



**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR) INSTITUTO  
POLITÉCNICO DE BRAGANÇA**

**Os Impostos Diferidos no Balanço: Estudo de Caso**

**Magui dos Anjos Lopes**

*Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança para obtenção do Grau de  
Mestre em Contabilidade e Finanças*

Orientada por **Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires**

**Bragança, Maio, 2014.**





**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR) INSTITUTO  
POLITÉCNICO DE BRAGANÇA**

**Os Impostos Diferidos no Balanço: Estudo de Caso**

**Magui dos Anjos Lopes**

Orientada por **Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires**

**Bragança, Maio, 2014.**

## Resumo

Este estudo desenvolve-se em torno da problemática dos Impostos Diferidos (ID), mais concretamente no “como” e “porquê” dos ID no balanço. Porque o reconhecimento de ID se faz depender do tipo de relação entre contabilidade e fiscalidade, mais concretamente da influência desta no momento da definição e seleção das políticas contabilísticas, a resposta ao porquê dos ID carece ser estudada numa dupla perspetiva, a normativa e a empírica. Para tanto, a investigação foi delineada a partir de um estudo de caso do tipo descritivo e explicativo, com base num conjunto de empresas especialmente selecionadas.

O trabalho realizado permitiu concluir que a razão dos ID está nos diferentes objetivos da contabilidade e fiscalidade e que os ID potencialmente identificados são em número muito superior aos efetivamente reconhecidos. Das empresas analisadas apenas sete reconheceram, no período observado, ID no balanço e destes, os Passivos por Impostos Diferidos (PID) surgem em maior número e com um peso relativo significativamente maior comparativamente aos Ativos por Impostos Diferidos (AID). No que respeita às razões que os originaram, os resultados mostram que os PID são justificados pelos subsídios ao investimentos e excedentes de revalorização enquanto os AID encontram a razão de ser em prejuízos fiscais reportáveis, ajustamentos de transição de normativo e em imparidades em clientes e inventários.

**Palavras-Chave:** Impostos Diferidos, imposto sobre o rendimento, NCRF 25, relação entre contabilidade e fiscalidade.

## **Resumen**

Este estudio se desarrolló en torno a la problemática de los Impuestos Diferidos (ID), específicamente en el "cómo" y "porqué" de los ID en el balance. Debido a que el reconocimiento de ID depende del tipo de relación entre la contabilidad y fiscalidad, más específicamente de la influencia de esta en el momento de la definición y selección de las políticas contables, la respuesta al porqué los ID necesita ser estudiada en una doble perspectiva, una normativa y otra empírica. Por lo tanto, la investigación se diseñó a partir de un estudio de caso de tipo descriptivo y explicativo, con base en un conjunto de empresas especialmente seleccionadas.

El trabajo realizado permitió concluir que la razón de los ID está en los diferentes objetivos de la contabilidad y la fiscalidad y que los ID potenciales identificados superan en gran número a los efectivamente reconocidos. De las empresas analizadas, apenas siete los reconocieron en el periodo observado y estos, los PID surgen en mayor número y con un peso relativo significativamente mayor comparado a los AID. En cuanto a lo que respecta a las razones que los originaron, los resultados mostraron que los PID son justificados por los subsidios a las inversiones y excedentes de revalorización mientras los AID encontraron la razón de ser en pérdidas fiscales reportables, ajustes de transición normativa y perdidas potenciales en clientes e inventarios.

**Palabras-Clave:** Impuestos diferidos, impuesto sobre el rendimiento, NCRF 25, relación entre contabilidad y fiscalidad.

## ***Abstract***

This study is developed through the issue of Deferred Taxes (DT), specifically on the “hows” and “whys” of the DT in the balance sheet. Because the recognition of DT does depend on the type of relationship between accounting and taxation, specifically the influence in the moment of definition and selection of accounting policies, the answer of the question of DT needs to be studied in a double perspective, the normative and the empirical one. Therefore, the research was designed from a case study of a descriptive and explanatory type, based on a set of specially selected companies.

The paper concluded that the reason of DT is focused on the different objectives of accounting and taxation and the potentially identified DT are, in numbers, much greater than the recognized ones. Through the analyzed companies, only seven recognized, in the period observed, DT in the balance sheet, and from this group, the deferred taxes assets appear in greater numbers and with a significantly higher weight compared to the deferred tax liabilities. Regarding the reasons that caused them, the results show that the Deferred Tax liabilities are justified by investment grant and revaluation surplus while the Deferred Tax assets are justified by reportable tax losses, adjustment of normative transition and impairment of customers and inventories.

**Keywords:** Deferred taxes, income taxes, Accounting and financial reporting standards - NCRF 25, the relationship between accounting and taxation.

“Tudo aquilo que sou hoje, ou pretendo ser, devo a vós.”

À minha Família

## Agradecimentos

A conclusão deste trabalho representa o culminar de mais uma etapa da minha vida académica, pelo que não posso deixar passar o momento sem expressar, aqui e por escrito, a gratidão que sinto por todos aqueles que de uma forma ou de outra tornaram a realização deste projeto possível.

Nesta fase de agradecimentos corremos o risco de cometer algumas injustiças, seguramente por omissão, porque ao longo de cerca de dois anos de trabalho foram muitas as pessoas a quem tivemos de recorrer e que de uma forma ou de outra ajudaram a trilhar este caminho, pelo que são muitos por quem, neste momento, sinto um profundo reconhecimento.

