
Pagamento a trabalhadores	<ul style="list-style-type: none"> • O gasto apenas concorre para a formação de lucro tributável no período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos.
AFT, Ativos biológicos e Propriedades de investimentos	<ul style="list-style-type: none"> • As perdas por imparidade são fiscalmente aceites, no caso de créditos e em desvalorizações.
Perdas por imparidades em créditos vencidos	<ul style="list-style-type: none"> • Continuam a ser aceites para fins fiscais se cumprirem determinadas regras do CIRC, nomeadamente encontrar-se em mora há mais de seis meses. Para fins contabilísticos as perdas por imparidades em créditos são reconhecidos quando se estima uma perda.
Depreciações de AFT, AI e PI	<ul style="list-style-type: none"> • São aceites para fins fiscais desde a data de entrada em funcionamento ou utilização dos bens, para fins contabilísticos a depreciação deve iniciar quando o bem está disponível para utilização.
Resultado da alienação em AFT, AI e PI	<ul style="list-style-type: none"> • Estão sujeitos aos regimes das mais-valias e menos-valias para efeitos fiscais, pelo que esse resultado difere do resultado apurado contabilisticamente.

Fonte: Elaborado pela autora.

Considerando que a estrutura do CIRC se mostra em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico e que se manteve a estreita ligação entre a contabilidade e a

fiscalidade, que se afigura como elemento essencial para a minimização dos gastos que impendem sobre os agentes económicos, procederam-se apenas às alterações necessárias à adaptação do CIRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre.

Após o enquadramento individual que efetuámos sobre os conceitos da contabilidade e da fiscalidade e da sua relação, antes de passarmos ao nosso objeto de investigação principal no Capítulo 3, considerámos pertinente incluir neste capítulo a análise global, na ótica da evolução comportamental das empresas nacionais, quanto à predominância das correções fiscais efetuadas, no período compreendido entre os anos de 2008 a 2013.

Pretendíamos desta forma obter resposta às nossas questões de investigação, dando enquadramento geral ao nosso estudo específico.

Esta análise foi efetuada com base no preenchimento, do quadro 07 das declarações de rendimento de IRC Modelo 22, disponíveis nas estatísticas do portal da Autoridade Tributária.

A análise a estes dados foi relevante porque nos permitiu ter uma visão generalizada dos motivos associados às correções fiscais efetuadas, durante esse período.

Dois grandes acontecimentos ocorreram, no nosso país durante estes anos tendo impacto nas empresas ao nível dos seus resultados tributáveis.

O primeiro acontecimento foi a crise financeira internacional de 2008, que afetou fortemente o nosso país. O outro acontecimento, foi o ponto de “viragem” na contabilidade em Portugal em 2010, com a transição de referencial contabilístico, de POC para SNC.

1.2.5. Identificação das correções fiscais de referência nacional

De seguida iremos proceder à análise dos dados estatísticos da Autoridade Tributária.

Nesta análise, procurámos fazer uma abordagem geral, pela via da identificação das correções fiscais constantes, no quadro 07 das declarações de rendimento de IRC Modelo 22, disponíveis no período de 2008 a 2013.

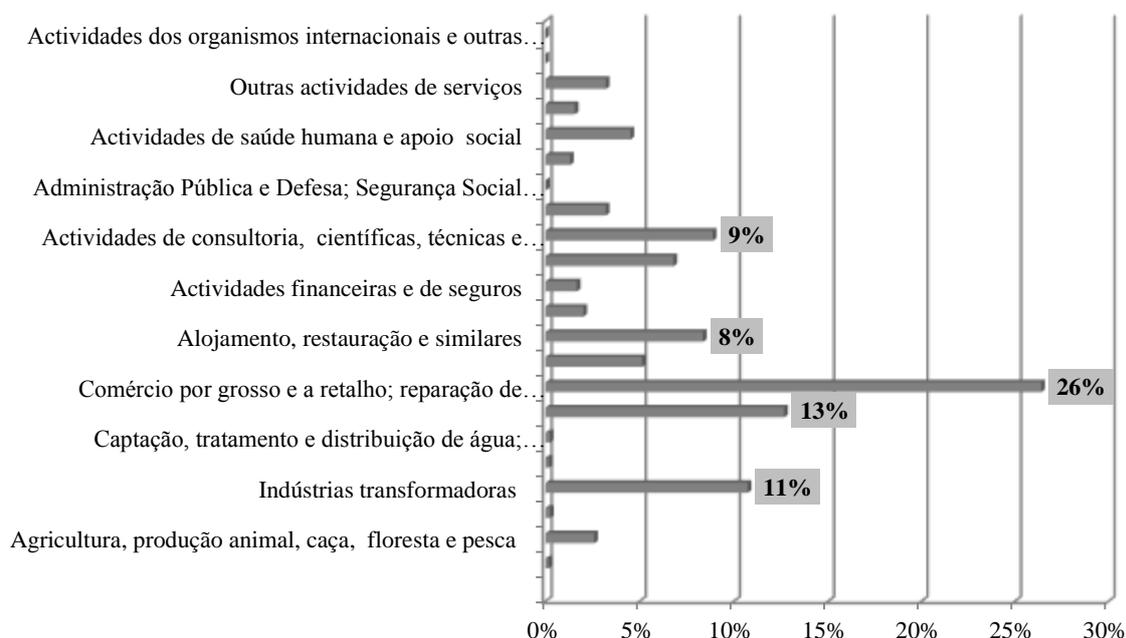
Pretendemos verificar se as correções fiscais, que foram efetuadas, neste período e que compõem o padrão nacional, resultaram do forte agravamento fiscal destes anos ou se resultaram da alteração decorrente do novo regime contabilístico.

Assim sendo, agruparemos os setores de atividade de acordo com o critério CAE⁶, revisão 3.1.

As atividades económicas, com mais peso em Portugal, para os anos 2008-2013, segundo (Divisões do critério do CAE), repartem-se, nomeadamente, em cinco setores: (a) comércio por grosso e a retalho; (b) construção; (c) indústrias transformadoras (d) atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares; (e) alojamento, restauração e similares.

Conforme os dados seguintes presentes nos Gráficos 1.1 e 1.2 abaixo designados, verificámos que, para os anos 2008 a 2010, os setores que mais evidencia tiveram foram:

Gráfico 1.1- Padrão nacional segundo número de declarações por CAE agregado (2008-2010) (Número de empresas).



Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira.

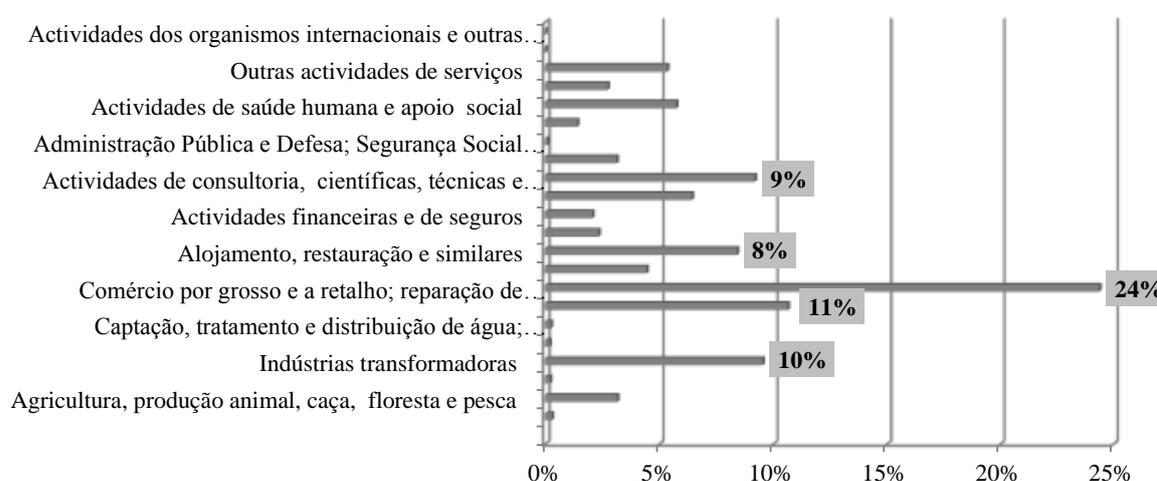
⁶ A presente nomenclatura de atividades económicas pretende dar resposta aos seguintes objetivos principais: (a) classificação e agrupamento das unidades estatísticas produtoras de bens e serviços (com ou sem fins lucrativos), segundo a atividade económica; (b) organização, de forma coordenada e coerente, da informação estatística económico-social, por ramo de atividade económica, em diversos domínios (produção, emprego, energia, investimento, etc.); (c) comparabilidade estatística a nível nacional, comunitário e mundial. A estrutura, conceitos e notas explicativas da CAE-Rev.3 são, no essencial, o resultado, por um lado, da harmonização imposta pelo Regulamento NACE-Rev.2 e, por outro, da conciliação de interesses e de necessidades nacionais a satisfazer face às condições atuais de organização económica e à previsão da sua evolução no médio prazo.

O comércio grossista e retalhista posiciona-se com 26%, no período compreendido entre 2008 a 2010.

Em segundo lugar, posiciona-se o setor da construção, com 13%, para os anos compreendidos entre 2008-2010 e, em terceiro lugar, temos as indústrias transformadoras com um peso de 11%.

Para os anos seguintes, no período de 2011-2013, o Gráfico 1.2 abaixo apresentou a seguinte distribuição:

Gráfico 1.2 - Padrão nacional segundo número de declarações por CAE agregado (2011-2013) (Número de empresas).



Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira.

Conforme observação do Gráfico 1.2, os setores de atividade com mais peso em Portugal, depois do SNC, são também o do comércio grossista e retalhista com 24%.

Em segundo lugar, posiciona-se o setor da construção com 11% para os anos 2011-2013; em terceiro lugar ficaram as indústrias transformadoras com um peso de 10%.

Conforme observação dos Gráficos 1.1 e 1.2, os setores de atividade com mais peso no nosso país, antes e depois do SNC, são o do comércio grossista e retalhista cuja variação entre os anos de 2008-2013 o qual sofreu uma variação negativa 2%.

Em segundo lugar, posiciona-se o setor da construção com uma variação negativa 2% para os anos 2008-2013; em terceiro lugar ficaram as indústrias transformadoras com uma variação negativa de 1% entre os anos de 2008-2013.

Em termos de rendimentos (individual ou consolidado), o enquadramento das empresas, depende do ponto de vista em que está a ser analisado nos seguintes escalões, como se pode verificar na Tabela 1.12 abaixo:

Tabela 1.12 - Classificação da dimensão das empresas - perspetiva contabilística ⁷

Dimensão - Perspetiva contabilística	Balanço	Volume de negócios	Rendimentos	Empregados
Micro	≤ 500.000,00	≤500.000,00	-----	≤5
Pequena	> 500.000,00 e ≤1.500.000,00	-----	> 500.000,00 e ≤3.000.000,00	≤50
Restantes entidades	> 1.500.000,00	-----	> 3.000.000,00	>50

Fonte: Adaptado de Sant'Ana *et al.*, (2013).

Desta forma, para a caracterização dos sujeitos passivos de IRC, de acordo com o seu volume de negócios, segundo os dados disponíveis na AT, temos para o período de 2008 a 2013 a Tabela 1.13:

Tabela 1.13 - Número de empresas em função do seu volume de negócios (nacional)

Escalões (Valores em milhões de euros)	2008	Peso relativo 2008	2009	2010	2011	2012	2013	Peso relativo 2013	Variação
Desconhecido	9 403		11 028	12 539	22 343	24 555	27 006		187,20%
<0	0		2	1	1	1	2		0,00%
=0	62 706		65 419	63 616	70 821	80 252	85 411		36,20%
[1 A 150.000 [	181 186	66%	183 652	186 685	200 760	201 496	202 323	62%	11,70%
[150.000 A 500.000 [	75 557		73 870	74 080	71 756	65 902	65 252		-13,60%
[500.000 A 1.000.000 [	24 741		23 498	23 655	22 317	20 444	20 395		-17,60%
[1.000.000 A 1.500.000 [	10 211		9 690	9 699	9 152	8 284	8 272		-19,00%
[1.500.000 A 2.500.000 [	9 212		8 702	8 729	8 149	7 341	7 351		-20,20%
[2.500.000 A 5.000.000 [	7 698		6 915	7 070	6 542	5 996	5 957		-22,60%
[5.000.000 A 12.500.000 [	4 799		4 570	4 569	4 466	4 186	4 194		-12,60%
[12.500.000 A 25.000.000 [	1 703		1 547	1 603	1 603	1 433	1 450		-14,90%
[25.000.000 A 75.000.000 [	1 228		1 120	1 153	1 120	1 065	1 071		-12,80%
[75.000.000 A 250.000.000 [	371		353	360	376	344	343		-7,50%
[Mais de 250.000.000 [	143		132	132	140	131	121		-15,40%
	388 958		390 498	393 891	419 546	421 430	429 148		79%

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira.

Analisando o indicador volume de negócios a nível nacional, presente na Tabela 1.13, até aos 500.000€ para o ano de 2008 temos um peso de 66% e por sua vez em 2013 verificou-se uma descida dessa percentagem para os 62% em 2013.

No intervalo de [1 A 150.000 [verificou-se uma variação de 11,7% de 2008 para 2013 e no intervalo seguinte [150.000 A 500.000 [a variação foi negativa em 13,6%.

Pese embora não se consiga obter uma classificação para as empresas com recurso à análise de um indicador individualizado, de acordo com os dados constantes na Tabela 1.13 se

⁷ Decreto-Lei n.º 158/09 de 13/7, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto e Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro.

tomarmos como base este indicador verificamos que o tecido empresarial português era composto de micro empresas.

No que respeita aos resultados, obtidos nos anos, antes e após a adoção do SNC, de acordo com os dados estatísticos divulgados pelo portal das finanças, constatámos o seguinte:

Tabela 1.14 - Número de declarações entregues antes SNC (2008-2010)

Número de declarações Por resultado	2008	%	2009	%	2010	%	Variação	
							08/09	09/10
Total Das Declarações	388 958	100%	390 498	100%	393 891	100%	0,4%	0,9%
C/ Resultado Líquido do Exercício > 0	190 005	49%	195 581	50%	199 130	51%	3%	2%
C/ Resultado Líquido do Exercício = 0	46 853	12%	39 347	10%	38 887	10%	-16%	-1%
C/ Resultado Líquido do Exercício < 0	152 100	39%	155 570	40%	155 874	40%	2%	0%
C/ Lucro Tributável	218 954	56%	211 383	54%	208 684	53%	-3%	-1%
C/ Resultado Fiscal = 0	29 080	7%	32 409	8%	37 215	9%	11%	15%
C/ Prejuízo Fiscal	140 924	36%	146 706	38%	147 992	38%	4%	1%
C/ Matéria Coletável não isenta > 0	179 726	46%	170 459	44%	168 624	43%	-5%	-1%
C/ Matéria Coletável não isenta = 0	209 232	54%	220 039	56%	225 267	57%	5%	2%
C/ IRC Liquidado > 0	132 291	34%	119 620	31%	114 865	29%	-10%	-4%
C/ IRC Liquidado = 0	256 667	66%	270 878	69%	279 026	71%	6%	3%

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira.

Verificámos que do total das declarações entregues pelos contribuintes, em sede de IRC, se registou um aumento do número de declarações entregues de 2008 até 2010, representando uma variação positiva de 0,4%, entre os anos 2008/09 e 0,9% entre os anos de 2009/10.

No que se refere a resultados líquidos do período superiores a zero, observou-se uma descida em termos de variação, entre o ano de 2008/09 e o período de 2009/10, que passou de 3% para 2%.

Os resultados líquidos negativos, também registaram uma descida de 2008/09 passando de 2% para 0% no ano seguinte 2009/10.

Quanto aos lucros tributáveis, houve uma descida quanto à entrega de declarações com resultados tributáveis, sendo a variação negativa de 3%, de 2008/09 e de 1% de 2009/10.

Perante a análise ao triénio 2008-2010, verificámos um maior número de declarações entregues. No entanto, para os resultados contabilísticos negativos verificámos a subida de valores em 2008, foram entregues 152.100 declarações contra 155.874 declarações entregues no ano de 2010. Quanto aos resultados tributáveis, estes apresentaram descidas de valores, para o ano de 2008 observámos a entrega de 218.954 declarações entregues contra 208.684 declarações entregues no ano 2010.

Estes factos podem ter sido originados na crise financeira de 2008, que se desencadeou neste ano, gerando insolvências e fugas de capitais para o estrangeiro.

A crise financeira começou por se fazer sentir em Portugal no início de 2008 com um forte aperto do crédito, com a redução da capacidade de acesso dos bancos aos mercados de capitais e com a quebra do banco português de negócios (BPN), seguida de nacionalização em Novembro de 2008, e do banco privado português (BPP), seguido de falência em 2010 (Caldas, 2013).

Quanto ao triénio seguinte 2011-2013, observámos na Tabela 1.15, que:

Tabela 1.15 - Número de declarações entregues após SNC (2011-2013)

Número de declarações Por resultado	2011	%	2012	%	2013	%	Variação (%)	
							11/12	12/13
Total Das Declarações	419 546	100%	421 430	100%	429 148	100%	0,4%	1,8%
C/ Resultado Líquido do Período > 0	190 561	45,4%	175 575	41,7%	189 341	44,1%	-7,9%	7,8%
C/ Resultado Líquido do Período = 0	54 330	12,9%	59 931	14,2%	66 980	15,6%	10,3%	11,8%
C/ Resultado Líquido do Período < 0	174 655	41,6%	185 924	44,1%	172 827	40,3%	6,5%	-7,0%
C/ Lucro Tributável	200 758	47,9%	187 370	44,5%	199 941	46,6%	-6,7%	6,7%
C/ Resultado Fiscal = 0	55 099	13,1%	60 917	14,5%	68 033	15,9%	10,6%	11,7%
C/ Prejuízo Fiscal	163 689	39,0%	173 143	41,1%	161 174	37,6%	5,8%	-6,9%
C/ Matéria Coletável não isenta > 0	164 779	39,3%	188 195	44,7%	200 717	46,8%	14,2%	6,7%
C/ Matéria Coletável não isenta = 0	254 767	60,7%	233 235	55,3%	228 431	53,2%	-8,5%	-2,1%
C/ IRC Liquidado > 0	107 510	25,6%	117 467	27,9%	126 600	29,5%	9,3%	7,8%
C/ IRC Liquidado = 0	312 036	74,4%	303 963	72,1%	302 548	70,5%	-2,6%	-0,5%

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Verificamos que o número de declarações entregues continuou a subir.

No entanto, no que se refere, a resultados contabilísticos positivos, observámos uma redução, nos anos de 2011/12 com uma variação negativa na ordem dos 7,9%. No entanto, nos anos de 2012/13 verificámos o aumento variação positiva de 7,8%.

No que respeita a resultados líquidos negativos, constatámos a sua subida nos anos de 2011/12, com uma variação na ordem dos 6,5% e nos anos de 2012/13 uma variação negativa de 7%.

Em termos de lucros tributáveis, observámos um decréscimo nos anos de 2011/12, com uma variação negativa de 6,7% e nos anos de 2012/13, uma variação positiva de 6,7%.

Durante o período de 2010 a 2013, houve uma crise financeira que despoletou, por sua vez, uma crise económica em Portugal.

De acordo com as variações, presentes nas Tabelas 1.14 e 1.15, pressupomos, que o impacto da crise se manifestou na apresentação destes resultados, por parte das empresas. No entanto, também foi o período de adaptação ao novo normativo contabilístico.

Adicionalmente às evidências encontradas os resultados obtidos nas duas Tabelas anteriormente referidas, outros fatores que, não a adoção do SNC poderão ter sido a causa, do

forte agravamento das medidas fiscais da época, entre eles a crise financeira sentida entre os anos de 2010-2013.

Em 2011, o orçamento do Estado, aprovou um conjunto de medidas agravadas nas taxas de tributação autónomas de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, não movidos exclusivamente a energia elétrica, alterando para tal o art.º 88º do CIRC.

Assim, passaram a ser tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos que exercessem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, cujo custo de aquisição fosse igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) no n.º 1 do artigo 34.º (30.000€ para viaturas adquiridas até 2009, 40.000€ para as adquiridas em 2010 e 30.000€ para as adquiridas em 2011).

As taxas de tributação autónomas⁸ previstas no presente artigo foram elevadas em 10 pontos percentuais aos sujeitos passivos que apresentassem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitassem quaisquer factos tributários referidos nos números anteriores.

As declarações entregues com prejuízo fiscal também aumentaram a partir do mesmo período.

Insolvências decorrentes da crise e deslocalização de alguns grupos económicos em virtude do agravamento fiscal (derrama estadual⁹ e tributação autónoma entre outros), podem

⁸ Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro

⁹ Em 2010, é criada a figura da derrama estadual a pagar em três pagamentos por conta, tal como prescreveu o artigo 104º do Código do IRC e que incidiu sobre a parte do lucro tributável superior a € 2.000.000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exercessem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, com taxa adicional de 2,5%. Quando fosse aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a taxa incidia sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante. Os sujeitos passivos deveriam proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se referia o artigo 120º do Código do IRC.