A Deus, que nunca nos abandonará e sempre nos dá sabedoria, saúde e força para enfrentar tudo na vida.

Ao longo deste tempo foi indispensável o apoio da família, sem o qual não teria sido possível manter o equilíbrio emocional para chegar até aqui. A eles agradeço a oportunidade, confiança depositada, o carinho e palavras de motivação e tudo o que tiveram que suportar, principalmente por todas, muitas, as vezes em que as minhas necessidades ultrapassaram as suas possibilidades.

À Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires, minha orientadora, pelo incomensurável conhecimento, apoio, entrega e disponibilidade empregues na realização deste trabalho, sem os quais não teria tido a ambição e alcance que julgamos ter conseguido. As palavras são insuficientes para a gratidão que sinto, o meu muito obrigado.

Ao meu namorado, Carlos Alberto, por estar sempre lá. Pelo apoio incondicional, carinho, palavras de motivação e, sobretudo, pela paciência e compreensão.

Aos professores, pela partilha de conhecimentos. Aos meus colegas e amigos, pela amizade, companheirismo e palavras de motivação.

À Sociedade de Revisores Fernando Peixinho & José Lima, SROC, Lda, e aos seus funcionários pela, amabilidade e apoio na disponibilização dos dados, sem os quais não seria possível a realização deste estudo.

A todos os que estiveram comigo e me apoiaram, o meu muito obrigado.

## Lista das Abreviaturas

€ - Euros

§ - Parágrafo

AID - Ativos por Impostos Diferidos

CCI - Código da Contribuição Industrial

CE - Conselho Europeu

CIRC - Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares

CLC - Certificação Legal de Contas

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DC - Diretriz Contabilística

DF - Demonstrações Financeiras

DGI- Direção Geral dos Impostos

DTD - Diferenças Temporárias Dedutíveis

DTT - Diferenças Temporárias Tributáveis

EC - Estrutura Conceptual

EUA - Estados Unidos da América

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação

IAS - *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

ICP - Índice de Capital Próprio

ID - Impostos Diferidos

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IOSCO - *International Organization of Securities Commissions*

IVA - Imposto sobre Valor Acrescentado

JV - Justo valor

NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-ESNL - Norma Contabilística e de Relato Financeiro das Entidades do Setor Não Lucrativa

NCRF-ME - Norma Contabilística Relato Financeiro para Micro Entidades

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

NIC - Normas Internacionais de Contabilidade

PID - Passivos por Imposto Diferidos

POC - Plano Oficial de Contabilidade

RLP - Resultado Líquido do Período

SA - Sociedade Anónima

SFAS - *Statement of Financial Accounting Standards*

SNC - Sistema da Normalização Contabilística

SQ- Sociedade por Quotas

UE - União Europeia

VAB<sub>cf</sub> - Valor Acrescentado Bruto ao custo de fatores

VRL - Valor Realizável Líquido

# Índice

|  |    |
|--|----|
| Lista de Gráficos.....   | x  |
| Lista de Tabelas .....   | xi |
| Introdução.....  | 1  |
| 1. Revisão da Literatura .....   | 5  |
| 1.1. Caracterização Geral da Envolvente e dos Utilizadores da Informação Financeira .....                | 5  |
| 1.1.1. Correntes Dominantes: Continental e Anglo-Saxónica.....   | 5  |
| 1.1.2. Características Sobressalientes da Envolvente e os Utilizadores da Informação Financeira.....     | 7  |
| 1.1.3. Caracterização Geral da Envolvente em Portugal.....   | 9  |
| 1.2. Relação entre Contabilidade e Fiscalidade.....  | 10 |
| 1.2.1. Objetivos da Contabilidade e da Fiscalidade .....   | 10 |
| 1.2.2. Determinantes da relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade .....                              | 11 |
| 1.2.3. Grau de Coexistência e/ou Complementaridade .....   | 13 |
| 1.3. Caracterização do Normativo Português .....   | 16 |
| 1.3.1. Contabilístico.....   | 16 |
| 1.3.2. Fiscal .....  | 18 |
| 1.4. Norma Contabilística versus Norma Fiscal .....  | 19 |
| 1.4.1. Diferenças entre o Resultado Contabilístico e o Fiscal .....                                      | 20 |
| 1.4.1.1. Diferenças Permanentes e Diferenças Temporárias .....   | 21 |
| 1.4.2. Método de Contabilização do Imposto sobre o Rendimento .....                                      | 23 |
| 1.4.3. Ativos e Passivos por Impostos Diferidos justificados no quadro das Normas: NCRF versus CIRC..... | 24 |
| 1.5. Impostos Diferidos: Reconhecimento, Mensuração e Divulgação.....                                    | 31 |
| 1.6. Impostos Diferidos: Fontes Empíricas .....  | 33 |
| 2. Estudo de Caso: Os Impostos Diferidos no Balanço .....  | 38 |
| 2.1. Metodologia de Investigação.....  | 38 |
| 2.1.1. Investigação Qualitativa .....  | 38 |
| 2.1.2. Método de Investigação .....  | 39 |

|   |    |
|---|----|
| 2.1.3. Objetivos de Estudos .....                 | 41 |
| 2.1.4. Caracterização da Amostra.....             | 41 |
| 2.1.5. Preparação e Recolha de Dados .....        | 45 |
| 2.2. Apresentação e Discussão dos Resultados..... | 46 |
| 2.2.1. Resultados .....                           | 46 |
| 2.2.2. Discussão Teórica dos Resultados .....     | 63 |
| Conclusões e Futuras Linhas de Investigação ..... | 66 |
| Referências Bibliográficas.....                   | 69 |