O pagamento da derrama estadual para as entidade que exercessem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável deveriam proceder ao pagamento da derrama estadual nos termos seguintes: a) em três pagamentos adicionais por conta, de acordo com as regras estabelecidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 104º, isto é, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro. b) até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos a que se referia o artigo

ter estado associadas, a esta mudança, referente à entrega das declarações de rendimentos Modelo 22.

Tendo sido efetuada a análise, generalizada às Tabelas 1.14 e 1.15, iremos seguidamente passar à análise das correções fiscais efetuadas no período entre os anos de 2008 a 2013, verificando se estas foram motivadas pela entrada em vigor do SNC.

Após termos efetuado nos pontos anteriores a síntese do enquadramento teórico e normativo do tema em estudo, de termos abordado a relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade e de investigarmos os efeitos fiscais das alterações das diferenças, iremos seguidamente passar à análise da nossa questão específica, com observação dos campos onde se notou maior predominância de correções fiscais.

A análise será efetuada quanto ao preenchimento dos campos do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, referentes aos dados estatísticos, disponíveis no portal da Autoridade Tributária, de forma, a verificarmos qual tinha sido a evolução comportamental do padrão nacional.

Conforme dados que obtivemos, a partir das estatísticas do Portal das finanças, foi nossa pretensão analisar a evolução comportamental das correções fiscais efetuadas nas empresas nacionais, no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, entre os anos de 2008 a 2013 e procurar deduzir os motivos que estiveram na origem destes ajustamentos.

Antes de iniciarmos a leitura às Tabelas e Gráficos que se seguem, vejamos entre SNC e IRC, que impactos previsivelmente se esperariam encontrar nas correções efetuadas aos dados estatísticos da Autoridade Tributária, entre a forma de determinar o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

Desta forma, o incremento das diferenças entre SNC e IRC, que observámos foram os seguintes:

120º, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias entregues por conta nos termos do artigo 105º-A. c) até ao dia do envio da declaração de substituição a que se referia o artigo 122º, pela diferença que existisse entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias já pagas, conforme o artigo 105º-A aditado ao Código do IRC.

Cálculo do pagamento adicional por conta, os pagamentos adicionais por conta seriam iguais a 2% da parte do lucro tributável superior a € 2.000.000 relativo ao período de tributação anterior, sendo devidos pelas entidades obrigadas a efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta, nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos referidos acima.

- Ativos intangíveis (NCRF 6): o impacto esperado nesta rubrica é a redução ou eliminação do *goodwill*, despesas de instalação e de investigação;

- Ativos tangíveis (NCRF 7): o impacto desta rubrica passa pela redução por imparidade do valor líquido de alguns ativos, pela opção na mensuração subsequente ao custo histórico ou ao justo valor (revalorização) e ainda possibilidade de alteração de vidas úteis e adoção de amortização por componentes;

- Propriedades de investimento (NCRF 11): trata-se de uma rubrica nova, daí ser esperado o seu aumento, se for adotado o modelo de valorização ao justo valor;

- Imparidade de ativos (NCRF 12): havendo indícios de imparidade, torna-se obrigatório efetuar testes e assegurar que os elementos do ativo não ficam valorizados acima da sua quantia recuperável, seja esta realizada pelo uso ou pela sua venda no mercado;

- Concentrações da atividades empresariais (NCRF 14): o *goodwill* é calculado pela diferença entre os justos valores do gasto da concentração e dos ativos e passivos adquiridos e, sendo negativo, é considerado um ganho;

- Agricultura (NCRF 17): o ativo biológico é mensurado pelo justo valor menos gastos estimados no ponto de venda;

- Inventários (NCRF 18): no que respeita ao reconhecimento de inventários as alterações prendem-se com a possibilidade de capitalização dos encargos financeiros nos inventários de longa duração e a não consideração do LIFO como método de custeio;

- Contratos de construção (NCRF 19): o método de reconhecimento para réditos e gastos é a percentagem de acabamento, preço fixado e o *cost plus*;

- Rédito (NCRF 20): é reconhecido pelo valor atual descontado da contraprestação recebida ou a receber;

- Instrumentos financeiros (NCRF 27): o impacto reflete-se no registo dos ganhos e perdas obtidas com a contratação de instrumentos financeiros derivados e separação entre instrumentos de capital próprio e passivos financeiros;

- Benefícios dos empregados (NCRF 28): alteração das responsabilidades reconhecidas com pensões por possibilidades de aplicação do método “corredor” no reconhecimento dos desvios atuariais;

No seguimento da apresentação das divergências resultantes da adoção do SNC, procurámos verificar, se as correções foram, efetuadas neste sentido ou se o efeito do novo normativo não teve grande impacto ao nível dos apuramentos dos resultados tributáveis nos anos em análise.

Conforme Tabela abaixo observamos que as correções efetuadas nos campos a acrescer ao resultado líquido, com maior predominância, foram:

Tabela 1.16 - Evolução das correções fiscais a acrescer ao resultado líquido do período, por força da aplicação do artigo 45.º do CIRC, no quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2008-2013)

Modelo 22 - Quadro 07 A acrescer: (Valores em milhões de euros)	Campo	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido	702	1950	2489	3440	2913	2431	904
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido	704	1819	894	1110	1261	810	997
Anulação dos efeitos do MEP	712	4422	2366	4383	6470	4654	4212
Ajustamentos em inventários e perdas por imparidade	718	3497	1444	1556	4152	4498	4175
Depreciações e amortizações, perdas por imparidade de ativos depreciables	719	1162	1172	1060	1861	2322	1789
Provisões não dedutíveis e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	5317	4828	5978	6825	7987	7205
IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros	724	5296	4914	4668	4900	4653	4964
Impostos diferidos	725	999	875	1127	1261	1594	1481
Menos-valias contabilísticas	736	1622	1490	3595	1783	1404	966
Linha em branco	752	6311	5657	2378	2452	1948	3792

Fonte: Adaptado das estatísticas da Autoridade Tributária e Aduaneira.

De acordo com a Tabela 1.16, as correções fiscais mais efetuadas de 2008 a 2013 foram as que acima se apresentam.

Quanto às menos predominantes, a acrescer e a deduzir ao resultado contabilístico, as mesmas remeteram-se para o Anexo 3, devido à dimensão da Tabela, pois a sua estrutura não nos permitia com facilidade fazer uma leitura clara dos resultados.

Com base nos dados constantes na Tabela 1.16, elaborámos alguns comentários relativamente à evolução comportamental para cada um dos campos:

➤ Alterações que pressupomos decorrentes do SNC:

- No **campo 702**, as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciáveis e ativos intangíveis com vida útil indefinida, revelaram maior evidência no ano de 2010 onde foram declarados pelas empresas 3.440M€, no entanto verificámos um decréscimo considerável em 2013, com valores declarados na ordem dos 904M€.

Esta matéria assumiu alguma relevância face à entrada em vigor do SNC, por força das particularidades face ao registo contabilístico, não tendo, contudo, sido introduzida qualquer alteração de natureza fiscal.

- No **campo 704**, o ano de 2008 tinha o valor de 1.819M€ antes do SNC e em 2013 após SNC, observámos que decresceu para 997M€. No entanto no ano de transição do novo normativo contabilístico verificámos que foram notórios os acréscimos de valores, entre o ano de 2010 com o valor de 1.110M€ e o ano de 2011 com 1.261M€ face ao ano de 2009 com 894M€.

Com a entrada em vigor do SNC, novas alterações se verificaram, no tratamento contabilístico e fiscal da participação de lucros e prémios atribuídos aos trabalhadores e membros de órgãos sociais.

Existindo lucros distribuíveis tornou-se necessário refletir as gratificações como gastos no período a que diziam respeito, os lucros distribuídos. As gratificações são reconhecidas numa conta de gastos com o pessoal, no final do exercício e deveriam ser colocadas à disposição nos 12 meses seguintes.

Desta forma o resultado contabilístico e o fiscal aproximar-se-iam de imediato dado que o gasto com gratificações seria reconhecido no próprio período a que os lucros se reportavam.

No regime antigo, como as gratificações eram reconhecidas contabilisticamente no período seguinte àquele a que diziam respeito através do débito de resultados transitados, não afetavam de imediato o resultado líquido da empresa.

- No **campo 712**, para o ano de 2009 observámos que, se apresentava um grande decréscimo de 4.422M€ para 2.366M€. Após entrada do SNC, o valor que mais se destacou neste campo, foi no ano de 2011, com 6.470M€.

Para efeitos fiscais, não são aceites os efeitos decorrentes da utilização do método de equivalência patrimonial que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, previstos nos normativos contabilísticos. Nestes termos não concorrem para a formação de lucro tributável os rendimentos e gastos, assim como outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade.

Ao nível do processo de consolidação de contas a diferença introduzida pelo SNC face ao POC, referia-se à exclusão de consolidação. Assim, no POC de acordo com o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 238/91, uma subsidiária podia ser excluída da consolidação quando exercesse atividade de tal modo diferente que a sua inclusão nas demonstrações consolidadas fosse incompatível com o objetivo de se proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto das empresas.

Em SNC de acordo com o artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho, uma subsidiária não era excluída da consolidação pelo simples facto das suas atividades empresariais serem dissemelhantes das atividades das outras entidades do grupo. Apesar de ser difícil prever

as implicações financeiras desta alteração, naturalmente implicaria o aumento de entidades incluídas na consolidação e conseqüentemente um aumento da complexidade deste processo.

Este campo consistia em refletir no ativo da participante as variações verificadas nos capitais próprios.

- Relativamente ao **campo 718**, porque são dedutíveis para apuramento do lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção os inventários e o respetivo valor realizável referido à data do balanço quando este se apresentasse inferior àquele.

Entre os anos de 2008 a 2013 notámos um decréscimo em 2009, com 1.444M€ declarados, no entanto, o ano de 2012 evidenciou-se com o valor de 4.498M€.

De acordo com os normativos contabilísticos em vigor, os inventários devem ser mensurados pelo gasto ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

O CIRC à semelhança dos referenciais contabilísticos aceitou que no cálculo do ajustamento se tomasse em consideração o montante de gastos necessários de acabamento e venda.

Sempre que o ajustamento contabilístico fosse superior ao limite fiscalmente aceite, deveria ser corrigida a diferença apurada.

- No **campo 719**, devem ser inscritos os gastos incluídos no resultado do período que não são fiscalmente aceites e que ultrapassem os limites fiscalmente aceites, tanto no que diz respeito às depreciações e amortizações referentes a elementos do ativo de ativos depreciáveis ou amortizáveis, assim como eventuais gastos por imparidade e outras desvalorizações excecionais dos referidos ativos.

Na aplicação do regime fiscal das depreciações pode haver lugar a diferenças contabilísticas no que se refere ao conceito de valor depreciável, ao valor residual, à escolha do método de depreciação, à estimativa de vida útil, à depreciação por componentes, à data de início das depreciações ou amortizações.

Neste campo pudemos determinar que houve uma elevada subida no ano de 2012 com 2.322M€ declarados no entanto no ano de 2013, verificou-se uma descida para os 1.789M€ declarados.

O impacto esperado da NCRF 21 foram a redução dos montantes das provisões e o aumento das divulgações para os ativos e passivos contingentes.

- No **campo 725**, neste campo, as provisões apenas deveriam ser reconhecidas em resultados quando verificadas cumulativamente as seguintes condições: se uma entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva em resultado de um acontecimento passado; se

fosse provável uma saída de recursos que incorporasse benefícios económicos que seriam necessários para liquidar a obrigação; e pudesse ser feita a estimativa fiável da quantia da obrigação.

Na aplicação do regime fiscal, poderiam surgir diferenças entre as normas contabilísticas e as regras fiscais, que originariam ativos ou passivos por impostos diferidos.

O objetivo seria ter a correta especialização do imposto sobre o rendimento do período, ou seja, reconhecer no mesmo período das transações o imposto sobre o rendimento com que estas se relacionavam.

Determinados de acordo com os princípios estabelecidos na NCRF 25, gastos ou réditos de impostos dariam resultado às somas de imposto corrente mais impostos diferidos, que se iriam traduzir na quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a imposto corrente e impostos diferidos (§6 NCRF 25).

Referem-se às quantias de imposto sobre o rendimento recuperáveis ou pagáveis, em períodos futuros.

Aqui verificámos uma evolução crescente em 2008 com 999M€ declarados, contra 1.481M€ em 2013, sendo o ano de 2012 o que mais se evidenciou com 1.594M€ declarados.

➤ **Correções fiscais:**

- No **campo 721**, inscrevem-se as provisões fiscais, as provisões para garantias a clientes embora sujeitas a determinado limite em função dos encargos efetivos com garantias em três períodos de tributação anteriores.

Será de considerar neste campo, as provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais assim como as perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros.

Observámos que, neste campo, houve uma evolução crescente ao longo do período em análise, tendo-se registado um pequeno decréscimo no ano de 2009, no total de 4.828M€ declarados, contra 7.987M€ declarados em 2012.

- No **campo 724**, devem registar-se, os valores do imposto corrente do período respeitante ao IRC estimado e ainda o valor do imposto diferido que tivesse saldo devedor na conta 8122 - Imposto diferido.

Deve ser acrescido no campo 724, o valor das estimativas de IRC e respetivas derramas. Quando a estimativa de impostos sobre lucros no ano anterior se mostrasse insuficiente para fazer face aos impostos efetivamente pagos no período de tributação, a diferença reconhecida em resultados deveria também ser acrescida neste campo. Caso o sujeito passivo contabilizasse o imposto sobre o rendimento do período de acordo com a NCRF 25 – Imposto sobre o

rendimento, deveria também corrigir o montante de imposto diferido, no campo 725 ou no campo 766.

O ano de 2008, foi o que registou mais IRC declarado com o valor de 5.296M€ à *posteriori* verificámos um decréscimo até 2012 com 4.653M€ declarados.

No entanto, para o ano de 2013, observámos uma subida dos valores registados na ordem dos 4.964M€.

- **Campo 736**, são registados os saldos negativos entre as mais-valias e as menos-valias contabilísticas os quais resultam dos gastos ou perdas sofridas pela alienação ou troca de ativos. São abrangidos pelo regime das mais-valias e menos-valias os ativos fixos tangíveis, os ativos biológicos não consumíveis, as propriedades de investimento e os instrumentos financeiros à exceção daqueles em que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor através de resultados concorrem para a formação do lucro tributável no período de tributação.

Com a republicação do CIRC pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13/07 ficou a expressa a não-aceitação fiscal das menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estivessem afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinassem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondessem ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceites como gastos.

No ano de 2008, o campo 736 apresentava o valor de 1.622M€ declarados e em 2010 o verificámos a subida do valor para 3.595M€ declarados. Em contrapartida no ano de 2013, observámos o seu decréscimo significativo para 966M€.

- No **campo 752**, caso fosse apurada uma menos valia fiscal numa transmissão onerosa de viatura, a diferença entre a menos valia fiscal apurada e a menos valia fiscal dedutível deveria ser acrescida neste campo. Para além do referido exemplo este campo está reservado à inclusão de valores que não sejam de inscrever em campos específicos, devendo sempre juntar-se uma nota explicativa no dossier fiscal.

Analisando os anos de 2008 a 2013, verificámos que no ano de 2008 foram declarados 6.311M€ neste campo mas em 2012 observámos uma grande descida, sendo declarados 1.948M€; no entanto o ano de 2013 registou uma subida para os 3.972M€ declarados.

Passemos agora à análise dos campos, que se referem às correções efetuadas e que deduzem ao resultado líquido. Conforme Tabela 1.17 abaixo, verificámos que as correções mais predominantes foram:

Tabela 1.17 - Evolução das correções fiscais a deduzir ao resultado líquido do período no quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2008-2013)

Modelo 22 - Quadro 07	Campo	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial	758	6817	7625	19284	9197	6223	7619
Reversão de ajustamentos em inventários tributados e de perdas por imparidade tributadas	762	660	1641	765	1319	2011	2013
Reversão de provisões tributadas	764	2624	3720	3602	4805	4808	3391
Impostos diferidos	766	1705	1681	1594	2857	2717	3172
Mais-valias contabilísticas	767	4315	3883	12312	8058	3104	3246
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos	771	9635	8075	10041	5904	5932	5869
Linha em branco	775	4116	3436	4376	2579	2998	3931

Fonte: Adaptado das estatísticas da Autoridade Tributária e Aduaneira.

No que se refere à Tabela 1.17, procedemos a alguns comentários relativamente à evolução comportamental para cada um dos campos:

➤ Alterações que pressupomos decorrentes do SNC:

- No **campo 758**, verificámos maior evidência para os anos de 2010 com 19.284M€ e 2011 com 9.197M€, à semelhança do campo 712 a crescer no quadro 07 da DM22.

- No **campo 766**, se o saldo da conta 8122 - Imposto diferido for credor, o seu valor deve ser deduzido neste campo, mas se o saldo for devedor deverá ser inscrito no campo 725.

Verificámos que foram declarados mais impostos diferidos a deduzir a partir do ano de 2011.

➤ Correções fiscais:

- No **campo 762**, para os casos em que haja reversão de perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis, só deverão ser inscritas as partes relativas às perdas ainda não deduzidas. Para 2008, foram declarados 660M€ e nos anos seguintes observámos uma subida dos valores declarados, à exceção do ano de 2010, em que foram declarados 765M€.

- No **campo 764**, são deduzidos os montantes relativos às reversões de provisões que, por não serem fiscalmente dedutíveis ou excederem os limites legais, terão de ser sujeitos a correções no campo 721 no ano da sua constituição ou reforço. Neste campo verificámos uma evolução crescente, sendo que no ano de 2013 decresceu um pouco.

- O **campo 767** é o campo onde se inscrevem as importâncias referentes aos saldos positivos entre as mais-valias e as menos-valias contabilísticas, calculadas após alienação de ativos.

O ano de 2010, com a transição de referencial contabilístico, foi o período onde observámos que se apresentou o maior valor declarado, com 12.312M€, verificando-se à *posteriori*, uma descida gradual no ano de 2013 para os 326M€. Subsiste a dúvida se derivado de SNC ou na alienação de ativos para criar fundo maneio ou insolvências.

- No **campo 771** é onde se preveem as deduções ao lucro tributável dos rendimentos incluídos na base tributável das sociedades com sede ou direção efetiva em território português, não abrangidas pelo regime de transparência fiscal correspondentes a lucros distribuídos, nos quais o sujeito passivo detenha uma participação não inferior 10% ou com um custo de 20.000M€.

Pelo que constatámos até ao ano de 2010, houve uma evolução crescente dos valores declarados na ordem dos 10.041M€, mas em 2013 verificámos uma descida acentuada com valores declarados na ordem dos 5.869M€.

- No **campo 775**, para a linha em branco em 2010 verificámos que o maior valor declarado foi na ordem dos 4.376M€. Este campo está reservado a montantes que não sejam de inscrever em campos específicos. O ano de 2011 e 2012 foram os que apresentaram valores mais baixos em relação aos anteriores.

A partir das correções fiscais que observámos no período em análise, evidencia-se mais a influência da fiscalidade na contabilidade do que propriamente as alterações motivadas pela adoção do SNC. Já se mostrava expectável esta situação, uma vez que as alterações impostas pela adoção do normativo foram mais no sentido da renumeração e terminologia em CIRC.

Conclusão:

Conforme era nosso objetivo geral, no seguimento do quadro de reforma do enquadramento contabilístico, em grande medida motivada pela necessidade de adotar o referencial internacional, procurámos nos subpontos do primeiro capítulo, sistematizar a partir da nossa investigação as alterações que se impuseram à contabilidade enquanto ciência social mas, fundamentalmente, como elemento condicionador da preparação financeira. Assim dentro do contexto atual da mudança ao nível contabilístico abordámos numa primeira fase o enquadramento teórico e normativo da relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Observámos os efeitos que a atual reforma produziu, ao nível do regime contabilístico e fiscal, analisando simultaneamente, a relação de coexistência que, sempre existiu entre ambos os normativos – contabilístico e fiscal.

Com este estudo determinámos que, a contabilidade e a fiscalidade, têm sofrido constantes evoluções e isso produziu impactos na inter-relação que estas duas áreas desempenham na vida das empresas.

A interdisciplinaridade encontra-se presente sob vários aspetos. Em termos conceptuais a inter-relação evidencia-se pelo constante recurso aos códigos tributários e apesar do esforço de convergência subsistem sempre algumas divergências.

Portugal, ficará marcado na história da contabilidade, no ano de 2010, com a mudança de normativo contabilístico. Foi um período de transição com a adoção do SNC, no seguimento do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/06 alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto dando origem ao incremento de divergências entre SNC e CIRC, no que concerne, à forma de determinar o resultado contabilístico e o resultado tributável.

De acordo com as alterações introduzidas pelo novo normativo contabilístico, com este estudo, esperamos constatar se a evolução comportamental das correções fiscais, no padrão nacional e na amostra, no período do antes e do pós SNC, foram determinadas pela crise financeira ou pela adoção do SNC e perceber se o impacto que as mesmas tiveram ao nível dos resultados líquidos das empresas.

Após a adoção do novo normativo - SNC, as diferenças esperadas seriam, as resultantes, de correções fiscais, ao nível de: ativos intangíveis, ativos tangíveis, propriedades de investimento, imparidade de ativos, concentrações empresariais, contratos de construção, rédito, instrumentos financeiros, benefícios dos empregados e agricultura.