## Lista de Gráficos

|   |    |
|---|----|
| Gráfico 1. Estrutura empresarial portuguesa .....                   | 42 |
| Gráfico 2. Caracterização das empresas por setor de atividade ..... | 51 |
| Gráfico 3. Tipo de Impostos diferidos reconhecidos no Balanço ..... | 52 |
| Gráfico 4. Ativos por impostos diferidos .....                      | 53 |
| Gráfico 5. Passivos por impostos diferidos .....                    | 54 |

## Lista de Tabelas

|  |    |
|--|----|
| Tabela 1. Diferenças entre sistema anglo-saxónico e sistema continental .....            | 12 |
| Tabela 2. Diferentes modelos de relação entre a contabilidade e a fiscalidade .....      | 14 |
| Tabela 3. Resumo das diferenças temporárias .....  | 22 |
| Tabela 4. O modelo de justo valor e a revalorização .....                                | 29 |
| Tabela 5. Reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos .....               | 31 |
| Tabela 6. Quadro conceptual: norma contabilística <i>versus</i> fiscal .....             | 32 |
| Tabela 7. Apresentação resumida das fontes empíricas .....                               | 36 |
| Tabela 8. Principais indicadores das PME por regiões NUTS II, 2008 .....                 | 43 |
| Tabela 9. Análise descritiva da amostra .....  | 44 |
| Tabela 10. Dispersão de dados entre rubricas .....                                       | 44 |
| Tabela 11. Exemplos de correções a acrescentar ao resultado líquido do período .....     | 47 |
| Tabela 12. Exemplos de correções a deduzir ao resultado líquido do período .....         | 48 |
| Tabela 13. Situações potencialmente geradoras de ID e os respetivos impactos .....       | 49 |
| Tabela 14. Reconhecimento contabilístico dos impostos diferidos .....                    | 50 |
| Tabela 15. Análise descritiva dos impostos diferidos .....                               | 52 |
| Tabela 16. Reconhecimento das perdas fiscais e créditos de impostos não usados .....     | 55 |
| Tabela 17. Reconhecimento dos prejuízos fiscais reportáveis .....                        | 56 |
| Tabela 18. Reconhecimento de excedente de revalorização em ativos fixos .....            | 56 |
| Tabela 19. Reconhecimento de imparidade em clientes .....                                | 57 |
| Tabela 20. Reconhecimento de imparidades em inventários .....                            | 58 |
| Tabela 21. Reconhecimento de subsídios ao investimento .....                             | 58 |
| Tabela 22. Desreconhecimento de ativos .....   | 59 |
| Tabela 23. Reconhecimento do ajustamento de transição do normativo .....                 | 60 |
| Tabela 24. Resumo dos ID efetivamente reconhecidos .....                                 | 61 |
| Tabela 25. Situações potencialmente geradoras de ID e as efetivamente reconhecidas ..... | 62 |

## Introdução

A crescente globalização e internacionalização das empresas, acompanhadas de uma maior complexidade e volume da atividade económica, no plano nacional, regional e internacional, colocam as empresas perante necessidades acrescidas no momento que procedem à preparação e divulgação das suas Demonstrações Financeiras (DF). Exige, desde logo, informação uniforme, compreensível e comparável que evite conflitos no momento em que os seus utilizadores, nacionais ou outros, procedam à interpretação da situação financeira, patrimonial e desempenho das empresas. Esta necessidade tornou imperativa a utilização de pressupostos, princípios e regras comuns.

Porém, a definição e construção de princípios e regras comuns surge condicionada pela envolvente, isto é, influenciada por fatores diversos como o sistema legal, a cultura, questões sociais, políticas e económicas de cada país. Cunha e Rodrigues (2004) referem, a este respeito, que um dos fatores que mais influencia a determinação do resultado de uma empresa é o modelo de contabilização dos impostos sobre os lucros pela divergência significativa que este produz e, conseqüentemente, pelas dificuldades que coloca ao nível da comparabilidade e fiabilidade das DF nos diferentes países.

No quadro destas diferenças foram identificadas duas grandes correntes, a anglo-saxónica e da Europa continental, a partir das quais os diferentes sistemas contabilísticos de cada país surgem classificados. A anglo-saxónica é comum aos sistemas contabilísticos do Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Canadá e outros por estes influenciados, enquanto a Continental se refere aos países da Europa continental, onde se enquadra Portugal. Nos sistemas contabilísticos de cariz anglo-saxónico a contabilidade é o resultado de uma forte influência dos organismos profissionais, numa tentativa de responder às necessidades de uma economia de mercado e onde emerge como grande pilar o macro princípio da “imagem verdadeira e apropriada”, assente na prevalência da substância económica sobre a forma legal, e com uma grande preocupação com a divulgação de informação financeira quantitativa e qualitativa. Por sua vez, os sistemas da Europa continental mostram-se mais preocupados com a satisfação das necessidades dos credores, dado que o *input* dos profissionais e o vínculo ao espírito do conceito da “imagem verdadeira e apropriada” são reduzidos, porque dependem da aplicação literal das regras governamentais. Existe uma dependência significativa das regras fiscais como consequência da forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade. São, ainda, sistemas que valorizam o sigilo pelo que a quantidade de informação divulgada é, comparativamente, mais reduzida logo menos transparente.