No seguimento da nossa investigação, com recurso aos dados estatísticos que obtivemos através do portal da Autoridade Tributária, os dados revelaram que de facto houve uma mudança na forma de mensurar, sendo que os conceitos se alteraram, que a forma de pensar se alterou, contudo a influência da fiscalidade é, mais evidente nas correções fiscais efetuadas, do que, as propriamente decorrentes dos efeitos do SNC.

A capacidade de adaptação foi positiva por parte das empresas, pois as declarações revelaram algumas correções fiscais, onde estão presentes, evidências decorrentes de SNC. Para o padrão nacional essa alteração com a adoção do SNC, verifica-se, nos campos: 712 – Anulação dos efeitos do MEP, 718 – Ajustamentos em inventários e perdas por imparidade e 725 - Impostos diferidos, sendo que, foi no ano de 2011 que, essas correções ocorreram com maior predominância.

No entanto, as áreas temáticas onde, se sentiram mais dificuldades foram, as áreas da aplicação do justo valor e os testes de imparidade.

2. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

Neste capítulo iremos apresentar os instrumentos de recolha de dados utilizados e o seu modo de elaboração.

Apresentaremos também o universo em estudo e a dimensão da amostra, assim como o método de amostragem e as técnicas de análise devidamente justificadas.

Para uma melhor compreensão dos passos a seguir, no esquema abaixo ilustraremos de forma sequencial, as várias etapas deste processo de investigação (Figura 2.1):

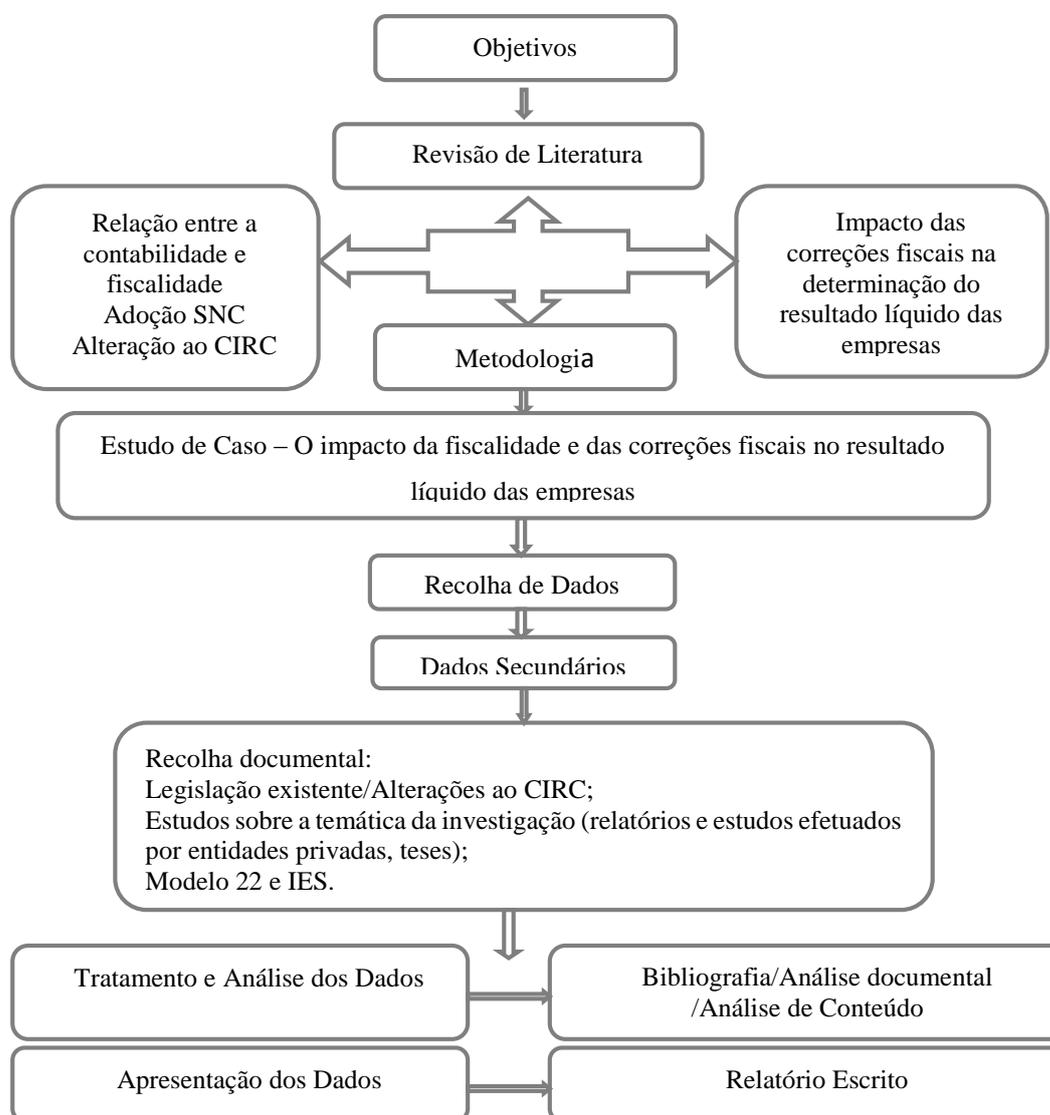


Figura 2.1 - Etapas do processo de investigação.

Fonte: Elaborado pela autora.

2.1. Objetivos e questões do estudo

O objetivo específico do presente estudo será determinarmos se, no período após adoção do SNC, as empresas de Faro e de Olhão seguiram a mesma evolução comportamental face às empresas que compõem o padrão nacional, quanto às correções fiscais efetuadas no Quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, no período 2010-2013.

Elaborámos a análise com recurso à comparação da predominância dos campos, onde se realizaram mais correções fiscais, de acordo com os dados recolhidos na nossa amostra e com os dados disponíveis, nas estatísticas da Autoridade Tributária.

Com vista à prossecução deste objetivo, definimos três questões de investigação:

1) As correções fiscais efetuadas, no quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22, no período de 2010-2013, são maioritariamente resultantes da adoção do novo normativo contabilístico.

2) A influência da fiscalidade na contabilidade, foi afetada após adoção do SNC.

3) Após entrada em vigor do SNC, verificou-se a mesma evolução comportamental, ao nível das correções fiscais, nas empresas sediadas entre Faro e Olhão com estabelecimento estável, face ao padrão nacional.

2.2. Definição da amostra e recolha de informação

Fekete *et al.* (2009) distinguem duas categorias de investigação sobre a influência da fiscalidade na contabilidade:

- Uma primeira, meramente descritiva das práticas de divulgação das empresas;
- Uma segunda, que investiga empiricamente através de um modelo de regressão linear (R2), o nível de influência da fiscalidade sobre a contabilidade.

Os autores, anteriormente referidos, obtiveram resultados estatisticamente válidos, que sugerem que a influência da fiscalidade na contabilidade é de 4%, valor dado pelo coeficiente de determinação do modelo (R2).

No entanto, por falta de estudos semelhantes que constituam uma base de comparação, não foi possível concluir se tal resultado reflete um nível de influência alta ou baixa, sendo esta uma das grandes limitações por si apontadas.

A nossa investigação contempla duas abordagens, com especial ênfase no Capítulo 3 – Estudo empírico.

A abordagem foi efetuada com base na identificação das correções fiscais, constantes no quadro 07 da declaração de rendimentos das Modelo 22, da amostra, fazendo a análise exploratória dos fatores explicativos ao nível dos impactos fiscais resultantes das práticas nas empresas.

O universo das empresas, são todas as empresas, sediadas nos concelhos de Olhão e Faro, enquadradas contabilisticamente em NCRF e que estão obrigadas à certificação legal de contas.

A escolha de empresas não cotadas pretende destacar o contributo deste estudo para a pesquisa. Os estudos anteriormente efetuados não contemplam este critério.

A maioria dos estudos existentes, quer em Portugal, quer em outros países, na área da contabilidade tem apenas por base dados de empresas cotadas.

Do acervo de autores pesquisados, foram muitos os trabalhos de investigação realizados nesta área que utilizaram como objeto de estudo empresas selecionadas em função de dois critérios, que geralmente estão associados: a dimensão e serem cotados em bolsa.

A fonte de seleção utilizada é, em regra, *rankings* elaborados por entidades estranhas ao investigador ou, no caso das empresas cotadas, a informação existente nas respetivas Bolsas.

O presente estudo centra-se sobre sociedades abrangidas pelo critério do regime geral de tributação, desta forma não se encontram aqui incluídas as empresas em regime simplificado.

A amostra é composta por pequenas e médias empresas (PME), de acordo com os critérios definidos, pela Recomendação 2003/361/CE da Comissão, de 6 de Maio de 2003 e no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, que definem os valores máximos para uma empresa ser (PME) e ainda as que enquadram como pequenas empresas de acordo com a Lei n.º 20/2010 de 23 de agosto ou como micro empresas de acordo com o Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de março.

Conforme referido anteriormente, as empresas presentes neste estudo estavam obrigadas a utilizar as normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF) e à apresentação da certificação legal de contas (CLC) na elaboração das suas demonstrações financeiras.

A escolha das demonstrações financeiras (DF), referentes ao triénio de 2010 a 2013, prende-se com o objetivo de compararmos os números divulgados na AT com os números da amostra, após entrada em vigor do SNC, verificando a influência da fiscalidade sobre a contabilidade.

Foi dada, preferência a este período, pela obrigatoriedade que foi exigida às empresas de refazerem as suas demonstrações financeiras de 2009 para 2010, motivado pela entrada em vigor do SNC.

Dado o objetivo definido, foi necessário recorrermos a fontes primárias, ou seja, às DF das empresas.

Neste sentido, necessitámos estabelecer contacto com as mesmas.

Para o efeito, solicitámos toda a informação necessária, através dos seus endereços eletrónicos e obtivemos quinze respostas.

Às empresas solicitamos via correio eletrónico a disponibilização das DF emitidas no período de 2010-2013, nomeadamente, Declarações de Rendimentos Modelo 22 e a Informação Empresarial Simplificada, de forma a entendermos alguns dados, que, foram complementares entre as DF, para a nossa pesquisa.

No que se refere ao estudo empírico, propriamente dito, optou-se por esta técnica, com o objetivo de conseguirmos obter resposta às questões que se colocaram, em detrimento do inquérito por questionário, pelas restrições de tempo e também pelas dificuldades que a sua administração acarretaria.

A amostra é constituída pelas empresas que nos facultaram os dados solicitados, não tendo havido nenhum processo de seleção pré-determinado.

Consequentemente, a amostra é estudo de carácter exploratório e foi realizada com a combinação da fonte dimensão, determinada por dois critérios:

- Incluir empresas não cotadas, tendo em conta o largo número de estudos já anteriormente realizados;
- Estarem disponíveis os elementos individuais de natureza económica e financeira.

Tomámos como opção metodológica um estudo de caso, porque a pesquisa desenvolvida, tem o objetivo de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado assunto, pelo que entendemos ser a melhor forma de o realizar com recurso, à análise documental.

Conforme dimensão das empresas, segundo a perspetiva contabilística, as empresas, foram classificadas, de acordo com os critérios estabelecidos no Capítulo 2 e subcapítulo 2.2.

É possível enquadrarmos as empresas, no respetivo critério, em função de indicadores que permitem caracterizar a dimensão, do ponto de vista contabilístico.

Os referidos indicadores são:

- Valor total do Balanço;

- Valor total de rendimentos ou reportado ao seu volume de negócios¹⁰;
- Número médio de empregados durante o período.

Os limites anteriormente apresentados permitiram-nos definir a estrutura da amostra, na sua maioria, como pequenas e médias empresas (PME).

Conforme dados apresentados na Tabela 2.1, verificamos que:

Tabela 2.1 - Classificação da dimensão das empresas (amostra)

Setor de Atividade	N.º Empregados	Rendimentos (€)	Volume negócios (€)	Ativo (€)	Ativo Circulante (€)	Dimensão
Restaurantes	1	14.674,63	13.750,00	102.159,53	11.926,56	Micro
Comércio por grosso de café	5	480.598,90	460.373,55	466.654,94	364.985,71	Micro
Imobiliária	3	119.089,34	119.089,34	51.845,48	47.932,19	Micro
Turismo	13	1.968.545,36	1.969.766,94	1.337.785,48	1.291.475,65	Pequena
Citrinos	3	116.924,00	116.924,00	217.966,15	51.369,70	Micro
Turismo	14	7.029.568,51	6.630.709,20	2.715.541,82	2.634.681,58	Restantes entidades
Transportes rodoviários de mercadorias	22	988.701,91	988.678,50	1.368.418,10	496.558,88	Pequena
Turismo	37	13.241.958,85	12.799.276,02	6.486.396,60	6.258.790,38	Restantes entidades
Turismo	14	6.076.364,75	5.434.404,72	2.134.617,36	2.077.859,48	Restantes entidades
Turismo	39	3.783.752,75	3.778.561,11	1.624.073,48	1.206.626,93	Restantes entidades
Consultoria e gestão	38	1.384.044,87	1.363.314,71	1.324.162,09	665.525,33	Pequena
Consultoria e gestão	1	32.308,06	32.287,26	239.083,30	38.996,46	Micro
Comércio por grosso de produtos alimentares	29	1.913.055,32	1.516.740,14	0,00	0,00	Pequena
Comércio por grosso de produtos alimentares	81	61.544.448,82	60.418.985,57	0,00	0,00	Restantes entidades
Empresas municipais	14	9.746.731,24	9.479.285,93	0,00	0,00	Restantes entidades
Totais	314	108.440.767,31	105.122.146,99	18.068.704,33	15.146.728,85	

Fonte: Elaborado pela autora.

A amostra inclui um número de 15 respostas obtidas. Determinámos a existência de uma grande heterogeneidade em termos de dimensão entre as empresas que compõem a amostra

¹⁰ Para as microentidades é reportado ao volume de negócios.

sendo que 33% são micro empresas, 26% são pequenas empresas e 40% representa as restantes entidades.

Os valores retirados das DF para análise correspondem aos apresentados:

- Nas declarações de rendimentos Modelo 22 após SNC de 2010 a 2013;
- Informação empresarial simplificada (2013), por ter sido unicamente disponibilizado apenas este ano, por parte das empresas.

Analisando os valores constantes, do quadro 07 da declaração de rendimentos da Modelo 22, no período de 2010 a 2013, pudemos verificar a evolução comportamental das correções fiscais efetuadas.

Por conseguinte, também era nossa pretensão aferir, se as mesmas seguiram a mesma tendência ou se apresentavam comportamento diferente do registado ao nível nacional, no que tange à tipologia de correções fiscais no quadro 07 da DM22, antes e após implementação do SNC.

Para uma melhor perceção dos impactos, analisamos os campos do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, que permitiram explicar a predominância com que as empresas efetuaram as suas correções fiscais.

A predominância dos campos e a sua evolução comportamental ao longo da nossa análise, serão explicativas para os objetivos que se pretendem alcançar, nomeadamente encontrar evidências ou não da implementação do SNC.

Optámos por examinar as correções fiscais que se consideraram predominantes e que poderiam estar na base de decisões relacionadas com a mudança de referencial contabilístico ou com a crise financeira, que se instalou a partir do ano de 2008 e que se prolongou até 2013.

Estas correções reportaram-se à informação apresentada nas declarações de rendimentos Modelo 22, elaboradas nos anos de 2010 a 2013.

Para as empresas que disponibilizaram a declaração Informação Empresarial Simplificada, utilizámos o quadro 5-A. Este quadro apresenta informação sobre o número de empregados ao serviço da empresa.

Considerámos que a forma de apresentação da declaração Informação Empresarial Simplificada, era adequada para efeitos de análise pelo que, havendo necessidade de homogeneizar os dados das diferentes fontes, procedemos à sua “organização” de acordo com este quadro da IES.

2.3. Metodologia de análise

Para a recolha de informação em termos de análise documental, baseamo-nos em dados secundários (elementos documentais), predominantemente com base nas declarações de rendimentos Modelo 22 e de Informação Empresarial Simplificada, que assentaram numa amostra de quinze empresas sediadas nos concelhos de Olhão e Faro.

Sobre o estado da arte, consultámos documentos sobre o tema em estudo, nomeadamente dissertações, artigos, relatórios entre outros, que serviram de linha orientadora a esta temática, conforme Tabela 2.2 abaixo:

Tabela 2.2 - Fontes e instrumentos de recolha de dados

Instrumentos de recolha de dados	Informantes
A nível documental:	Setor Privado
Estudos científicos (dissertações)	✓
Artigos (científicos e da especialidade)	✓
Relatórios (legislação, estatísticas)	✓
Sites virtuais	✓

Fonte: Elaborado pela autora.

No que respeita à recolha dos elementos relativos às empresas nos concelhos de Olhão e Faro, esta teve por objetivo principal, para além de permitir caracterizar a amostra, averiguar se o comportamento tendencial das empresas em estudo seguia o mesmo comportamento do padrão nacional quanto às correções fiscais, verificar o nível de influência da fiscalidade na contabilidade refletida nas correções fiscais efetuadas ao quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22.

Tendo em consideração os objetivos propostos, elaboramos a matriz de articulação entre os objetivos, os conteúdos e as fontes de recolha de dados (Tabela 2.3):

Tabela 2.3 - Matriz de articulação objetivos/conteúdos/fontes de recolha de dados

Objetivos	Tópicos/Conteúdos/Recolha de dados
Caracterização da amostra (dimensão, volume de vendas, setor)	Informação Empresarial Simplificada (IES)
Identificar as correções fiscais efetuadas às Modelo 22	CIRC e Legislação complementar (Consulta do quadro 07)
Análise aos efeitos produzido no resultado fiscal	Declaração de rendimentos Modelo 22

Fonte: Elaborado pela autora.

A recolha de documentação fiscal levada a cabo constituiu a primeira fase do processo de recolha de informação. Pretendíamos, sobretudo, analisar a situação relativamente aos conceitos chave do estudo, com a finalidade de aferir qual o nível de influência da fiscalidade na contabilidade presente nas correções fiscais efetuadas ao quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22.

Para isso, analisámos as declarações de rendimentos Modelo 22 das empresas que compõem a amostra, com particular atenção, para o preenchimento do quadro 07 nos anos de 2010 a 2013, que serviram de suporte ao estudo empírico.

Conforme referido anteriormente, a obtenção dos dados foi recolhida junto das empresas por via de correio eletrónico (Anexo 1), solicitando para o efeito as declarações Informação Empresarial Simplificada (onde constam o balanço e outras informações úteis, tais como, rendimentos ou volume de negócios e o número de empregados) e declarações de rendimentos Modelo 22, referentes aos anos de 2010 a 2013, derivadas das demonstrações financeiras se encontram elaboradas de acordo o SNC.

Descrita a forma como os dados foram recolhidos, passamos à descrição do tratamento e análise dos mesmos.

Os dados das empresas aos quais tivemos acesso por via documental, foram tratados e analisados a partir da construção de uma base de dados elaborada em *Excel*.

A base de dados foi construída tendo por referência os elementos (correções fiscais) constantes no Quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22.

A informação obtida encontrava-se em formato PDF, tendo sido convertida para *Excel*, de forma a facilitar a inserção e posterior leitura dos dados de acordo com as análises que pretendíamos efetuar.

Assim, após a construção da nossa base de dados, analisámos e comparámos os valores para a generalidade das empresas nos anos de 2010 a 2013, relativamente às correções fiscais. A análise permitiu efetuar o agrupamento dos campos com maior predominância.

Procurámos identificar a sua evolução, viabilizando a interpretação dos dados quanto aos motivos que se prendiam com as correções fiscais observadas no período em análise.

3. ESTUDO EMPÍRICO

O estudo empírico foi dividido em três partes, que contém os seguintes elementos:

- 1) Caracterização da população: (a) identificação das empresas objeto de análise sob o ponto de vista de características relevantes para o estudo; (b) contextualização: são conhecidos diferentes quadros normativos contabilísticos, resultantes de fatores estruturais, que determinam ênfases em termos de eleição de alguns utilizadores preferenciais, tais como o estado, acionistas, credores, em detrimento de outros com consequências diretas na divulgação da informação contabilística; (c) setores de atividade: a literatura sugere que empresas do mesmo setor de atividade terão práticas similares de divulgação e informação; (d) dimensão: associar a dimensão com a divulgação, as teorias da agência, sinalização e da análise custo/benefício indica que há uma relação positiva entre o nível de divulgação de informação e a dimensão das empresas (Craven & Marston, 1999);
- 2) Tratamento de dados;
- 3) Análise de dados.

Em primeiro lugar, será feita uma contextualização regional e setorial onde as empresas se encontram sediadas. Seguidamente será apresentada a sua caracterização, onde a medida da dimensão é realizada recorrendo a variáveis de atividade (volume de vendas, número de empregados) e de investimento global (ativos totais). Com efeito, iremos individualizar as variáveis que, recorrentemente, são utilizadas nos estudos sobre a divulgação da informação empresarial.

Ao longo deste capítulo, serão apresentados os resultados das análises efetuadas aos campos do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22.

Após apresentar os resultados, será feita uma discussão dos mesmos, em que serão realçados os factos mais importantes do trabalho e referidas as limitações desta investigação, no capítulo seguinte.

CASO: O IMPACTO DA FISCALIDADE E DAS CORREÇÕES FISCAIS NO RESULTADO LÍQUIDO DAS EMPRESAS

3.1. Caracterização da amostra

O conceito de empresa pode ser formulado no sentido de diferentes perspetivas, valorizando alguns aspetos específicos designadamente o setor de atividade, volume de negócios, número de empregados, entre outros.