De entre os diferentes fatores que separam ambas as correntes ideológicas sobressai a relação que é possível identificar entre a contabilidade e a fiscalidade, que vai de uma significativa independência a uma relação de dependência parcial. Neste sentido, o cálculo do resultado contabilístico e a

consequente determinação e contabilização do imposto sobre os lucros resulta de forma diferente em cada país, decorrente não só dos diferentes objetivos que presidem à contabilidade e à fiscalidade como também do tipo de relação que é possível estabelecer entre ambas. Dadas estas diferenças existirem e não poderem ser ignoradas no momento de preparar e divulgar a informação financeira, houve necessidade de regulamentar o seu tratamento. O primeiro país a estabelecer normas para a contabilização e divulgação dos impostos sobre os rendimentos e os consequentes ID, decorrentes das diferenças entre a norma contabilística e a norma fiscal, foram os Estados Unidos da América (EUA), com a publicação da norma “*Accounting for Income Taxes*” (ARB n.º 23), em 1944. Com o objetivo de responder as tais necessidades, ou seja, com a adoção do método de responsabilidade baseado no balanço, a norma publicada em 1944 foi substituída pela “*Statement of Financial Accounting Standards*” (SFAS), n.º 109, com a mesma designação, “*Accounting for Income Taxes*” (Cunha & Rodrigues, 2004).

A globalização e internacionalização das empresas e o crescimento e desenvolvimento dos mercados de capitais viriam a exigir um modelo único de relato. Como consequência, o *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), no quadro dos objetivos a que preside, enquanto organismo de supervisão dos mercados financeiros a nível mundial, vem, em 1995, declarar a necessidade de adotar normas contabilísticas que ultrapassem o seu caráter nacional. Decorre daqui o seu apoio, perante determinadas condições, o *International Accounting Standards Board* (IASB). Esta parceria consubstanciar-se-ia no primeiro grande impulso que seria dado ao processo de harmonização contabilística e cuja maior relevância viria a ser protagonizada, na primeira década do século XXI, com a redefinição da estratégia europeia e o apoio declarado da União Europeia (U.E.) às normas do IASB. Assim, o ano de 2005 marcaria o primeiro momento desta nova era, com a introdução da obrigatoriedade da adoção das normas emitidas pelo IASB, as *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), para a preparação das DF consolidadas das empresas europeias cotadas em bolsa de valores com o objetivo de aprofundar o mercado único de capitais e tornar as DF das empresas comparáveis, fiáveis, compreensíveis e mais úteis para os seus utilizadores. O segundo momento relativo ao ano 2010, com a extensão desta obrigatoriedade e, consequentemente, a necessidade de adaptação das legislações nacionais dos diferentes estados membros da União Europeia (U.E.) às IAS/IFRS. Este fato justifica a recente reforma vivida em Portugal, com a revogação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) e demais legislação complementar e entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 2010, do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

No quadro dos ID, a reforma protagonizada revoga a Diretriz Contabilística (DC) 28 e faz aprovar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25 (NCRF 25) que acolhe os princípios basilares da IAS 12, relativa à contabilização dos impostos sobre os lucros, em sintonia com o regime do acréscimo definido na Estrutura Conceptual (EC) do IASB e, por essa via, também na EC do SNC.

Atendendo à filosofia e conteúdo da NCRF 25 não têm sido poucos os profissionais que vêm questionando a sua aplicabilidade em Portugal muito por força das características do tecido empresarial, maioritariamente constituído por micro e pequenas empresas. Cunha e Rodrigues (2004) chegaram à conclusão que a maioria das empresas que em Portugal apresentam o reconhecimento dos ID são as grandes empresas e as empresas multinacionais, pelo que se questionam sobre a obrigatoriedade da aplicação desta norma por parte das demais empresas.

Porém, por outro lado, ao se centrar nos diferentes objetivos que perseguem a contabilidade e a fiscalidade e, por essa via, nas diferenças que existem entre a norma contabilística e a norma fiscal e que se traduzem em divergências entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, constatamos que os ID constituem uma área de grande relevância para a contabilidade e que não tem como não deixar de passar despercebido, fundamentalmente num contexto de mercado globalizado onde insere Portugal. Recorde-se que os ID têm como principal objetivo reconhecer, nas DF, as diferenças temporárias que existem entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, ou seja, permitem fazer a ponte da norma fiscal, nos termos do artigo 17º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

De acordo com os pressupostos apresentados, e dado à pouca ou inexistente investigação desta temática em Portugal, este estudo visa investigar o “como” e o “porquê” do reconhecimento dos ID no balanço. A motivação para a escolha desta temática assenta, por um lado, na vontade de aumentar o conhecimento sobre este assunto, bem como a necessidade de reconhecer os ID e, por outro, a necessidade de aumentar o conhecimento sobre a realidade de Portugal, na medida em que a investigação disponível em Portugal é ainda reduzida, seja em relação à caracterização geral da nossa envolvente seja no que respeita à tipificação das relações específicas entre a contabilidade e a fiscalidade e, dentro destas, a dimensão e impacto dos ID no balanço.