Para o efeito que pretendemos estudar, pode-se entender por empresa:

Um conjunto de meios organizados com vista a exercer uma atividade económica. Esta atividade pode traduzir-se na transação ou na produção de bens e serviços, com o objetivo de atender a alguma necessidade humana e ainda serem classificadas com base num conjunto de vários critérios (Gonçalves *et al.*, 2013).

A classificação das empresas permite-nos caracterizar o seu peso económico, por isso, os elementos fundamentais para caracterizar a amostra deverão basear-se:

- No âmbito da incidência de IRC, sendo estas pessoas coletivas com sede ou direção efetiva e a auferirem rendimentos em território nacional e estabelecimento estável (neste caso Portugal);

- Na identificação da localização das sedes onde se situam os estabelecimentos estáveis (neste caso Faro e Olhão);

- Na dimensão das empresas recorrendo a variáveis de atividade, nomeadamente quanto ao volume de vendas e número de empregados e variáveis de investimento global, designadamente ativos (neste caso pequenas e médias empresas);

- Nos setores, se a empresa ópera na área industrial ou no comércio e serviços, o que poderá permitir tirar ilações se empresas dos mesmos setores, terão práticas similares na divulgação da informação.

3.1.1. Localização “versus” nacionalidade

Num estudo feito pela CCDR do Algarve (2015), observámos que o Algarve é uma região de pequena dimensão em relação às regiões nacionais e europeias, com uma produção de riqueza (PIB) que ronda os 4,5% do total nacional.

No entanto, nas últimas décadas, a região revelou capacidade de atração de população, tendo sido a NUTS II¹¹ com o maior crescimento, cerca de 14% (entre os censos de 2001 e 2011) e 16% (entre os anos de 1991 a 2001).

A região também cresceu rapidamente na perspetiva económica.

A estrutura empresarial do Algarve é composta essencialmente por microempresas com menos de 10 empregados.

De acordo com os dados revelados neste estudo efetuado pela CCDR do Algarve (2015), a situação tornou-se mais acentuada ao longo do período de 2005 a 2010, resultando numa participação de 96,6% de microempresas no total do tecido empresarial da região, acima da média do país.

Tal está relacionado com o facto de um número significativo de empresas ser de carácter individual, mais uma vez numa proporção mais elevada no Algarve do que no resto do país.

Um indicador positivo para a renovação da base empresarial foi o turismo que aumentou a criação líquida de empresas nesta atividade.

No entanto, a crise económica afetou negativamente as atividades de serviços de alojamento e alimentação, que são o núcleo do turismo.

O turismo era à data responsável por 43% do investimento total na região.

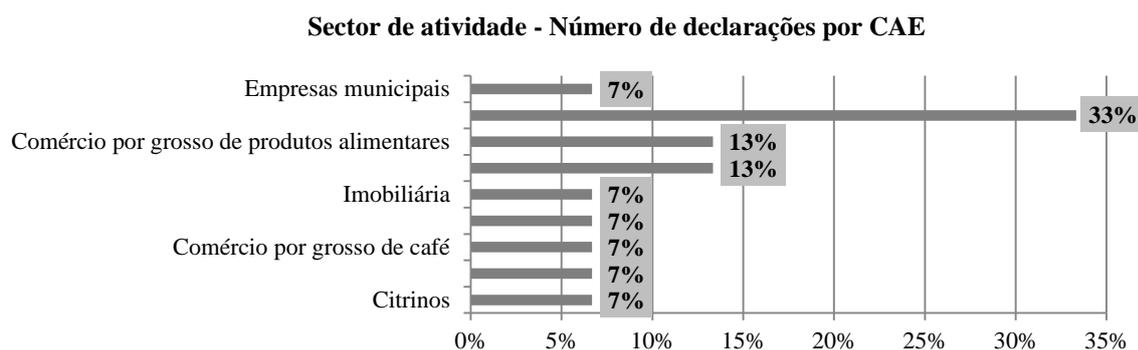
3.1.2. Setores de atividade

De acordo com a estrutura do estudo empírico, seguiu-se a apresentação da caracterização geral da amostra, considerando para tal as informações das 15 empresas estudadas quanto ao nível do setor de atividade e rendimentos.

De acordo com a amostra, os setores de atividade distribuíram-se da seguinte forma:

¹¹ O Decreto-Lei n.º 46/89 definiu os três níveis da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS) para as unidades territoriais portuguesas: NUTS I - constituído por três unidades, correspondentes ao território do continente e de cada uma das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira; NUTS II - constituído por sete unidades, das quais cinco no continente e os territórios das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira; NUTS III - constituído por 25 unidades, das quais 23 no continente e 2 correspondentes às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. Estes níveis designam as sub-regiões estatísticas em que se divide o território português, de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1059/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de Maio de 2003. A classificação das unidades territoriais correspondentes à NUTS II teve a sua última alteração com o Decreto-Lei 244/2002, enquanto que a da NUTS III foi sendo alterada desde o Decreto-Lei n.º 46/89 até à última mudança realizada pela Lei n.º 21/2010.

Gráfico 3.1- Amostra segundo CAE agregado.



Fonte: Elaborado pela autora.

As empresas da amostra encontram-se distribuídas por diversos setores económicos e abrangem nove divisões, segundo divisões do critério do CAE, revisão 3.1, repartem-se em nove setores, designadamente: cinco empresas ligadas ao setor do turismo, duas ligadas ao setor de consultoria e gestão, e outras oito de diferentes setores, nomeadamente a restauração, imobiliária, transporte de mercadorias, empresa municipal e comércio por grosso de citrinos, de produtos alimentares e café.

Conforme observámos no Gráfico 3.1, o setor de atividade com mais peso na amostra, mesmo após adoção do SNC, continua a ser o do turismo com 33%.

Em segundo lugar, posicionam-se os setores do comércio por grosso de produtos alimentares e os de consultoria e gestão, com 13% respetivamente.

Quanto aos restantes setores económicos, estes distribuem-se na amostra com peso igual, representado 7% cada um deles.

3.1.3. Dimensão

A dimensão das empresas é considerada uma variável importante na explicação do impacto da fiscalidade e das correções fiscais nos resultados das empresas.

A medida da dimensão é enquadrada recorrendo a: volume de vendas ou de negócios, no caso de serem classificadas como microempresas; número de empregados; investimento global (ativo total).

3.1.3.1. Rendimentos

O enquadramento das empresas, ao nível dos rendimentos, depende do ponto de vista utilizado na análise.

Os dados recolhidos para o nosso estudo reportaram-se ao período de 2010 a 2013.

Para constatarmos em que intervalos se situava a amostra, quanto aos rendimentos, agregámos as empresas, a fim de verificar em que aspetos estas se evidenciavam mais.

Os dados amostra apresentam a seguinte distribuição, conforme Tabela abaixo:

Tabela 3.1 - Classificação das empresas em função dos seus rendimentos

Escalões (€)	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%
Desconhecido ¹²	1	7%	0	0%	1	7%	0	0%
= 0 ¹³	1	7%	0	0%	0	0%	0	0%
[1 A 150.000 [	2	13%	2	13%	2	13%	4	27%
[150.000 A 500.000 [	4	27%	3	20%	2	13%	1	7%
[500.000 A 1.000.000 [	2	13%	1	7%	1	7%	1	7%
[1.000.000 A 1.500.000 [	0	0%	1	7%	1	7%	1	7%
[1.500.000 A 2.500.000 [	2	13%	1	7%	1	7%	2	13%
[2.500.000 A 5.000.000 [	1	7%	3	20%	2	13%	1	7%
[5.000.000 A 12.500.000 [	1	7%	2	13%	3	20%	3	20%
[12.500.000 A 25.000.000 [	1	7%	1	7%	1	7%	1	7%
[25.000.000 A 75.000.000 [	0	0%	1	7%	1	7%	1	7%
[75.000.000 A 250.000.000 [	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
[Mais de 250.000.000 [	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Totais	15	100%	15	100%	15	100%	15	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Na Tabela 3.1, constatámos que o intervalo situado entre os [1 a 150.000[é o que mais se destaca, tendo evoluído de 2 para 4 empresas de 2010 até 2013. O que nos indica que estamos na presença de micro empresas.

No intervalo de [2.500.000 a 5.000.000[em 2010 tínhamos 1 empresa e 2011 subiu para 3 empresas, voltando a descer em 2013 para 1 empresa.

No intervalo de [5.000.000 a 12.500.000[o peso é significativo e aponta para empresas de média dimensão. Em 2010 tínhamos 1 empresa e em 2013, 3 empresas.

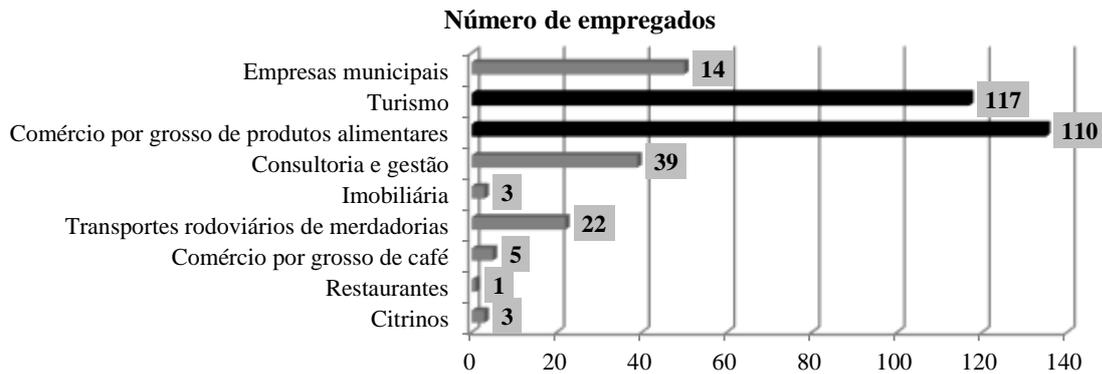
¹² Desconhecido porque uma das empresas não facultou a declaração de rendimentos Modelo 22 no ano de 2010 e a outra empresa do estudo não facultou o ano de 2012.

¹³ A zero porque sucedeu uma nova gerência e a declaração encontrava-se em branco e foi enviada dessa forma à AT.

3.1.3.2. Número de empregados

O número médio de empregados é de cerca de 21. A diversidade das empresas e setores onde operam está presente nas diferenças abaixo verificadas, no Gráfico 3.2:

Gráfico 3.2 - Pessoal (número médio) por setor.



Fonte: Elaborado pela autora.

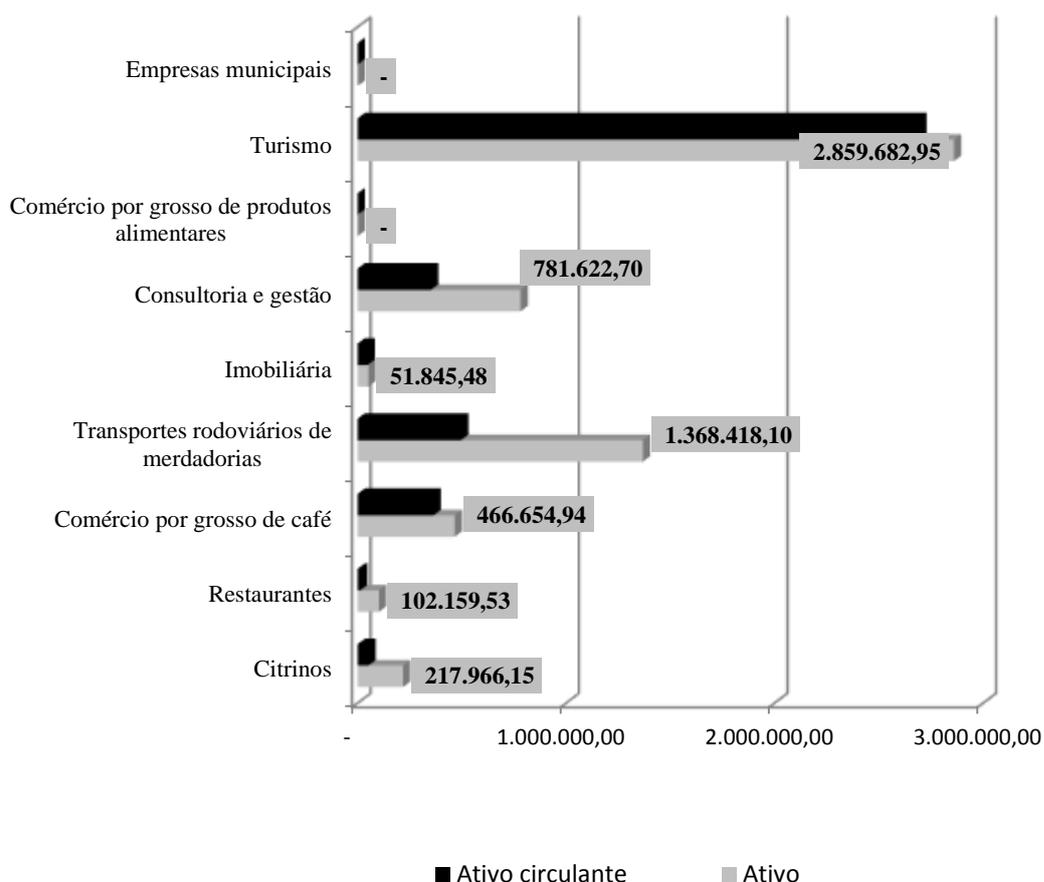
No Gráfico 3.2 destacam-se os setores do turismo e do comércio por grosso de produtos alimentares com 117 e 110 empregados, respetivamente.

3.1.3.3. Ativo

O ativo líquido representa o montante total de investimento aplicado às diversas atividades desenvolvidas por uma entidade.

O seu valor é um bom indicador de dimensão.

Gráfico 3.3 - Ativo (médio por setor - euros)



Fonte: Elaborado pela autora.

Apesar das necessidades de investimento em capital fixo e circulante serem distintas para cada setor, como podemos constatar, os valores médios do ativo da amostra apresentam uma diferença significativa para os setores do turismo e dos transportes de mercadorias em relação aos restantes.

3.2. Tratamento de dados

De seguida, iremos explicar o que examinámos nos campos do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22, onde as correções fiscais foram mais predominantes na amostra. No entanto, vamos antes observar a evolução, através do indicador resultado líquido do período, do comportamento das empresas quanto à entrega das declarações de rendimentos anuais no período compreendido entre 2010 a 2013.

3.2.1. Indicadores - declarações entregues “versus” resultados

Em termos de declarações entregues, verificámos que a maior parte das empresas entregaram as suas declarações de rendimentos Modelo 22 com resultado líquido do período positivo, conforme podemos observar na Tabela 3.2.

Tabela 3.2 - Número de declarações entregues após SNC (amostra)

Número de declarações entregues	2010	2011	2012	2013
Resultado líquido do período (positivo)	10	12	12	11
Resultado líquido do período (negativo)	5	3	3	4
Total	15	15	15	15

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com os dados da Tabela 3.2, constatámos que para os anos de 2010 a 2013, num total de 15 empresas, entre 10 a 12 empresas entregaram as suas declarações com resultado líquido positivo.

Em termos de valores entregues, verificámos que a maior parte entregou as declarações de rendimentos Modelo 22 com resultado líquido positivo, conforme nos demonstra a Tabela 3.3.

Tabela 3.3 - Valor das declarações entregues após SNC (amostra)

Valor das declarações entregues (€)	2010	2011	2012	2013
Resultado líquido do período (positivo)	642.197	1.141.160	1.132.018	940.724
Resultado líquido do período (negativo)	-232.767	-164.901	-440.671	-2.463.345

Fonte: Elaborado pela autora.

Pese embora 70% a 80% das empresas da amostra no período de 2010-2012 apresentem, um resultado líquido positivo quando, analisadas em valor, no ano de 2013 observámos uma quebra acentuada deste indicador.

Quanto aos resultados líquidos negativos constatamos que, no ano de 2013 estes se evidenciaram pelos elevados resultados negativos. Trata-se de *outliers* que observámos em quatro empresas da amostra, conforme nos demonstra acima a Tabela 3.3. de acordo com as alterações de reestruturação empresarial.

3.3. Análise das correções fiscais

Tabela 3.4 - Evolução das correções fiscais acrescer ao resultado líquido do período, por força da aplicação do artigo 45.º do CIRC, no quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2010-2013) (amostra)

Modelo 22 - Quadro 07	Campos	2010	2011	2012	2013
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	48.736,13	32.708,40	47.605,59	1.298.300,11
Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	25.651,83	0	0	254.136,19
Gastos não documentados (art.º 23.º- A, n.º 1b)	716	0	0	0	130.363,97
Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º)	718	0	0	8.100,73	0
Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.º), não aceites como gastos	719	3.333,67	27.413,36	32.922,59	32.965,65
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/9)	720	0	760,88	760,88	380,46
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	14.187,85	16.308,18	0	249.909,27
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	0	17.854,39	42.094,48	21.518,97
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	701,52	1.188,35	1.004,45	0
IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	724	212.229,42	410.277,36	394.148,14	479.286,32
Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	728	5.604,89	9.607,17	10.585,02	8.573,23
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	730	0	0	137,3	0
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	0	0	0,00	20.975,00
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º s 1, 4 e 5)	740	131,75	7.394,22	0	0
Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12)	742	0	0	22.702,21	0
Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 62.º-A EBF e do EMC)	751	320	1.955,66	1.475,00	4.353,70
Linha em branco	752	959,5	24.059,97	15.904,60	18.612,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Neste período verificámos mais a influência da fiscalidade, presente nas diversas correções fiscais do que, propriamente correções derivadas da transição do novo normativo contabilístico - SNC.

A exceção se verificou, ao nível do SNC, foi o campo 712 - Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8).

O ano de 2013 foi o que, se destacou dos outros anos em análise. Em algumas empresas ocorreram, situações específicas de reestruturação (em particular em quatro das empresas) que compõem a amostra levaram a correções fiscais para, reposição de situações a regularizar detetadas.

De acordo, com a terceira questão de investigação que, pretendíamos ver respondida acerca da evolução comportamental da amostra em relação ao padrão nacional:

- Após entrada em vigor do SNC, pelo que nos foi dado a apurar constatámos semelhante evolução comportamental em termos de impactos produzidos ao nível do SNC nos campos: 705, 712, 718, 758 e 766, nas empresas de Faro e Olhão que participaram no nosso estudo face ao padrão nacional.

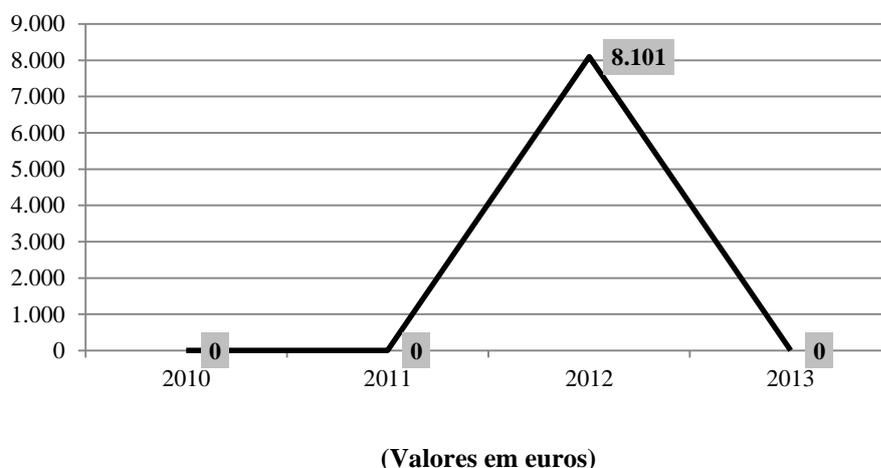
Em termos de impactos de correções fiscais positivas que pressupomos derivadas do CIRC, constatámos semelhança nos campos: 710, 716, 719,720, 721,722, 723, 724, 728, 730, 739, 740, 742, 751 e 752. A amostra seguiu o padrão nacional e quanto às correções apresentadas na Tabela 3.4 assim determinámos que a diversidade de correções fiscais que as empresas efetuaram foram, de acordo com a sua situação particular.

Numa análise mais detalhada, analisaremos de seguida a evolução comportamental dos campos onde foram efetuadas as correções fiscais, que acrescem ao resultado líquido do período de acordo com a Tabela 3.4:

➤ Alterações que pressupomos decorrentes do SNC:

- **Campo 718:** Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º):

Gráfico 3.4 - Evolução das correções fiscais no C718 (amostra)



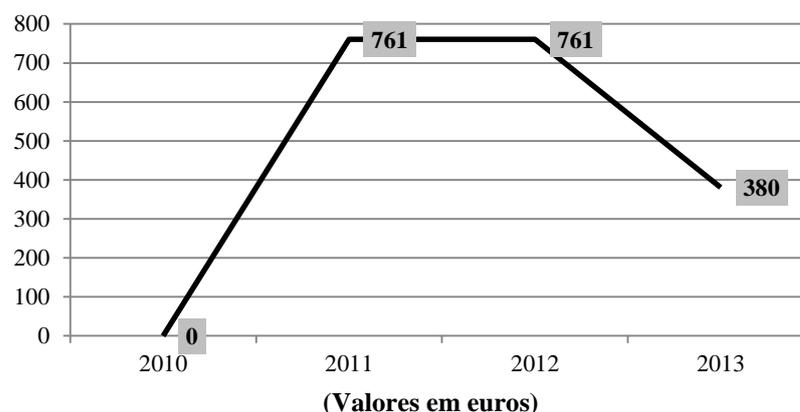
Fonte: Elaborado pela autora.

Devem incluir-se neste campo os valores referentes a ajustamentos com inventários para além dos limites legais ou não previstos no artigo n.º 28.º do CIRC, assim como as perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis, ou para além dos limites legais, como por exemplo, os créditos dos clientes considerados em mora e cujo reconhecimento da imparidade tenha sido diferente da percentagem fiscalmente aceite.

Conforme o que analisámos no Gráfico 3.4, apenas no ano de 2012 se registou uma correção fiscal neste campo, numa das empresas da amostra, com o valor de 8.101€ (no setor do comércio por grosso de produtos alimentares).

- **Campo 720:** 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/9):

Gráfico 3.5 - Evolução das correções fiscais no C720 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

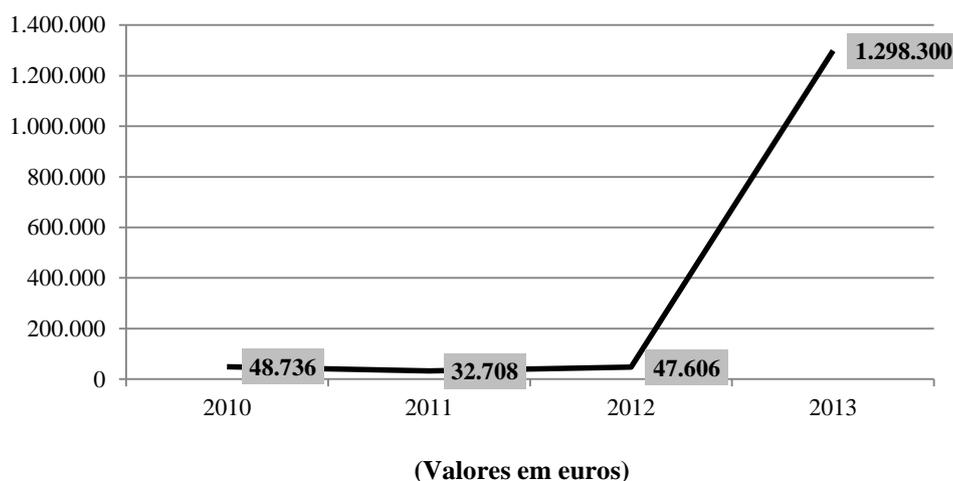
Neste campo, devem ser registados 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis, decorrentes das revalorizações realizadas ao abrigo das regras fiscais. No entanto, com a adoção, pela primeira vez, dos normativos contabilísticos não foi obrigatório a anular a reavaliação fiscal efetuada pelo sujeito passivo, existindo no Código de contas a rubrica 581 – Reavaliações decorrentes de diplomas legais.

Quanto às correções efetuadas neste campo, verificámos que, de acordo com o Gráfico 3.5, as mesmas foram efetuadas a partir do ano a 2011, tendo alguma evidência neste ano como no ano de 2012, mas, em 2013, verificámos uma descida significativa de correções desta natureza, a correção derivou de uma empresa do comércio por grosso de produtos alimentares.

➤ Correções fiscais:

- **Campo 710:** Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)

Gráfico 3.6 - Evolução das correções fiscais no C710 (amostra)



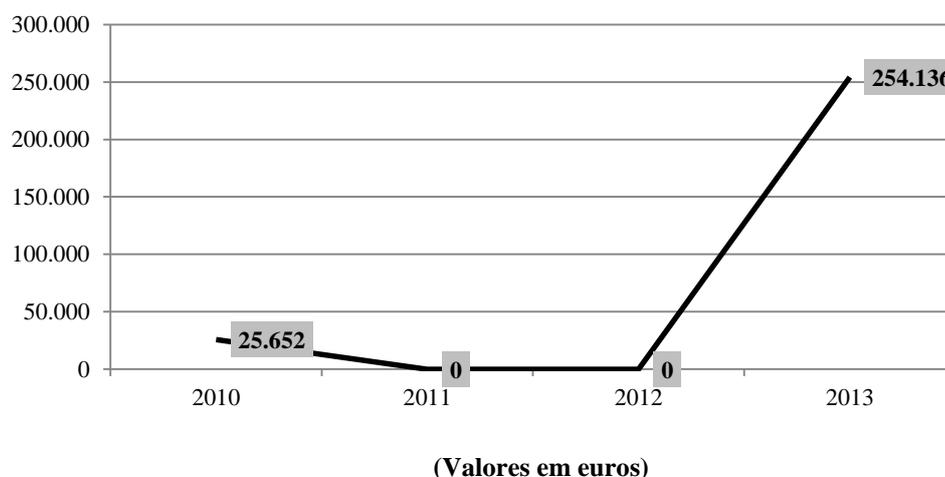
Fonte: Elaborado pela autora.

As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Do que podemos analisar neste campo, verificámos que as correções efetuadas nos anos de 2010 e 2012 tiveram entre valores aproximados. No entanto, o valor desta correção fiscal, no ano de 2013, sofreu uma alteração significativa, pelo facto de três empresas da amostra terem sido alvo de reestruturações contabilísticas (de acordo com as suas situações particulares, a que estão obrigadas para satisfazer os requisitos fiscais), tendo apresentado o valor total de 1.298.300€ (entre as correções efetuadas em 2013 destacamos os valores com maior evidência sendo eles na ordem dos 117.784,58€, 307.466,24€ e 806.261,87€ que correspondem a empresas ligadas ao setor do turismo).

- **Campo 712:** Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8):

Gráfico 3.7 - Evolução das correções fiscais no C712 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

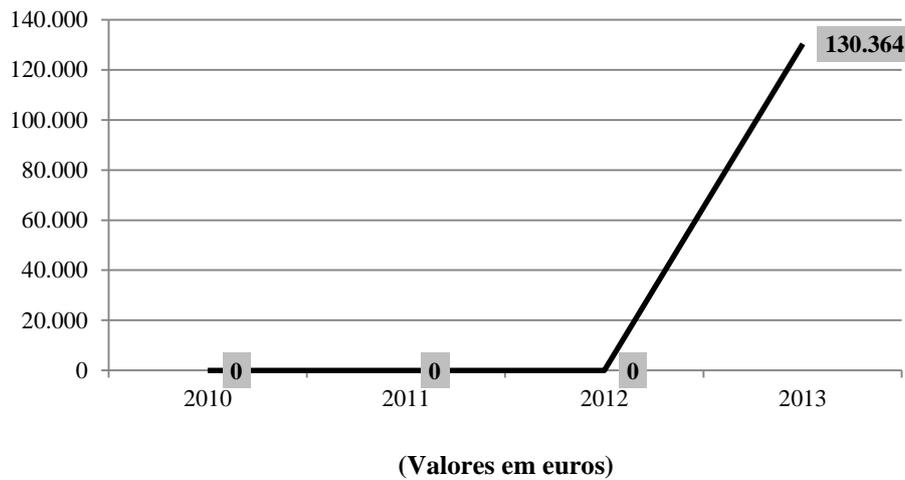
De acordo com o previsto na NCRF 13, os gastos não concorrem para a formação do lucro tributável. Quando se verifique a distribuição de lucros, deverão ser acrescidos à matéria coletável do período, caso não cumpram os requisitos do artigo n.º 51.º do CIRC.

Os rendimentos e gastos, assim como outras variações patrimoniais relevados na contabilidade, não concorrem para a formação do lucro tributável, devendo os rendimentos, provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito dos mesmos.

Pelo que verificámos no Gráfico 3.7, para o período em análise, apenas uma empresa no setor do turismo efetuou correções desta natureza no ano de 2010 e no ano de 2013 sendo esta última correção a mais evidente, com o valor de 254.136€, no entanto nos anos 2011 e 2012 não se efetuaram correções desta natureza.

- **Campo 716:** Gastos não documentados [ex-art.º 45.º e atual art.º 23.º n.º al. b) do CIRC]

Gráfico 3.8 - Evolução das correções fiscais no C716 (amostra)

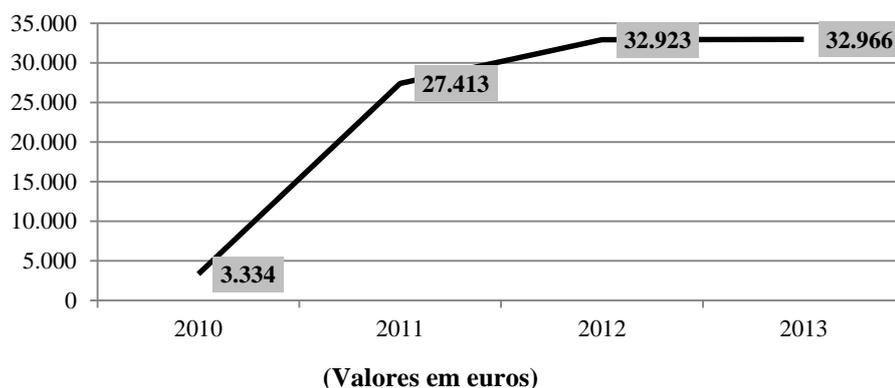


Fonte: Elaborado pela autora.

Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as despesas não documentadas, mesmo quando contabilizados como gastos no período de tributação. As despesas não documentadas são ainda tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos. Conforme o Gráfico 3.8 acima nos indica, as correções fiscais efetuadas foram apenas registadas no ano de 2013, com o valor de 130.364€, valor este que resultou das correções efetuadas por três empresas no setor do turismo.

- **Campo 719:** Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.º), não aceites como gastos.

Gráfico 3.9 - Evolução das correções fiscais no C719 (amostra)



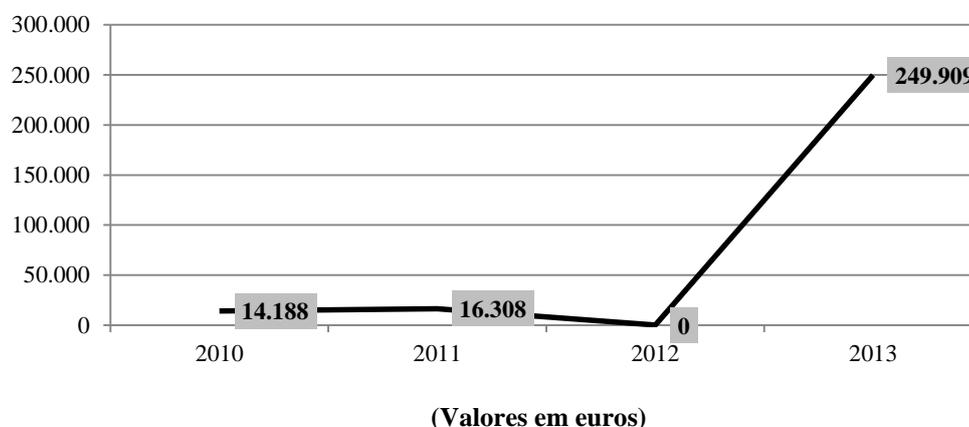
Fonte: Elaborado pela autora.

Devem ser considerados, neste campo, os gastos incluídos no resultado do período que não sejam aceites fiscalmente e que ultrapassem os limites fiscalmente aceites, tanto no que respeita às depreciações e amortizações de ativos depreciables ou amortizáveis, assim como a eventuais gastos por imparidade e outras desvalorizações excecionais dos referidos ativos.

Para este campo, verificámos que, de acordo com o Gráfico 3.9, as empresas em estudo efetuaram correções desta natureza de uma forma crescente, sendo que em 2010 tínhamos correções na ordem dos 3.334€ numa empresa no setor do turismo e nos anos seguintes de 2011 a 2013 verificámos correções efetuadas por duas empresas (uma no setor do turismo e a outra no setor do comércio por grosso de produtos alimentares), o ano de 2013 evidenciou-se com uma correção fiscal significativa registada, na ordem dos 32.966€ (22.350€ referente ao setor do turismo e 10.615€ setor do comércio por grosso de produtos alimentares).

- **Campo 721:** Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros

Gráfico 3.10 - Evolução das correções fiscais no C721 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

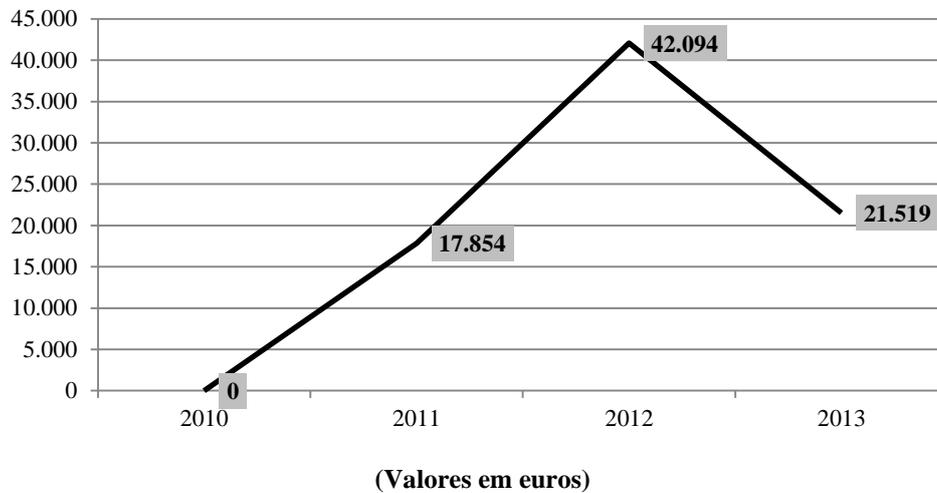
Deverão ser considerados, neste campo, as provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais, assim como as perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros. Assim, são inscritos neste campo os valores que ultrapassem os limites: as provisões (art.º 39.º) relativas a processos judiciais em curso, para garantias a clientes, as técnicas (Instituto de Seguros de Portugal) e reparação de danos de carácter ambiental (indústria extrativa). Também deverão inscrever-se aqui os valores referentes a perdas esperadas com contratos de construção (art.º 19.º, n.º 3).

De acordo com a análise efetuada para o Gráfico 3.10, verificámos que foram efetuadas algumas correções neste campo. Nos anos de 2010 e 2011, tivemos 14.188€ e 16.308€, respetivamente de correções fiscais. No entanto, neste campo, para o ano de 2012, não se registaram quaisquer correções e em 2013, o valor sobe, significativamente, para os 249.909€ correspondem a três empresas no setor do turismo.

As provisões que sejam imputadas a um ativo depreciável e que vão sendo reconhecidas como gastos, por via das depreciações desse mesmo ativo, devem ser acrescidas no C719, uma vez que o respetivo montante não constitui uma componente do gasto de aquisição do ativo, não podendo por isso, constituir um gasto fiscal por via da depreciação.

- **Campo 722:** Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)

Gráfico 3.11 - Evolução das correções fiscais no C722 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Neste campo, deverão ser acrescidos todos os gastos não considerados no art.º 41.º¹⁴ do CIRC.

Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período:

- 1) Quando tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução, de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, de decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respetivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse o montante de (euro) 750;
- 2) Não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.

Conforme verificámos no Gráfico 3.11, duas empresas procederam a correções fiscais neste campo, tendo tido mais relevância o ano de 2012, com 42.094€ no entanto, as correções

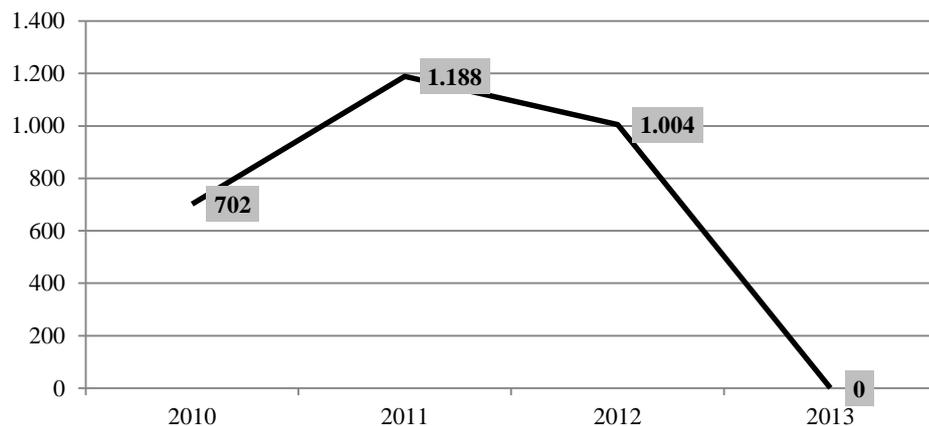
¹⁴ Redação da Lei n.º 55_A/2010 de 31 de Dezembro.

Nota - Corresponde ao artigo 39.º, na redação do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código

que vinham sendo feitas nesta rubrica de forma crescente, em 2013, reduziram para quase metade do que foi registado no ano anterior. Em 2013 apenas uma empresa registou correções fiscais neste campo.

- **Campo 723:** Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)

Gráfico 3.12 - Evolução das correções fiscais no C723 (amostra)



(Valores em euros)

Fonte: Elaborado pela autora.

Nos termos do art.º 43.º, n.º 1, são considerados gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas reconhecidas pela AT, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e seus familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimento de trabalho dependente, ou revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Nos termos do n.º 2, são também considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros bem como: pessoais, de doença, de vida ou saúde, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o

benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa

Nos termos do n.º 3 o limite do estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito pensões de segurança social.

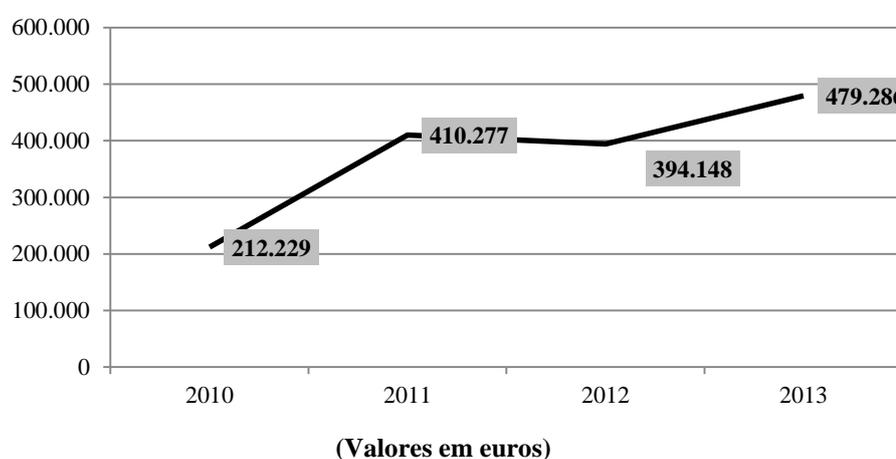
No entanto a aceitação dos gastos, vai depender do cumprimento das condições enunciadas no n.º 4 deste artigo.

Nos termos do n.º 9, a majoração deste preceito é inscrito no campo 774 Benefícios fiscais, do quadro 07 da Modelo 22.

De acordo com a evolução registada no Gráfico 3.12, das duas empresas (uma no setor do comércio por grosso de produtos alimentares e outra do setor E.M.) que efetuaram correções fiscais neste campo, verificámos que o valor mais elevado ocorreu no ano de 2011 com 1.188€ em contrapartida no ano de 2013 não observámos quaisquer correções efetuadas.

- **Campo 724:** IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros [ex-art.º 45.º, n.º 1, al. a), atual art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]

Gráfico 3.13 - Evolução das correções fiscais no C724 (amostra)



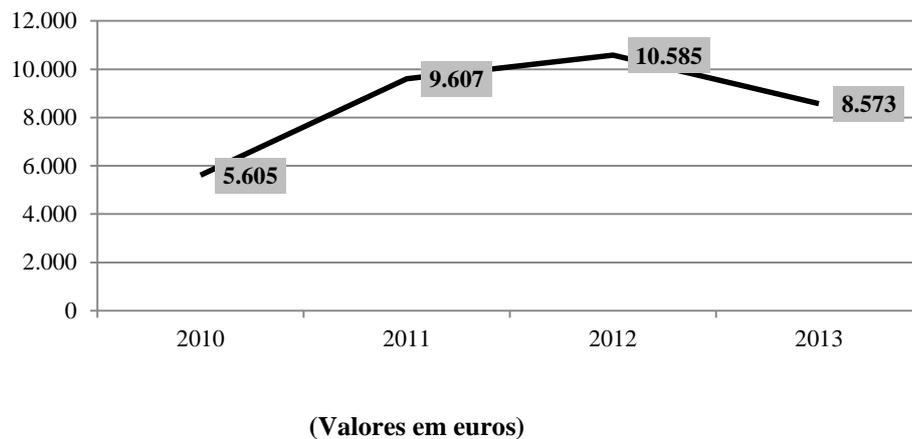
Fonte: Elaborado pela autora.

Deverão ser considerados, neste campo, o valor do imposto corrente do período respeitante à estimativa do IRC e respetivos valores da derrama (municipal e estadual), tributações autónomas e o valor do imposto diferido, que tenha saldo devedor, pois ambos não concorrem para a formação do lucro tributável.