Neste sentido, pretende-se identificar as situações potencialmente geradoras de ID e o que os justifica, ou seja, estudar o “como” e o “porquê” do reconhecimento dos ID no balanço. Com o intuito de dar resposta ao “como”, centramos a nossa abordagem no reconhecimento dos ID no balanço, ou seja, na regulamentação que sustenta ambas as disciplinas, contabilidade e fiscalidade. Para responder ao “porquê” objetivaremos a nossa abordagem no reconhecimento dos ID no balanço, mais concretamente no estudo de ambas as perspetivas, normativo contabilístico e fiscal. Propomo-nos complementar esta investigação com um estudo de caso aplicado à realidade portuguesa a partir da análise das DF de um conjunto de Pequenas e Médias Empresas (PME), a selecionar para o efeito com o objetivo de identificar:

- As situações potencialmente geradoras de ID e as efetivamente reconhecidas no balanço; e
- Identificar as diferenças e o porquê detas diferenças.

O método de investigação baseia-se num estudo de caso múltiplo, descritivo e exploratório, com base num conjunto de PME selecionadas e capazes de nos permitirem compreender não só a aplicação da NCRF 25 como o seu efeito nas DF destas empresas. Este método de investigação é, no dizer de (Yin, 2009), útil para investigar a forma como os conceitos teóricos são aplicados e utilizados na prática.

Para responder a estes objetivos, este trabalho surge desenvolvido, para além desta introdução e das necessárias conclusões, em duas grandes partes. A primeira parte é a revisão de literatura, onde, para além da caracterização da envolvente e dos sistemas contabilísticos em geral procura-se apresentar a caracterização do sistema contabilístico português, colocando particular enfoque na relação que é possível identificar entre a contabilidade e a fiscalidade e, conseqüentemente, na análise dos normativos que suportam ambas as disciplinas. Compreende, ainda, uma abordagem aos principais estudos empíricos sobre os ID. A segunda parte, designamos de estudo de caso, compreende, para além da justificação do tema e da metodologia, a apresentação, análise e discussão dos resultados obtidos.

# 1. Revisão da Literatura

## 1.1. Caracterização Geral da Envolve e dos Utilizadores da Informação Financeira

### 1.1.1. Correntes Dominantes: Continental e Anglo-Saxónica

Para Amaral (2001) a contabilidade, como sistema que elabora e produz a informação financeira sobre as empresas, deveria na sua génese ter uma forma única de atingir os seus objetivos. Porém, a influência dos fatores e características da envolvente de cada país, como a cultura, questões sociais, sistema político, razões de natureza económica e religiosa, de entre outras, dificultam esse objetivo. Neste sentido, têm sido vários os estudos desenvolvidos por académicos e profissionais numa tentativa de perceber e classificar os sistemas contabilísticos de cada país para que melhor se interprete e compare a informação financeira que é preparada e relatada.

Nobes (1996b) citado por Amaral (2001) e posteriormente Blake, Akerfeldt, Fortes, & Gowthorpe (1997); Nobes (1998), apresentam os sistemas contabilísticos classificados em dois grandes blocos, o Anglo-Saxónico e o da Europa Continental. Esta classificação veio, mais tarde, ser objeto de críticas, fundamentalmente justificadas pelo fato de partir de uma divisão lata, em apenas dois blocos, e de que resultou, necessariamente, de uma agregação de sistemas demasiado simplista. Ou seja, a permitir que, por exemplo, alguns países possam ser classificados como mais próximos de uma ou outra corrente (D'Arcy, 2001; Nobes, 2004; Hellmann, Perera e Patel, 2013).

Hellmann *et al.*, (2013) apresentam, também, uma classificação dos sistemas contabilísticos suportada em duas grandes abordagens, os fatores extrínsecos e os intrínsecos. Classificam como extrínsecos os fatores que influenciam a natureza da prática contabilística, como sejam as questões culturais, económicas e fiscais, e nos intrínsecos aqueles que derivam do próprio sistema, ou seja, as práticas de relato Hellmann *et al.*, (2013). Gonzalo e Tua (1988:49), citados por Amaral (2001)

defendem que os sistemas contabilísticos tendem a evoluir com o passar dos anos, seja por questões internas (culturais, sociais, ...) seja por fatores de ordem externa, decorrentes de uma maior abertura e, conseqüentemente, da influência das multinacionais e do tipo de utilizadores, que colocam novas necessidades e, com elas, um novo paradigma.

A este respeito Gray (1988) defende, no seu trabalho, uma maior preponderância para as questões culturais, ao sublinhar que a contabilidade segue padrões diferentes em diferentes partes do mundo. Realça os aspetos culturais como questões pertinentes da diferenciação e classificação dos sistemas contabilísticos, destacando fatores como a influência profissional ou o controlo estatal, a uniformidade ou a flexibilidade, o conservadorismo ou o otimismo e o secretismo ou uma maior transparência. Sublinha, no entanto, que estes valores podem não ser únicos e que poderão permitir identificar dimensões de outros valores envolvidos.

Por sua vez Hussein (1996) vem defender que as normas possuem fins múltiplos que refletem questões sociais, culturais e políticas de cada país. Argumenta, ainda, que as questões culturais não são o único determinante da ação humana, representam uma forte influência na preparação da informação financeira, o que justifica que muitos dos países em desenvolvimento sigam práticas contabilísticas e de divulgação da informação financeira muito próximas das dos seus colonizadores, Nobes e Parker, (2006) citado por (Pires e Rodrigues, 2011).

O sistema legal surge descrito na literatura como um fator fortemente influenciador do sistema contabilístico. Doupnik e Salter (1995), citado por Matias, (2009) defendem existir uma relação direta entre o sistema legal e o sistema contabilístico. Para Nobes (1998) esta influência existe mas estabelece-se de forma indireta. Nos países onde o sistema legal é do tipo "*Common-law*", as normas não obedecem às leis mas seguem recomendações, enquanto nos países onde o sistema é do tipo "Direito Romano", prevalecem leis prescritas e detalhadas. Por sua vez Deegan e Unerman (2006) citado por Matias (2009) defendem que, dada a relação entre os sistemas legais e o sistema contabilístico, nos países onde vigora o "*Common Law*" há poucas regras para orientar as práticas contabilísticas ao passo que nos países de "Direito Romano" as regras contabilísticas são muitas e prescrevem detalhadamente como cada tipo de procedimento deve seguir. Para Matias (2009) a corrente "*Common Law*" é característica da Inglaterra e dos sistemas por estes influenciados e que a corrente "Direito Romano" prevalece nos países da Europa Continental.

Na sua abordagem, Nobes (1998) não deixou de referir a influência das entidades reguladoras e o sistema de financiamento. Neste particular, tentou estabelecer ligação entre o sistema de financiamento e os sistemas contabilísticos para procurar agrupar, com base na fonte de financiamento preferencial, os sistemas contabilísticos em dois blocos, o continental e o anglo-saxónico. Concluiu que os países onde as entidades se financiam fundamentalmente no mercado de capitais tendem a associar-se à corrente Anglo-saxónico e que os países que utilizam as restantes fontes de financiamento se enquadram, preferencialmente, na corrente da Europa Continental, o que

indica que uma das diferenças entre o sistema Anglo-saxónico e o da Europa Continental está no tipo de financiamento. Enquanto um dispõe de mercados de capitais forte com grandes números de acionistas (Anglo-saxónico) os outros (Europa Continental) caracteriza-se por apresentar mercados de capitais fracos e, por isso, com sistemas de financiamento mais direcionados para credores, fundamentalmente concentrados nas instituições bancárias. Também Zysman (1983) citado por Matias (2009) num trabalho realizado sobre o tipo de financiamento preferencialmente escolhido pelas empresas concluiu pela existência de três grandes tipos, aquele que é assegurado pelo mercado de capitais, onde se enquadra o Reino Unido e os EUA, por recursos atribuídos pelo governo, de que são exemplo a França e o Japão, ou pelo sistema bancário, como é o caso da Alemanha.

Relativamente ao sistema fiscal, outro elemento de maior importância na diferenciação do sistema contabilístico Lamb, Nobes, e Roberts (1998), aponta que questão principal não se encontra em identificar se o sistema fiscal afeta ou não as decisões económicas das empresas mas antes de saber qual o grau da dependência existente entre as normas contabilísticas e as normas fiscais e de que forma se relacionam. Neste sentido, os autores identificaram uma relação de desconexão, identidade, liderança da contabilidade, liderança e domínio da fiscalidade e concluindo que é possível distinguir os países com um sistema de contabilidade do tipo Anglo-Saxónico daqueles que apresentam um sistema de contabilidade Europeu Continental, com base na força relativa que a fiscalidade tem para influenciar a escolha das políticas contabilísticas. Wahrisch (2001), citado por Pires e Rodrigues (2011), identificou uma forte influência do sistema fiscal na definição das políticas contabilísticas, apresentando os EUA como um bom exemplo de independência da lei fiscal relativamente à regulamentação contabilística e os países da Europa Continental onde, em graus diferentes, o sistema fiscal e o sistema contabilístico tendem a misturar-se e/ou a confundir-se. Conclui, neste particular, que a lei fiscal exerce forte influência na forma como os indivíduos e as empresas se comportam, e que este fato é evidente nos países de Europa Continental, onde a contabilidade surge condicionada pela fiscalidade.

Com base nesta abordagem e partindo duma classificação muito simplista, o sistema contabilístico português apresenta características típicas de um sistema de cariz continental, em sintonia com as suas raízes históricas e influências culturais. De referir que o primeiro Plano Oficial de Contabilidade, emitido em 1977, apresentava uma forte inspiração das escolas francesa e alemã.

### **1.1.2. Características Sobressalientes da Envoltente e os Utilizadores da Informação Financeira**

A evolução dos normativos contabilísticos faz-se assentar em estruturas coerentes, capazes de fundamentar as normas e os procedimentos contabilísticos e de orientar a sua elaboração aplicação Tua Pereda (1995), citado por (Freitas,2007).