Conforme o Gráfico 3.13, constatámos grandes oscilações em termos de correções fiscais, o ano de 2012 registou o valor de 212.229€ face ao ano de 2013 que registou o valor de 479.286€. No entanto não foram observadas correções fiscais ao C725.

- **Campo 728:** Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [ex-art.º 45.º, n.º 1, al. d) atual art.º 23.º, n.º 1, al. e)].

Gráfico 3.14 - Evolução das correções fiscais no C728 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

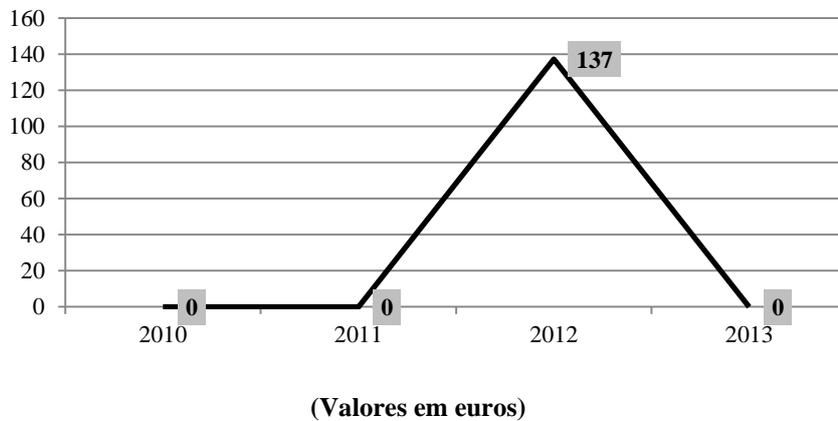
Neste campo, devem ser consideradas “todas” as penalidades aplicadas ao sujeito passivo, exceto as que tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios.

Do que constatámos do Gráfico 3.14, a evolução deste campo foi crescente do ano de 2010 com 5.605€ para o ano de 2012 com 10.585€. Onze empresas incluídas neste estudo registaram correções fiscais neste campo tendo sido atingido o valor mais alto no ano de 2012. O ano de 2013 registou uma descida do valor com 8.573€ face ao ano 2012.

Esta redução determina uma descida na carga fiscal para as empresas que efetuaram estas correções.

- **Campo 730:** Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [ex-art.º 45.º, n.º 1, al. f) atual art.º 23.º, n.º 1, al. h)]

Gráfico 3.15 - Evolução das correções fiscais no C730 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

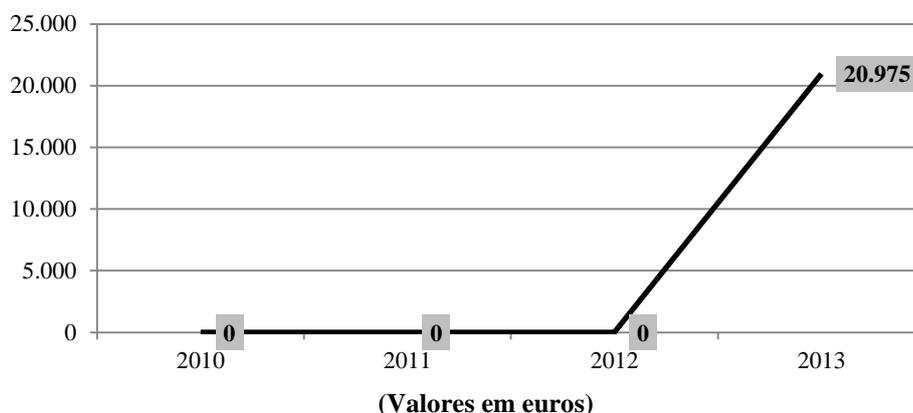
Neste campo, apenas se consideram encargos referentes a ajudas de custo, desde que não faturadas a clientes ou não possuam mapa justificativo e caso seja tributado em sede de IRS do trabalhador, deve inscrever-se a parte não tributada.

Observámos no Gráfico 3.15 que as correções efetuadas neste campo apenas foram registadas no ano de 2012 com o valor de 137€ por uma empresa E.M..

O que significa que as empresas incluídas neste estudo não registam, com regularidade, correções desta natureza.

- **Campo 739:** Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)

Gráfico 3.16 - Evolução das correções fiscais no C739 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Consideram-se mais-valias e menos-valias os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a:

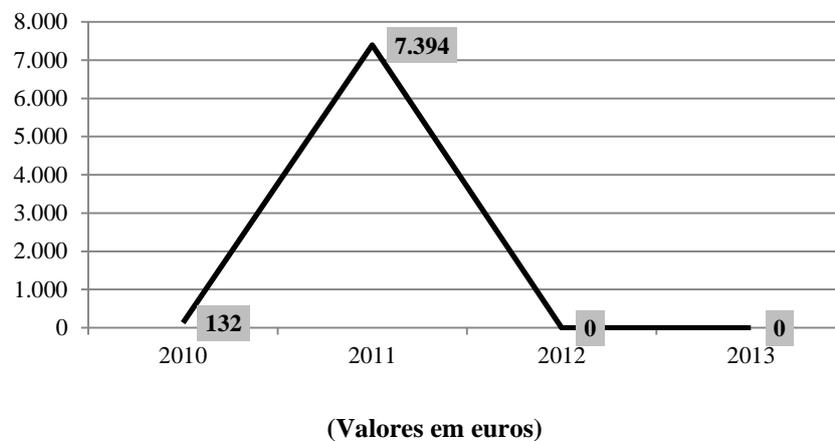
- a) Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;
- b) Instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do art.º 18.º.

Neste campo, são de considerar as diferenças positivas entre as mais-valias e menos-valias apuradas em simultâneo, de acordo com o previsto no art.º 46.º do CIRC.

Conforme o Gráfico 3.16 acima, apenas verificámos a correção fiscal de uma empresa no setor do comércio por grosso de produtos alimentares no ano de 2013, com o valor de 20.975€.

- **Campo 740:** Metade do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias fiscais relativamente às quais ocorreu manifestação de reinvestir o valor de realização (art.º 48.º, n.ºs 1, 4 e 5)

Gráfico 3.17 - Evolução das correções fiscais no C740 (amostra)



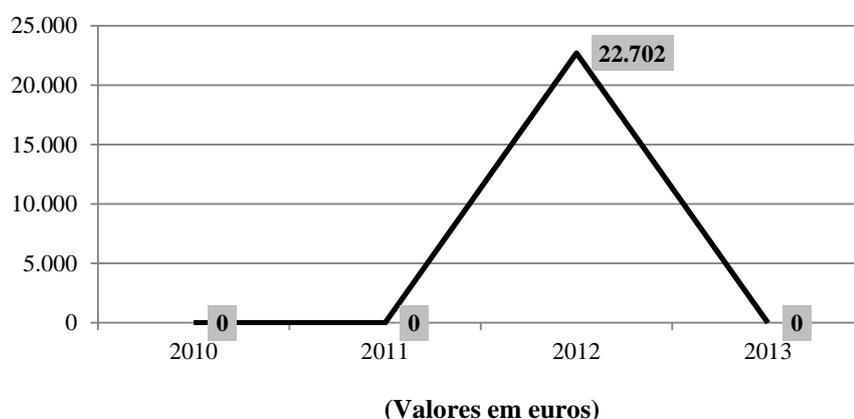
Fonte: Elaborado pela autora.

Para efeitos de determinação do lucro tributável, de acordo com o n.º 1 do art.º 48.º, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos valias realizadas com a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a um ano seriam consideradas metade do seu valor e acrescidas neste campo, sempre que no período de tributação anterior ao da realização correspondente à totalidade dos referidos ativos fosse reinvestido na aquisição que não fossem consumíveis ou propriedades de investimento, afetos à exploração.

De acordo como o Gráfico 3.17 apenas ocorreram correções fiscais neste campo nos anos de 2010 com o valor de 132€ (empresa setor do turismo) e no ano de 2011 com o valor de 7.394€ foram duas as empresas onde, relativamente às quais ocorreu manifestação de reinvestir o valor de realização do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias, (uma empresa no setor do turismo e outra no setor do comércio por grosso de produtos alimentares).

- **Campo 742:** Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12)

Gráfico 3.18 - Evolução das correções fiscais no C742 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

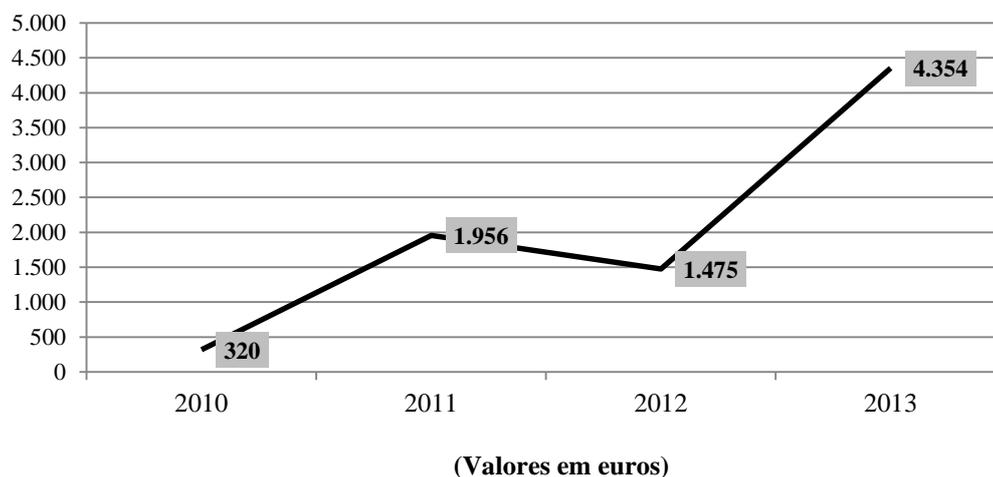
A Lei de Orçamento de Estado de 2002 [Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro] introduziu um regime transitório alternativo ao regime de diferimento previsto pela Lei n.º 30-G/2000, regulado pelos n.ºs 8 e 9 do supra referido art.º 32º. De acordo com tal regime transitório a parte da diferença positiva das mais e menos-valias realizadas antes de Janeiro de 2001 cujo valor de realização tivesse sido ou viesse a ser reinvestido, podia ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício anterior ao da alienação, desde que posterior a Janeiro de 2001, por metade do seu valor, mas sem exigência de novo reinvestimento.

A opção por um dos dois regimes transitórios alternativos (o da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e o da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro) é uma opção efetuada no quadro da escolha essencial, feita a montante, de diferir a tributação das mais-valias obtidas, cumprindo o requisito do reinvestimento das mesmas; donde resulta que assiste ao contribuinte a faculdade de optar entre o diferimento da tributação, durante dez anos, a contar da data da realização, em frações iguais, caso se concretize, nos termos da lei, o reinvestimento da parte do valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder (artigo 7.º/b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro ou a antecipação da tributação de metade do valor das mais-valias realizadas, em qualquer exercício anterior ao da alienação do correspondente ativo a que está associada, desde que posterior a 1 de Janeiro de 2001 (artigo 32.º/8, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro).

No Gráfico 3.18, verificámos que apenas se registou uma correção fiscal desta natureza para uma empresa no setor do turismo, no ano de 2012 o valor de 22.702€.

- **Campo 751:** Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 62.º- A EBF)

Gráfico 3.19 - Evolução das correções fiscais no C751 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Neste campo, para além dos donativos não aceites, devem igualmente ser incluídos, os donativos além dos limites legais do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho)¹⁵.

De acordo com o artigo 61.º do EBF, apenas têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou em espécie, concedidos sem contrapartidas, que configuram obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas, cuja atividade consiste predominantemente na realização de incentivos nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

Todos os donativos que não tenham enquadramento legal no Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho)¹⁶, devem ser acrescidos neste campo.

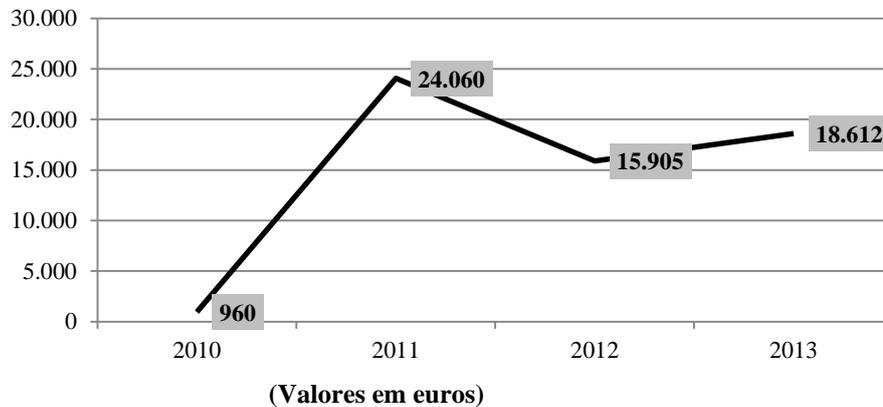
De acordo com o Gráfico 3.19, a evolução deste campo foi crescente, registando o maior valor em 2013, com 4.354€. Foram quatro as empresas que registaram correções neste campo sendo que uma delas no setor do comércio por grosso de produtos alimentares foi efetuando ao longo do período em análise correções fiscais crescentes neste campo, no ano de 2011 registou 1.005€ e no ano de 2013 registou 4.353,70€.

¹⁵ O art.º 145.º da Lei 64-B/2011. 30 Dez (OE12) aditou ao EBF o art.º 62.º-A.

¹⁶ *idem*.

- **Campo 752:** Linha em branco

Gráfico 3.20 - Evolução das correções fiscais no C752 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Este campo está reservado à inclusão de montantes que não sejam de inscrever em campos específicos, devendo, sempre que utilizados, juntar-se uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal, previsto no artigo 130.º do CIRC.

Conforme pudemos verificar no Gráfico 3.20, o maior valor de correção registou-se no ano de 2011 com 24.060€ sendo que nos anos seguintes observámos uma ligeira descida, tendo-se registado no ano de 2013 o valor de 18.612€.

No que se refere a correções fiscais em termos de encargos dedutíveis para efeitos fiscais, de acordo com a Tabela 3.5, verificámos mais a influência do CIRC do que propriamente as alterações da transição do novo normativo contabilístico - SNC.

Tabela 3.5 - Evolução das correções fiscais a deduzir ao resultado líquido do período no Quadro 07 da Modelo 22 com maior predominância (2010-2013) (amostra)

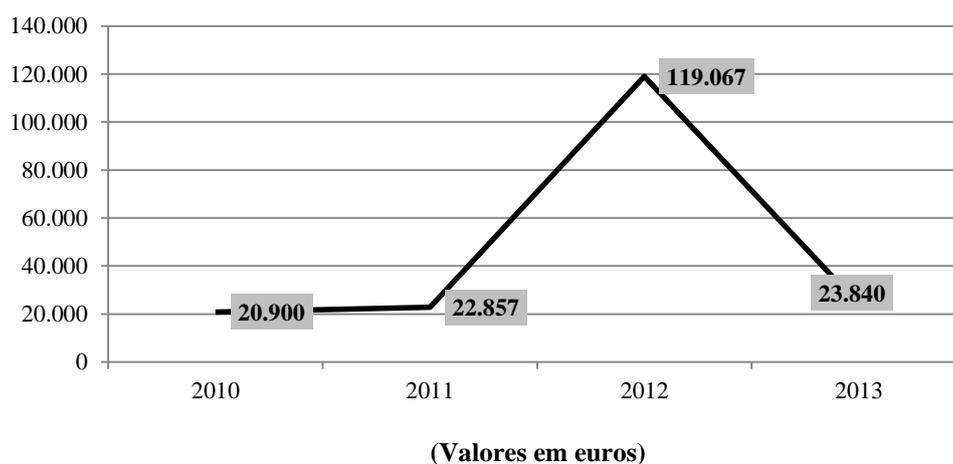
Modelo 22 - Quadro 07	Campos	2010	2011	2012	2013
Var. pat. negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	20.900,00	22.856,82	119.066,89	23.840,00
Var. pat. negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	2.230,65	719,18	719,18	719,18
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	1.232,12	1.496,35	1.231,86	92.100,00
Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	758	56.383,26	134.901,93	185.090,16	35.767,43
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	0	1.562,53	62,5	749,55
Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	766	456,93	2.035,75	3.018,17	430,1
Mais-valias contabilísticas	767	0	14.796,76	22.743,87	22.475,00
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	10.350,00	0	0	0
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)	771	74.975,17	0	0	0
Benefícios fiscais	774	32.186,57	53.494,40	50.411,34	31.793,48
Linha em branco	775	0,00	14.187,85	165	421,6

Fonte: Elaborado pela autora.

➤ Alterações que pressupomos decorrentes do SNC:

- **Campo 704:** Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)

Gráfico 3.21 - Evolução das correções fiscais no C704 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

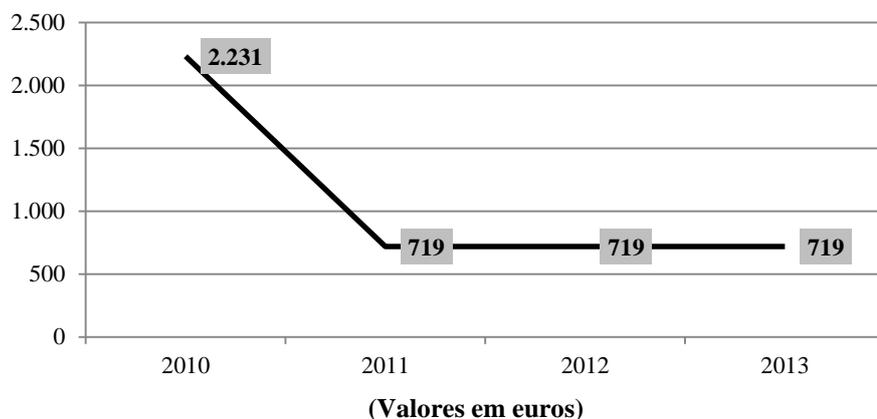
As correções fiscais negativas são caracterizadas pela diminuição da base tributável, ou seja, por rendimentos ou ganhos não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado contabilístico ou gastos imputáveis fiscalmente àquele exercício, não incluídos no resultado líquido. Neste campo indicam-se os valores correspondentes às variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período e que nos termos do CIRC concorrem para a formação do lucro tributável. Temos, como exemplo, as perdas na alienação de ações (quotas) próprias, registadas na conta de resultados transitados, assim como outras variações no capital próprio (fiscalmente dedutíveis), registadas na conta de outras variações de capital próprio e as gratificações de balanço, atribuídas de forma excecional aos órgãos sociais e pessoal.

De referir que, face ao disposto na IAS 19 e no § 18 da NCRF 28 (benefícios dos empregados), no que concerne ao reconhecimento como um gasto do custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros, o CIRC deixou de prever a antecipação da dedutibilidade fiscal da respetiva variação patrimonial negativa, estando estes gastos previstos no artigo 23º, n.º 1 alínea d), em que são dedutíveis no período de tributação em que os serviços são prestados.

De acordo com as correções fiscais efetuadas pelas empresas da amostra, no Gráfico 3.21 observámos que, após a transição para SNC, o ano em que correções desta natureza mais se evidenciaram foi o de 2012, com o valor de 119.067€ numa empresa de consultoria e gestão, ao passo que, para os outros anos em análise, o valor das correções não sofreu grandes alterações.

- **Campo 705:** Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/7)

Gráfico 3.22 - Evolução das correções fiscais no C705 (amostra)



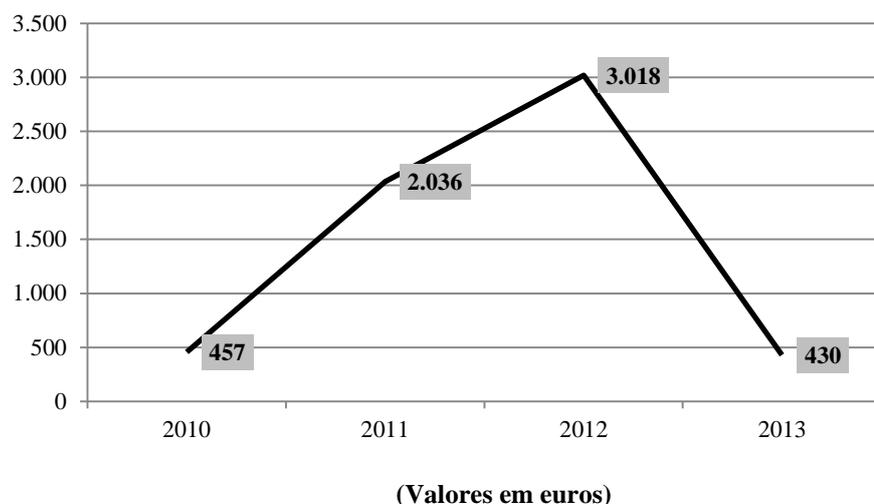
Fonte: Elaborado pela autora.

Relativamente às variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13/7), este regime transitório para despesas ou encargos plurianuais contabilizados como gastos apenas serão aplicados a situações fiscalmente relevantes e que sejam uma consequência inevitável da adoção, pela primeira vez, dos normativos contabilísticos. Estes campos apenas deverão ser preenchidos nos anos de 2010 a 2014 (inclusive).

De acordo com análise efetuada no Gráfico 3.22, verificámos que as empresas procederam às correções devidas de acordo com o previsto no normativo, mantendo o valor igual nos anos de 2011 a 2013, no total de 719€ em cada ano.