Segundo Freitas (2007) a estrutura conceptual (EC) é entendida como um conjunto de princípios e conceitos coerentes, fáceis de comunicar e organizados de forma lógica e por dedução da envolvente (Pires & Rodrigues, 2014). Equivale por dizer que a EC para dar resposta aos objetivos a que preside está condicionada à envolvente e às suas necessidades. Por sua vez, a contabilidade, no sentido de cumprir com o seu objetivo, deve proporcionar informação para um conjunto diversificado de utilizadores com necessidades diversas<sup>1</sup>. Neste sentido, criar um conjunto de características a serem observadas na informação financeira e capazes de satisfazer os interesses de todos estes utilizadores leva a fazer apreciações e opções (Cravo,1991).

Nestes termos, os principais utilizadores da informação financeira serão determinados pelas principais características da envolvente que determinará o conteúdo da EC, em particular no que respeita à hierarquia das características qualitativas ou atributos que se espera ver observados pelas DF. Esta necessidade, de perceber as características mais importantes, impõe que se centre a questão nos critérios valorimétricos porque serão estes a ditar a prevalência, ou não, do atributo da relevância sobre o da fiabilidade. A utilização do justo valor, do termo anglo-saxónico “*Fair Value*”, privilegia a relevância, porque, ao permitir evidenciar a valorização em cada momento, proporciona informação atual, logo mais relevante. Surge da necessidade manifestada pelos utilizadores para os quais o custo histórico não oferece informação satisfatória, ainda que mais fiável. Neste sentido o critério valorimétrico do justo valor está muito mais voltado para os investidores, na medida em que ao proporcionar um conhecimento específico e temporal sobre a forma como as variações da envolvente interferem na valorização do património, ou seja, uma visão mais dinâmica e que compreende o efeito das diferentes forças que influenciam a atividade da entidade e não apenas a determinação das ações desenvolvidas por ação da sua gestão (Freitas,2007) que está muito mais vocacionado para preparar informação útil no processo de tomada de decisões de investimento. Assumindo que a preponderância do investidor se faz sentir nos países que apresentam mercados de capitais mais desenvolvidos podemos assumir que os sistemas contabilísticos de cariz Anglo-saxónico privilegiam a utilização do justo valor e a prevalência do atributo da relevância sobre o da fiabilidade.

Por sua vez, o atributo da fiabilidade pretende privilegiar a preparação de informação isenta de preconceitos, possibilitando aos utentes a obtenção de uma representação fidedigna do que ela pretende apresentar (§ 31, EC). Para o conseguir, o critério valorimétrico mais adequado é o custo histórico, apresentado como a “*base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras ...*” (§ 99, EC). Na perspetiva da preparação da informação financeira o uso do custo histórico protege os credores, que esperam que a informação não exclua a reposição dos valores cedidos. Permite, neste sentido, o reconhecimento de excedentes realizados e determina que se ignore o reconhecimento de excedentes potenciais, em sintonia com o requisito da prudência (Freitas, 2007). Em sintonia, Suarez *et al* (2002:19), citados a partir de Freitas

---

<sup>1</sup> Os principais utilizadores da informação financeira são, nos termos da EC, os investidores, credores e outros mutuantes, trabalhadores, mutantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo e público.

(2007) afirmam que a “inclusão do princípio da prudência na maior parte dos ordenamentos contabilísticos pretende dar corpo ao conceito do “*Fair Value*” forma assimétrica, já que só permite o reconhecimento de perdas potenciais”. Também aqui, e assumindo que a preponderância dos credores, onde se inclui o Estado, se faz sentir nos países que apresentam como fonte de financiamento preferencial o sistema bancário podemos assumir que os sistemas contabilísticos de cariz continental privilegiam a utilização do custo histórico e a supremacia do atributo da fiabilidade sobre o da relevância.

A opção entre o custo histórico e o justo valor leva-nos a presumir sobre a possibilidade de conjuntura quanto à neutralidade e imparcialidade da informação financeira porque, no momento da definição do objetivo atributos, princípios e critérios que suportam a preparação das DF existe uma certa dose de escolha, em função da envolvente e das suas características (Pires & Rodrigues, 2014).

A estas ilações não é alheia a construção da EC porque, ao ser deduzida da envolvente, Tua (2000), não é mais do que o reconhecimento da importância relativa dos utilizadores da informação financeira e das suas necessidades (Cravo, 1991).

### **1.1.3. Caracterização Geral da Envolvente em Portugal**

Se o sistema contabilístico se apresenta como uma consequência da envolvente e por esta condicionado, o sistema contabilístico português é o resultado das principais forças que emergem da sua envolvente.

Neste sentido, podemos dizer que o sistema contabilístico em Portugal enquadra-se na corrente da Europa Continental. Pires e Rodrigues (2011), baseado em estudo desenvolvido por Gray (1988), que defende os aspetos culturais para a classificação dos sistemas contabilísticos, caracterizaram o sistema contabilístico Português tendo em atenção quatro aspetos:

- Desenvolvimento da norma: influência da profissão *versus* controlo estatal;
- Característica da norma: tendência para a uniformidade *versus* flexibilidade;
- Modelo valorimétrico: conservadores *versus* otimista;
- Modelo de relato: secretismo *versus* transparência.