- **Campo 766:** Impostos diferidos [ex-art.º 45.º, n.º 1, al. a) atual art.º 23.º, n.º 1, al. a)]

Gráfico 3.23 - Evolução das correções fiscais no C766 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Os impostos diferidos, se o saldo da conta 8122 for credor, deverão ser deduzidos neste campo.

De acordo com o §58 da IAS12, os impostos diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no lucro líquido ou no prejuízo do período, exceto se resultarem:

- De uma transação ou acontecimento reconhecido, no mesmo período, ou outro diferente, diretamente no Capital Próprio;
- De uma concentração empresarial que consista numa aquisição.

Conforme verificámos no Gráfico 3.23, acima, os anos que registam maior valor neste campo foram os anos de 2011, com 2.036€, e o ano de 2012, com 3.018€.

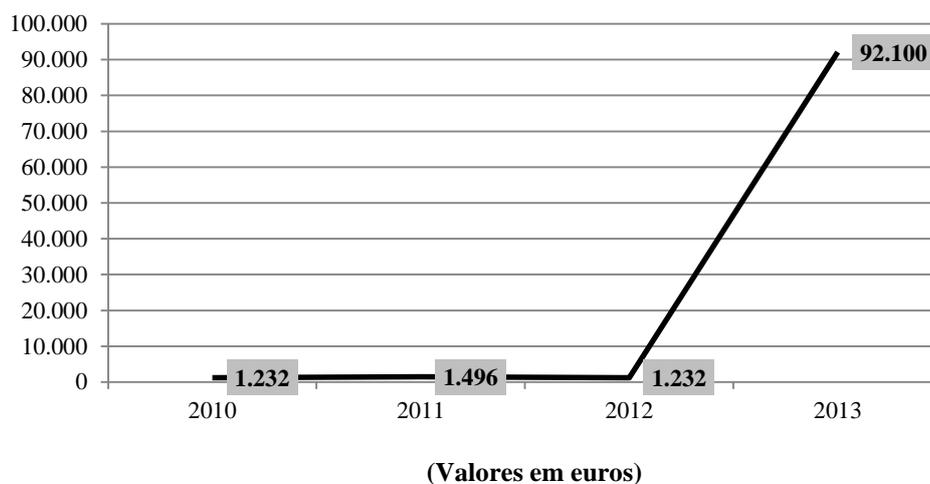
No entanto, no ano de 2013, o valor desta correção desceu para os 430€.

As duas empresas que efetuaram estas correções são do setor do comércio por grosso de produtos alimentares, sendo que no ano de 2010 uma das empresas registou o maior valor em 2012 face aos outros anos com valores registados mais baixos.

➤ Correções fiscais:

- **Campo 756:** Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º18.º, n.º 2)

Gráfico 3.24 - Evolução das correções fiscais no C756 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

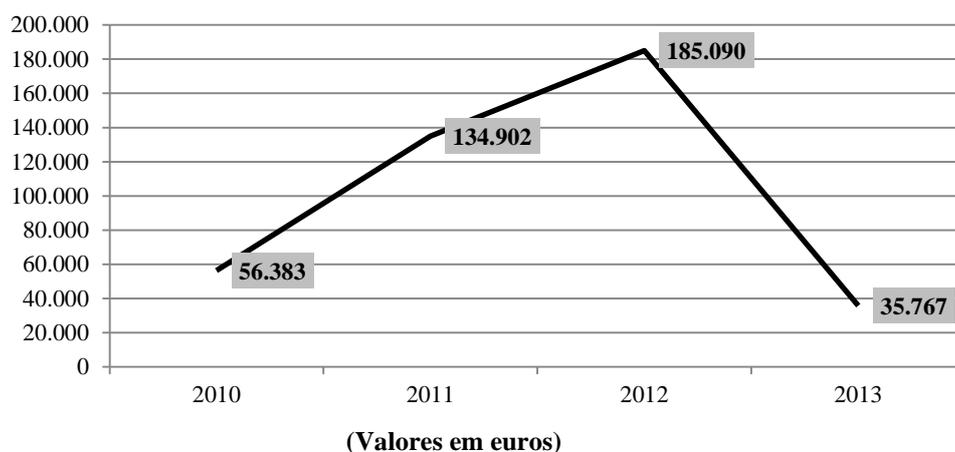
Neste campo devem ser registados os valores referentes a ganhos, relativos a períodos anteriores; no entanto, há que considerar o pressuposto do acréscimo (ou a especialização do período).

Só serão aceites registos relativos a períodos anteriores à data do encerramento, se tais ganhos fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

De acordo com o que verificámos no Gráfico 3.24, a evolução foi crescente, neste campo, sendo que, de 2010 a 2012, o registo destas correções se manteve mais ou menos idêntico, mas em 2013, três empresas do estudo foram alvo de reclassificações contabilísticas e o valor no ano de 2013 subiu significativamente, tendo-se registado correções fiscais no montante de 92.100€.

- **Campo 758:** Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)

Gráfico 3.25 - Evolução das correções fiscais no C758 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

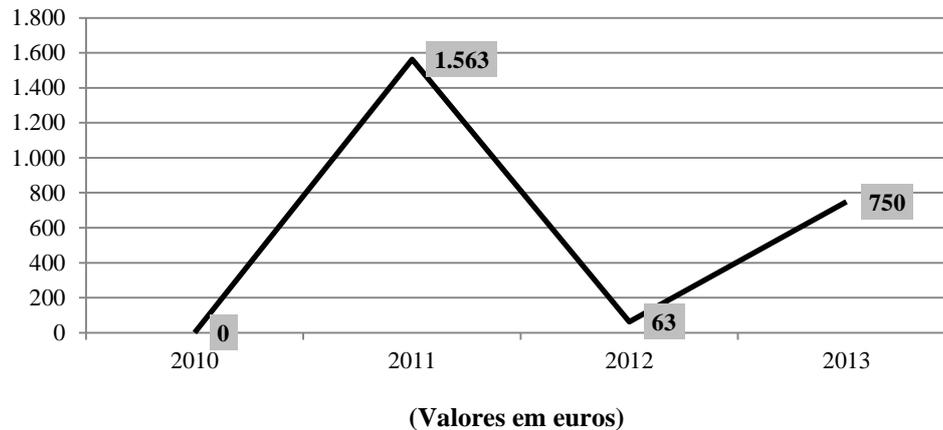
Para efeitos fiscais, não são aceites os efeitos decorrentes dos efeitos da anulação do método de equivalência patrimonial. Assim não concorrem para a formação do lucro tributável os rendimentos e gastos relevados na contabilidade em consequência da utilização dos referidos métodos.

No caso do método de equivalência patrimonial, no período de tributação em que a participante reconhecer contabilisticamente como rendimento o montante correspondente à sua quota-parte, deve deduzir no campo 758, de forma a expurgar do resultado tributável aquele rendimento.

Conforme verificámos acima, no Gráfico 3.25, as deduções efetuadas neste campo aconteceram de uma forma crescente, tendo atingido em 2012 o valor máximo de 185.090€; no entanto, no ano de 2013, o valor destas deduções decresceu significativamente, tendo sido registado o valor de 35.767€.

- **Campo 765:** Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos

Gráfico 3.26 - Evolução das correções fiscais no C765 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

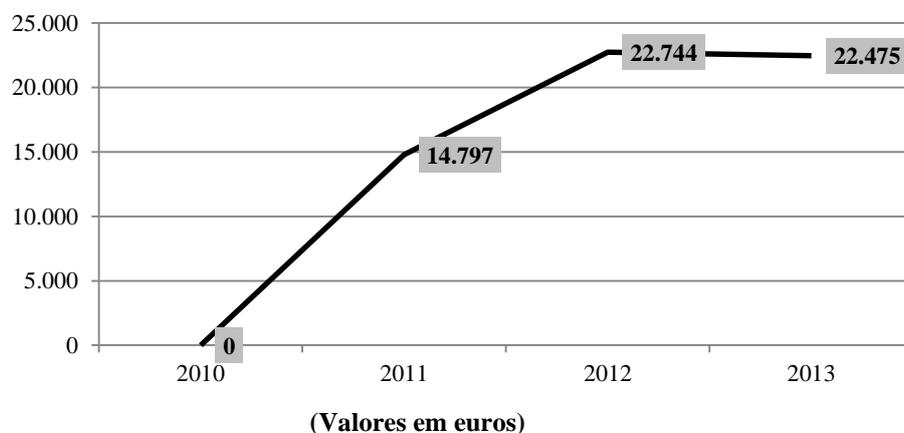
Neste campo, devem-se incluir impostos que anteriormente não foram considerados gasto fiscal, no período de tributação do seu reconhecimento.

Assim, a restituição de impostos não dedutíveis e o seu excesso de estimativa de impostos afetam o resultado líquido do período, sendo que este campo serve para neutralizar esse efeito.

Verificámos no Gráfico 3.26, acima, que as correções efetuadas neste campo tiveram um valor de correção mais elevado no ano de 2011, no total de 1.563€.

- **Campo 767:** Mais-valias contabilísticas

Gráfico 3.27 - Evolução das correções fiscais no C767 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Neste campo devem ser incluídas as mais-valias resultantes da venda de ativos ou outros elementos.

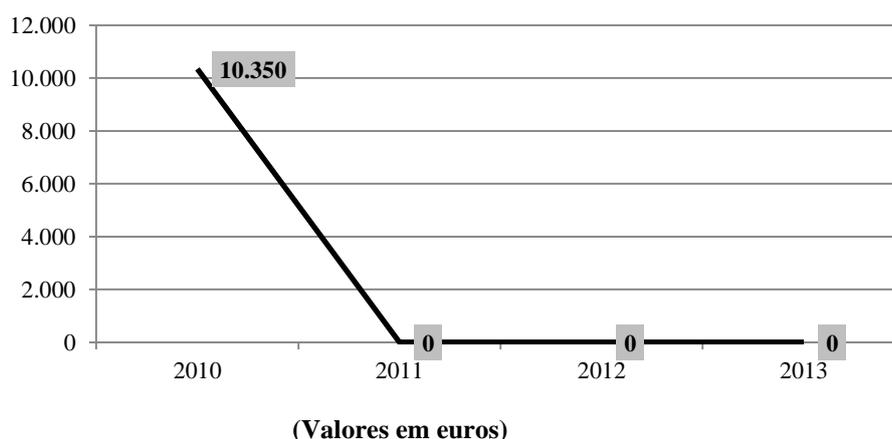
Apenas concorrem para a determinação do resultado tributável as mais-valias fiscais realizadas, conforme disposto no art.º 20.º, n.º1, alínea h).

Mas, se o resultado líquido se encontrar afetado positivamente por uma mais-valia contabilística, isto é, por um ganho derivado da alienação de investimentos financeiros ou não financeiros, há necessidade de a expurgar, através da sua dedução neste campo.

Conforme verificámos no Gráfico 3.27, as deduções neste campo foram evoluindo de forma crescente, sendo que no ano de 2013, o valor reduziu ligeiramente para este tipo de correções.

- **Campo 769:** Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)

Gráfico 3.28 - Evolução das correções fiscais no C769 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme o Gráfico 3.28, verificámos que, apenas no ano de 2010, se procedeu a correções desta natureza, tendo-se registado um total de dedução no valor de 10.350€.

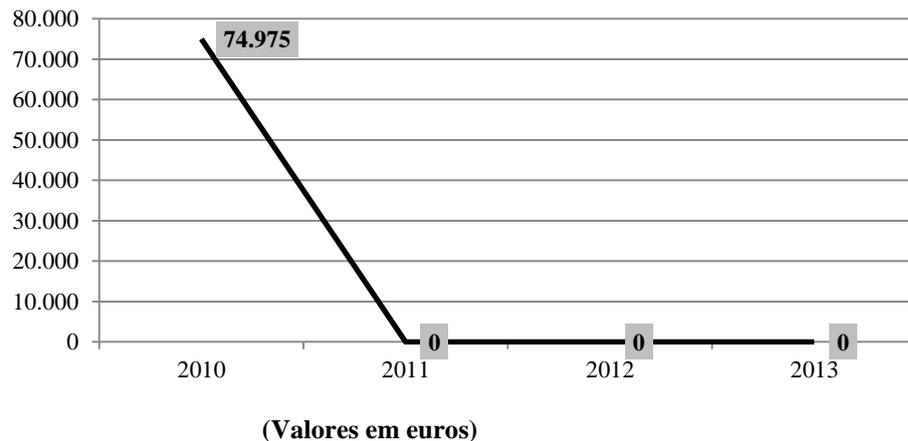
Quando forem apuradas mais-valias e menos-valias fiscais, em simultâneo, deduzem-se neste campo a diferença negativa, ou seja, as menos valias fiscais apuradas.

De acordo com o art.º 45.º, n.º 1 alínea 1), se a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais estiver influenciada por uma menos-valia relativa a viaturas ligeiras de passageiros ou mistos que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes, nem se destinem a ser alugados no exercício de atividade normal do sujeito passivo.

Contudo, não podem ser consideradas nesse cálculo, as menos-valias relativas a partes de capital, que na parte de valor que corresponde aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução prevista no art.º 51.º, nos últimos quatro anos (art.º 45.º, n.º 4).

- **Campo 771:** Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)

Gráfico 3.29 - Evolução das correções fiscais no C771 (amostra)



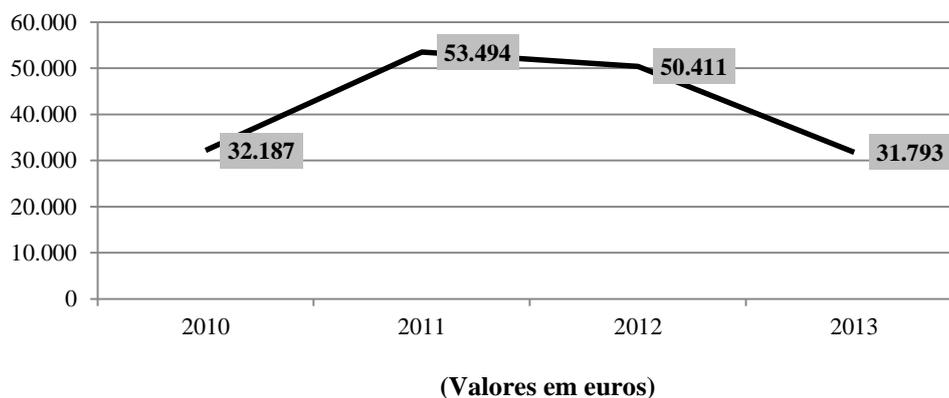
Fonte: Elaborado pela autora.

O art.º 51.º tem por objetivo eliminar a dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos. Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC, com sede ou direção efetiva em território português, não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem, cumulativamente, os requisitos previstos nas suas alíneas a) e e), sem prejuízo no disposto nos n.ºs 2 e 10 e seja efetuada a prova a que se refere o artigo 51.º-B. Neste campo, deduz-se a totalidade dos lucros e reservas distribuídos que tenham sido incluídos na base tributável.

No Gráfico 3.29, verificámos que, apenas no ano 2010, foram registadas deduções no valor de 74.975€.

- **Campo 774:** Benefícios fiscais

Gráfico 3.30 - Evolução das correções fiscais no C774 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

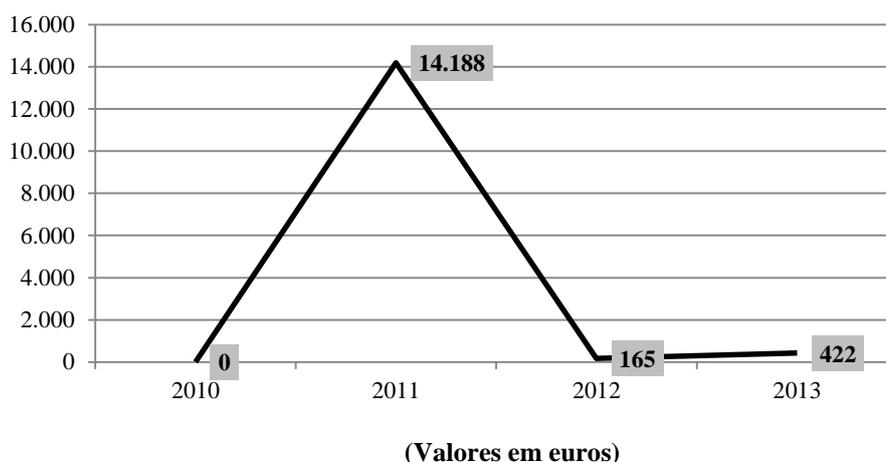
Os benefícios fiscais a incluir neste campo são os que operam por dedução ao rendimento, ou seja, o resultado líquido do período.

O montante a inscrever neste campo é o que consta do Quadro 04, total das deduções do Anexo 3, à declaração Modelo 22.

Conforme verificámos no Gráfico 3.30, os benefícios fiscais registados pelas empresas em estudo tiveram o seu registo mais elevado no ano de 2011, com o valor de 53.494€, tendo vindo a decrescer até ao ano de 2013, com o valor de 31.793€. Na base destas correções fiscais estiveram entre as quais: quotizações empresariais, donativos não previstos para além dos limites legais art.º 62º EBF e criação de emprego.

- **Campo 775:** Linha em branco

Gráfico 3.31 - Evolução das correções fiscais no C775 (amostra)



Fonte: Elaborado pela autora.

Este campo encontra-se reservado à inclusão de montantes que não sejam de inscrever em campos específicos, devendo, sempre que utilizados, juntar-se uma nota explicativa ao *dossier* fiscal, como já havíamos referido anteriormente.

Neste campo, a evolução do Gráfico 3.31, acima, registou o maior valor no ano de 2011, com o montante de 14.188€, sendo que nos anos seguintes houve uma redução nos valores registados.

4. DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Neste capítulo serão sintetizadas as principais conclusões obtidas com base nas análises anteriormente efetuadas.

Na prossecução da primeira questão definida, que consistiu, em identificar a existência de correções fiscais, provenientes da adoção do novo normativo contabilístico, pelas empresas em estudo, no período de 2010-2013 os resultados alcançados sugerem que não houve evidências significativas decorrentes da adoção do SNC. Contudo e uma vez que a nossa amostra, é maioritariamente constituída, por empresas de prestações de serviços, essa evidência, dilui-se um pouco, resultando apenas as que seriam expectáveis, derivadas da transição de POC para SNC.

A segunda questão definida consistiu em apurar se a influência da fiscalidade sobre a contabilidade, foi afetada após a mudança de normativo contabilístico – SNC. As correções fiscais verificadas, demonstram que as mesmas estão relacionadas com os serviços que as empresas prestam de acordo com a atividade desenvolvida. O grau de importância atribuído, é maior em termos de aspetos fiscais, decorrentes de reformulações, nas suas demonstrações financeiras, do que propriamente decorrentes da alteração de normativo contabilístico.

Os resultados obtidos vão de encontro aos estudos desenvolvidos por alguns autores, quando afirmam que, a influência da fiscalidade na contabilidade, é explicada por diversos fatores e abordam com estudos científicos, o tema da diversidade internacional contabilística. É o caso dos estudos desenvolvidos por Gray (1988), Nobes e Parker (2002), Rodrigues e Pereira (2004), Othman e Zeghal (2006), Alves e Antunes (2010). Conquanto os resultados obtidos, não tenham sido atestados na totalidade, vão de encontro à literatura consultada, que demonstram que a fiscalidade exerce influência sobre a contabilidade.

No que concerne à terceira questão definida, acerca da evolução das correções fiscais das empresas após a entrada no SNC e se, as empresas da amostra seguiram o comportamento face às do padrão nacional, os resultados sugerem que a amostra mostrou comportamento semelhante ao nível das correções fiscais nos campos 719 - Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º1), perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art.º 38.º), não aceites como gastos e 721 - Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros.

Em termos gerais os resultados obtidos sugerem que existe maior evidência de correções fiscais do que as decorrentes de SNC.

Assim em termos de correções fiscais, observámos que os campos que demonstraram maior evidência foram:

- No padrão nacional os campos 719, 721,724 e 771, sendo que durante o intervalo em estudo, 2010-2013, mantiveram sempre constantes as correções fiscais nesses campos.

- Na amostra a evidência maior foi nos campos 710,716,719,721,724,756 e 767. As correções nestes campos foram mais evidentes nos anos de 2012 e 2013.

Ao nível das correções fiscais decorrentes do SNC observámos que:

- O padrão nacional mostrou mais evidência nos campos 705, 712,718,758 e 766, sendo que se observou semelhança de correções nos mesmos campos da amostra.

- A amostra nos campos 705,712,718 foram observadas correções ao longo do intervalo em estudo, 2010-2013, quanto às correções efetuadas nos campos 758 e 766, as correções,

foram mais evidentes nos anos de 2012 e 2013, e resultaram das reformulações efetuadas de acordo com as necessidades que as empresas sentiram de alterar as suas declarações de rendimentos.

Em termos de valores, embora não seja possível fazer uma comparação, sendo que a amostra se apresenta muito inferior face aos dados disponíveis no Portal da Autoridade Tributária, os resultados obtidos sugerem que é dada maior importância à predominância de correções fiscais face às correções derivadas de SNC.

As constatações do estudo parecem ir ao encontro, aos estudos realizados por Fekete *et al.*, (2009) que mediu o grau da influência da fiscalidade na contabilidade.

Reforçando a literatura identificada e os resultados obtidos, parece ser possível que a fiscalidade influencie a contabilidade, mas não é conclusivo determinar o peso dessa influência.

Em síntese, observa-se que as empresas do presente estudo, sugerem que as correções fiscais estão mais relacionadas a necessidades de reformulação das suas demonstrações financeiras, considerando-as úteis no auxílio de determinadas decisões em sintonia com o cumprimento das obrigações fiscais, sendo relevante destacar que não se observam na grandes evidências do impacto do SNC a não ser as decorrentes da transição de normativo contabilístico.

5. CONCLUSÃO

Reconhecendo a importância da transição de normativo contabilístico - SNC, na contabilidade, a qual afeta as empresas, no que toca à tomada de decisões e os impactos que isso produz ao nível dos resultados, a literatura evidenciada neste estudo, incluiu duas temáticas para melhor entendimento do objeto e do objetivo.

Assim, a nossa investigação debruçou-se sobre a interdependência da contabilidade e da fiscalidade e sobre os resultados (contabilístico e fiscal), que, por raramente serem iguais geram diferenças. E ainda sobre a adoção do SNC e o impacto que a alteração de normativo contabilístico produziu nos resultados líquidos das empresas.

Existem diferentes graus de divergência entre a contabilidade e a fiscalidade em função, sobretudo, da independência da contabilidade face à fiscalidade, podendo, todavia, considerar-se dois grupos distintos que, por razões históricas, culturais e outras, acabam por refletir a forma como as empresas desses países financiam as suas atividades, nomeadamente, os investimentos.

Dada a forte internacionalização das empresas e a globalização do mercado de capitais, reconhece-se a necessidade das empresas adotarem modelos de contabilização semelhantes aos adotados no Reino Unido e Estados Unidos da América, que permitam a comparabilidade e compreensibilidade por parte dos utilizadores das DF.

Em Portugal, no ano de 2010 e no seguimento do Decreto-Lei n.º 158/2009, foi de mudança em termos contabilísticos e adotou-se o novo normativo contabilístico -SNC.

Alguma divergência entre os resultados dessas investigações e o nosso estudo poderão eventualmente estar relacionadas com a amostra do presente se restringir a empresas não cotadas.

Do estudo levado a cabo, os resultados obtidos sugerem que as correções fiscais observadas após a adoção do SNC, são sensivelmente as mesmas das em POC e que a influência do SNC se mostra evidente somente nas rubricas associadas à transição de normativo contabilístico, propriamente dita.

Apesar das conclusões desta investigação estarem limitadas, pela amostra em estudo, consideramos que os objetivos inicialmente definidos foram alcançados.

Este estudo pretende contribuir para uma reflexão sobre a mudança na contabilidade ocorrida no ano de 2010 e a importância destas empresas neste tipo de investigação, como a utilidade de informação contabilística e ainda estimular o desenvolvimento de outras investigações, que a nível nacional ainda se apresentam insuficientes.

Proposta para trabalhos futuros

Este trabalho deixa em aberto, de certa forma, um tema para trabalhos futuros, como por exemplo, inquirir as empresas do facto sobre os gastos adicionais, com que tiveram que incorrer, com adaptação do novo referencial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alves, M., & Antunes, E. (2010). A implementação das normas internacionais de relato financeiro na Europa – Uma análise dos casos Polaco e Português. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 6, Enero/ Junio.
- Amorim, J. (1968). *Digressão através do vetusto mundo da contabilidade*. Porto: Livraria Avis.
- Amorim, J. (2010). Alterações ao Código do IRC decorrentes do novo sistema de normalização contabilística. Acedido a 14 de Agosto de 2015 em www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/cd28a.pdf
- Araújo, S. M. A. (2010). Impacto da aplicação das normas internacionais de contabilidade nas empresas do PSI 20. Tese de mestrado não publicada. Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG), Universidade Técnica de Lisboa.
- Azevedo, G. M. C. (2005). O impacto da Norma Internacional de Contabilidade N.º 41 – Agricultura – no Normativo Contabilístico Português – Sector Vitivinícola. Tese de mestrado não publicada. Instituto Universitário de Lisboa, ISCTE Business School.
- Bandeira, A. (2009). Efeitos esperados do novo sistema de normalização contabilística. Acedido a 14 de Agosto de 2015 em <http://aeiou.visao.pt/efeitos-esperados-do-novo-sistema-de-normalização-contabilística=f529502>
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral* (25.^a Ed). Lisboa: Áreas Editora.
- Caldas, J. C. (2013). *O Impacto das Medidas Anti- crise e a Situação Social e de Emprego Portugal*. Comité Económico e Social Europeu.
- Cipriano, J. (2005). A Fiscalidade e a Contabilidade no Contexto Nacional – Uma Reflexão. *Jornal de Contabilidade da APOTEC*, 338, Maio.
- Coelho, A. (2013). *Adaptação do IRC ao novo normativo contabilístico – o 1.º ano de aplicação*. Dissertação de mestrado. ISCAL - Instituto Politécnico de Lisboa.
- Craven, M., & Marston, L. (1999). Financial reporting on the Internet by leading UK companies. *The European Accounting Review*, 8.
- Cunha, C. (2009). A tributação na transição do POC para SNC. *Revista TOC*, 116, Novembro.
- Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014). *A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos* (2.^a Ed). Lisboa: Áreas Editora.

- Cuzdriorean, D. (2010). The relationship between accounting and taxation: a brief international literature review. *Annals of Faculty of Economics - University of Oradea, Faculty of Economics*.
- Fekete, S., Cuzdriorean, D., Sucala, L., e Matis, D. (2009). *An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies*. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1510430, acessado em 01/05/2015.
- Ferreira, F. (1997). *Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade* (1.ª Ed). Lisboa: Editorial Notícias.
- Ferreira, F. (2002). *Encruzilhadas*. Edição da Câmara dos técnicos Oficiais de Contas (CTOC). Lisboa.
- Franco, V. (1999). *Sobre a oportunidade da comunicação da informação contabilística*. Revisores e empresas.
- Freedman, J. (2006). Financial and tax accounting: transparency and “truth”. Acessado a 18 de Agosto de 2015 <http://www.intrweb.org/londonmet/library/m47481>
- Gonçalves, C. *et al.*, (2013). *Relato Financeiro: interpretação e análise* (2.ª Ed). Editorial, S.A.
- Gray, J. (1988). *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, 24. Abacus.
- Guerreiro, J. (2008). *Caraterização da estrutura económica do Algarve*. NERA. Faro.
- Guimarães, J. (2000). *O sistema contabilístico e fiscal português uma abordagem aos relatórios e contas das empresas*. Lisboa: Visilis Editores.
- Guimarães, J. (2009). *Impactos fiscais da adoção do sistema de normalização contabilística SNC*. Instituto Politécnico Cávado e Ave.
- Lamb, M., & Roberts, A. (1998). International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting. *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer)*, 28. U.K.
- Lopes, P., & Costa, J. (2010). O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas no Euronext Lisboa. *Revista de contabilidade e gestão*, 9.
- Machado, J. (2012). Os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal. Tese de mestrado não publicada. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.
- Nabais, C. (1993). *Noções Práticas de Auditoria* (2.ª ed. revista e atualizada). Lisboa: Editorial Presença.
- Nabais, C. (2002). Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal. *Fiscalidade*, 10.

- NERA - Algarve. (2008). *Caraterização da estrutura económica do Algarve*. NERA - Associação Empresarial da Região do Algarve.
- Neto (2013). *Relato Financeiro: interpretação e análise* (2.^a Ed). Faro: Editorial S.A.
- Nobes, C. (1994). *An european introduction to financial accounting*. London: Prentice Hall-International.
- Nobes, C. (1996). International Harmonization of Accounting. *The Library of International Accounting*, 4. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Company.
- Nobes, C., & Parker, R. (2002). *Comparative International Accounting*. London: Prentice Hall-International.
- Norberg, C. (2007). *Accounting and taxation*, Draft, first version, EATLP Helsinki. Acedido a 24 de Agosto de 2015 em <http://www.eatlp.org/uploads/public/Norberg%20Kari%20Tikka%20mem%20lectur e2020 07.pdf>
- Nunes, P. (2015). Contabilidade Geral Artigos » Ciências Económicas e Empresariais » Contabilidade e Fiscalidade » Contabilidade Geral. Acedido a 24 de Agosto de 2015 em <http://knoow.net/cienceconemp/gestao/contabilidade-geral/>
- Othman, B., & Zeghal, D. (2006). A Study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental accounting models: The Canadian and French cases. *Science Direct The International Journal of Accounting*, 41.
- Pires, A. (2010). Os efeitos e implicações da atual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre contabilidade e a fiscalidade. AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración. Acedido a 29 de Agosto de 2015 em <http://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2626/1/Encontro%20AECA%20Coimbra%20II%202010.pdf>
- Ramírez, C. (2000). Una Propuesta para el análisis de las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad: estudio del caso español. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 39.
- Ribeiro, J. (2010). A Adoção do SNC na Saint-Gobain Mondego, S.A. Relatório de Estágio, Tese de mestrado não publicada. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.
- Rodrigues, L., & Pereira, A. (2004). *Manual de contabilidade internacional – A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Lisboa: Publisher Team.
- Santos (1999). A fiscalidade e a cidadania. *Fiscália, Revista DGCI*, 21, Setembro.
- Serer, G. (1993). Problemática atual das relações de contabilidade. *Fiscalidade. Técnica contable*.

- Serer, G. (1998). Del resultado contable a la base imponible: (I) Caso de base imponible positiva. *Finanzas & Contabilidad*, 25.
- Thomas, P. (1986). The contingency theory of corporate reporting: some empirical evidence. *Accounting Organization and Society*, 11.

LEGISLAÇÃO

Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro. Diário da República n.º 173 – II Série. Estrutura Concetual do SNC.

Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de Março. Diário da República n.º 51 – II Série. Norma contabilística de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo.

Constituição da República Portuguesa. Acedido a 30 de Agosto de 2015 em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.spx>

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro. Diário da República n.º 277/1988 - Série I . Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Decreto-Lei n.º 46/89, de 02 de Fevereiro. Diário da República n.º 38/1989. Estabelece as matrizes de delimitação geográfica da Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS).

Decreto-Lei n.º 238/1991, de 2 de Julho. Diário da República n.º 149 – Série I-A. Estabelece normas relativas à consolidação de contas de sociedades.

Decreto-Lei n.º 44/1999, de 12 de Fevereiro. Diário da República n.º 36 – Série I-A. Estabelece a obrigatoriedade da adoção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções e define os elementos básicos da listagem do inventário físico.

Decreto-Lei n.º 244/2002, de 5 de Novembro. Diário da República n.º 255 – Série I-A. Altera os artigos 1.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 46/89, de 15 de Fevereiro, que estabelece as matrizes de delimitação geográfica da Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS).

Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril. Diário da República n.º 95 – Série I-A. Altera o Decreto-Lei n.º 44/1999, de 12 de Fevereiro, que institui a obrigatoriedade de adoção do sistema de inventário permanente, da demonstração dos resultados por funções e da inventariação física das existências, bem como alguns números e capítulos do Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro.

Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril. Diário da República n.º 93/2004, Série I-A. Transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro, relativa às regras de valorimetria aplicáveis às contas individuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras.

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro. Diário da República n.º 34/2005, Série I-Transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Diretivas n.os 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, prevendo a possibilidade de as entidades às quais não se apliquem as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) optarem pela sua aplicação nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro. Diário da República n.º 213 – I Série.

Decreto-Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto. Diário da República n.º 163 – I Série. Sistema alarga o conceito de pequenas entidades para efeitos da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Decreto-Lei n.º 21/2010, de 23 de Agosto. Diário da República n.º 163 – I Série. Integra o concelho de Mação na unidade territorial do Médio Tejo. Estabelece as matrizes de delimitação geográfica da Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS).

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março. Diário da República n.º 48 – I Série. Aprova os regimes da normalização contabilística para microentidades e para as entidades do sector não lucrativo e transpõe a Diretiva n.º 2009/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, e a Diretiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 de Outubro.

Decreto-Lei n.º 162/2014. Diário da República n.º 211/2015 – Série I. No âmbito da sua atividade e com vista à promoção da competitividade e do investimento as empresas podem beneficiar de incentivos fiscais ao investimento.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho. Diário da República n.º 106/2015 – Série I. Altera o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República n.º 133 – I Série. Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Diário da República n.º 178 – I Série. Estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e revoga o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

- Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Diário da República n.º 299 – I Série. Reforma a tributação do rendimento e adota medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais.
- Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro. Diário da República n.º 298 – Série I A. Orçamento do Estado para 2002.
- Lei n.º 26/2004, de 8 de julho. Diário da República n.º 159 – Série I A. Aprova o Estatuto do Mecenato Científico e procede à nona alteração do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março (Estatuto do Mecenato).
- Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro. Diário da República n.º 249 – I Série. Alterada pelo Decreto-Lei n.º 332/2009, de 14 de Dezembro. Banca.
- Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro. Diário da República n.º 251 – I Série. Alterada pelo Decreto-Lei n.º 332/2009, de 14 de Dezembro. Diário da República n.º 240 – I Série Seguros.
- Lei n.º 237/2008, de 15 de Dezembro. Diário da República n.º 241 – I Série.
- Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho. Diário da República n.º 133 – I Série. Aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro.
- Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho. Diário da República n.º 133 – I Série. Altera o Código do IRC, adaptando as regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade tal como adoptadas pela União Europeia, bem como aos normativos contabilísticos nacionais que visam adaptar a contabilidade a essas normas.
- Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto. Diário da República n.º 163 – I Série. Alarga o conceito de pequenas entidades para efeitos da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.
- Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro. Diário da República n.º 171 – I Série. Simplificação das normas e informações contabilísticas das microentidades.
- Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Diário da República n.º 253 – I Série. Orçamento do Estado para 2011.
- Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março. Diário da República n.º 48 – I Série. Regime da normalização contabilística para entidades do setor não lucrativo.
- Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro. Diário da República n.º 250 – I Série.
- Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro. Diário da República n.º 252 – I Série. Orçamento de Estado.

Lei n.º 51 /2013, de 24 de Julho. Diário da República n.º 141 – I Série. Altera a Lei n.º 66-B/2012.

Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54º, nº 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades.

Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.

6. ANEXOS

6.1. Anexo 1

E-mail de solicitação às empresas – Declarações Fiscais

De: andreia silva [<mailto:andreiapsilva@hotmail.com>]

Enviada: terça-feira, 28 de Julho de 2015 21:10

Para: geral@ambiolhao.pt

Assunto: Pedido de elementos para estudo de trabalho de tese em Fiscalidade

Sou Licenciada em Gestão Financeira e estou a frequentar o Mestrado em Fiscalidade lecionado na Escola Superior de Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve, sob orientação da Professora Lurdes Varela e Professor Sant'Ana Fernandes.

Para terminar este ciclo de estudos encontro-me a desenvolver um estudo com o objetivo de perceber qual o “*Impacto da Fiscalidade e das correções fiscais no resultado líquido das empresas.*”

Este trabalho tem como objeto geral o estudo da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nos resultados das empresas e como objetivo específico, a análise pormenorizada ao quadro 07 da Modelo 22, para a verificação do impacto que as correções fiscais produziram ao nível do resultado tributável. Pretende-se também identificar quais as correções fiscais que as empresas mais praticaram e se com a adoção do novo normativo contabilístico a variação da fiscalidade na contabilidade se alterou após, o SNC.

As empresas em estudo são:

- Universo: todas as empresas a operar em Portugal no período de 2010 a 2013, tendo como referência os valores das estatísticas do referencial nacional do Portal da Autoridade Tributária.

- Amostra por conveniência: empresas dos concelhos de Faro e de Olhão, com estabelecimento estável.

Sendo um tema interessante do ponto de vista dos gestores/administradores pretendo com este estudo trazer um valor acrescentado a esta área. Sou assim a solicitar a vossa colaboração no sentido de saber se vos é possível, me facultarem, as vossas Modelos 22, do período de 2010 a 2013.

Toda a informação é confidencial e os resultados utilizados para o fim acima descrito. Desde já agradeço a atenção disponibilizada,

Andreia Silva

6.2. Anexo 2

Descrição da lista de empresas

AMC NUNES, LDA

BARLACAFÉS - COMÉRCIO DE CAFÉ, LDA

ALGARVESHOMES - SOCIEDADE DE MEDIÇÃO IMOBILIÁRIA , LDA

GEO EXPLORER - AGÊNCIA DE VIAGENS DE TURISMO, S.A.

HORTELÂNDIA - SOCIEDADE DE EXPLORAÇÃO AGRÍCOLA ALGARVE, S.A.

EVTOURS - FULL SERVICES PORTUGAL VIAGENS E TURISMO, S.A.

BETAMARQUES, LDA

DESTINATION TRAVEL SOLUTIONS, S.A.

ON PRO - TRAVEL SOLUTIONS, S.A.

BEST TRANSFERS 4 YOU, - VIAGENS E TURISMO S.A.

BLUE SEVEN - BUSINESS SOLUTIONS, LDA

QUALIX - CONSULTORES FINANCEIROS, LDA

NECTON - COMPANHIA PORTUGUESA DE CULTURAS MARINHAS, S.A.

ARCOL, S.A.

AMBIOLHÃO - EMPRESA MUNICIPAL DE OLHÃO E.M.

6.3. Anexo 3

Evolução das correções fiscais a acrescentar e a deduzir ao Quadro 07 da Modelo 22 com menor predominância (2008-2013)

Modelo 22 - Quadro 07		Campo	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A acrescentar:								
Menos predominantes								
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	0	0	535	428	424	399	
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	0	0	579	644	858	688	
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (Correções positivas)	706	0	0	52	46	45	45	
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (Correções negativas)	707	0	0	18	15	14	13	
Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	213	151	137	155	114	60	
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	599	588	495	529	518	479	
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	0	0	7	15	13	28	
Prémios de seguro e contribuições		60	66	0	0	0	0	
Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	0	0	989	1671	891	437	
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	0	0	12	11	15	30	
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	0	0	167	377	280	304	
Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	28	28	19	21	20	18	
Gastos suportados com transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 3,4 e 1ª parte do n.º 5)	717	72	27	28	30	41	54	
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	720	120	108	60	82	80	75	
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	0	0	91	132	131	205	
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	94	122	144	120	169	223	
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 45.º, n.º 1, al. b)]	726	2	2	4	2	2	5	
Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1, al. c)]	727	0	0	18	18	17	34	
Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	728	251	224	198	191	192	175	
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)]	729	18	7	9	7	7	12	
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	730	46	42	37	29	22	19	
Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)]	731	0	17	28	32	39	35	
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)]	732	26	24	22	22	20	19	

Encargos com combustíveis [art.º 45.º, n.º 1, al. i)]	733	11	8	9	36	10	9
Juros de suprimentos [art.º 45.º, n.º 1, al. j)]	734	15	14	7	9	7	84
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros org. sociais [art.º 45.º, n.º 1, al. n)]	735	0	0	2	1	3	1
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 45.º, n.º 1, al. o)]	780				-	129	119
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes. do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, parte final]	737	0	0	133	191	47	134
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	0	0	31	14	9	13
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	984	869	729	1045	450	455
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.ºs 1, 4 e 5)	740	674	324	299	171	130	145
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titulariedade do adquirente (art.º 48.º, n.ºs 6 e 7)	741	28	26	30	18	32	12
Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7.º, n.º 7, al. b) da Lei 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12)	742	8	11	73	11	35	7
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	0	0	47	0	49	3
Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	2	3	8	9	29	2
Diferença positiva entre o valor patrimonial tributável definitivo do imóvel e valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3, al. a)]	745	58	55	67	59	63	165
Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	0	0	0	0	0	0
Imputação de lucros de sociedades. não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	283	224	235	348	141	209
Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (art.º 67.º)	748	1	0	16	1	4	826
Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	41	22	38	38	114	136
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	750	0	0	0	5	3	1
Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 62.º-A EBF)	751	38	36	40	33	34	43
Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	0	0	0	371	430	447

Fonte: Elaborado pela autora.

Evolução das correções fiscais a acrescer e a deduzir ao Quadro 07 da Modelo 22 com menor predominância (2008-2013)

Modelo 22 - Quadro 07		Campo	2008	2009	2010	2011	2012	2013
A deduzir:								
Menos predominantes								
Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al f) do DR 25/2009, de 14/9]	754	0	0	4	4	2	0	
Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6º)	755	78	58	62	64	80	64	
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	0	0	126	99	77	104	
Vendas e prestação de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	0	0	3	9	20	33	
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	0	0	857	626	488	637	
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	0	0	4	5	7	7	
Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios de pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	0	0	219	266	554	269	
Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20º. do D.R. 25/2009, de 14/9)	763	0	0	62	111	148	228	
Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (artº 35º n.ºs 1 e 4)							177	
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	477	293	541	556	433	467	
50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º n.º 5.º, al. b) e art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1ª parte)	768	0	0	362	346	226	226	
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	853	1139	817	584	650	665	
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	0	0	13	40	5	36	
Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial Tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	0	0	21	30	34	54	
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	773	0	0	18	114	2	5	
Benefícios fiscais	774	438	428	603	455	445	383	
Atualização de encargos de explorações silvícolas	0	14	7	0	0	0	0	
40% das realizações de utilidade social	0	9	93	0	0	0	0	

Fonte: Elaborado pela autora.