No que respeita ao desenvolvimento da norma, surgem em Portugal desenvolvidas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), em Portugal, órgão dependente do Ministério das Finanças, o que justifica e determina uma dependência relativamente ao Estado de tipo umbilical. Enquadra-se na designada “corrente legalista” ou Continental onde predominam os códigos legais, normas altamente prescritas, detalhadas e processuais que se apresentam sob a forma de leis nacionais. Quanto ao modelo valorimétrico, as práticas contabilísticas tendem a ser muito conservadoras e com uma forte proteção dos interesses dos credores e das exigências governamentais, principalmente na

determinação e pagamento do imposto. A prevalência vai, assim, para o modelo do custo histórico. Atendendo à estrutura do tecido empresarial, formado na sua esmagadora maioria por entidades do tipo micro ou pequena entidade, o modelo de relato tende a ser pouco exigente. Em Portugal as PME lideram o tecido empresarial, ao responderem por 99,7% das entidades constituídas sob a forma das sociedades. Destas, as microempresas representam 86% do total das PME'S e as pequenas 12,2%. Empresas de dimensão tão reduzida conjugadas com a inexistência de modelos de gestão sofisticados, a simplicidade das operações que realizam e a concentração da propriedade e da gestão concorrem para que as exigências ao nível dos sistemas de preparação da informação e de relato sejam reduzidas. Num tecido empresarial com estas características o processo de tomada de decisão encontra-se na intuição do empresário, no improvisado ou em sentimentos (Pires & Rodrigues, 2011).

Autores como Kassai (2001), Scholes (1990) e Dechow (1995), citados a partir de Pires e Rodrigues (2011), defendem que nos casos onde é possível identificar uma relação de dependência entre o sistema contabilístico e o fiscal as empresas aceitam soluções contabilísticas que estimulam a obtenção de benefícios fiscais. Esta relação existe e é justificada, de entre outras, por questões de ordem histórica pelo fato de em Portugal o normativo fiscal se ter antecipado em mais de uma década ao normativo contabilístico. Assim, e ainda que no plano teórico a relação entre a contabilidade e a fiscalidade se caracterize por uma relação de dependência parcial a verdade é que a realidade mostra a existência de uma certa ingerência, quando não mesmo a supremacia da fiscalidade na contabilidade (Pires & Rodrigues, 2014).

Desta, ainda que breve, caracterização, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade sobressai como um dos fatores com maior influência poderá exercer sobre o sistema contabilístico e, conseqüentemente, na definição das políticas contabilísticas.

## **1.2. Relação entre Contabilidade e Fiscalidade**

### **1.2.1. Objetivos da Contabilidade e da Fiscalidade**

A contabilidade e a fiscalidade apresentam objetivos diferentes e a sua relação tem sido controversa, Gallego (2004). Enquanto à contabilidade, como ciência da medida dos fenómenos patrimoniais, cabe preparar e relatar toda a informação que se julgue relevante para o processo de tomada de decisão dos diferentes agentes que intervêm na atividade económica e empresarial à fiscalidade cumpre, no essencial, assegurar o financiamento do normal funcionamento do Estado. A contabilidade esforça-se por proporcionar informação útil para o processo de tomada de decisão dos diferentes utentes das DF enquanto a fiscalidade centra-se na necessidade básica de arrecadar para o Estado receitas capazes de lhe permitirem fazer face à despesa pública, (Silva, 2010). Assim, cabe à contabilidade preparar e divulgar informação financeira para fins de controlo e tomada de decisão enquanto a fiscalidade tem

como objetivo a tributação, no sentido de assegurar a receita suficiente e servir como instrumento de política económica e social do Governo (James, 2002).

Porque têm objetivos diferentes, os princípios que presidem a cada uma são naturalmente diferentes. Em termos simplistas, os utilizadores da informação financeira podem ser divididos em utilizadores internos, onde se encontram os gestores e os funcionários, e externos, que compreendem, de entre outros, os investidores, os credores e o Estado, Nobes e Parker (2008) estamos, pois, em presença de grupos distintos e com interesses conflitantes. Enquanto aos internos basta a informação financeira para a satisfação dos seus interesses aos externos, como o caso particular do Estado, para além da informação financeira interessa que esta informação respeite os princípios de ordem fiscal. Neste sentido, Eberhartinger (1999) identifica dois sistemas de informação, o contabilístico e o fiscal, diferenciados pelos princípios que suportam a determinação da posição patrimonial e dos resultados de uma entidade tendo em vista a necessidade de satisfazer interesses não inteiramente coincidentes. Encontramos, de um lado, os que atendem aos princípios basilares da tributação, de acordo com a capacidade da empresa, e, do outro, os que suportam a preparação da informação financeira com base em princípios de natureza económica (Pereira, 2012).

Assim, e ainda que a EC identifique, no seu § 13, sempre que as DF sejam preparadas de acordo com o seu objetivo, estas vão de encontro às necessidades comuns da maioria dos utentes, a verdade é que não se vigora na prática. Neste particular, Pereira (2012) refere que os gestores e os investidores se preocupam com a maximização do rendimento, a Administração fiscal procura a maximização das receitas sobre a forma do pagamento de impostos por parte das empresas. Neste sentido, enquanto a contabilidade se vê impelida a observar as características da comparabilidade, fiabilidade e relevância, a fiscalidade, tendo em conta a necessidade de fazer respeitar as normas fiscais, esta procura, a partir de critérios de objetividade, chegar ao resultado fiscal a partir do resultado contabilístico (Silva, 2010).

### **1.2.2. Determinantes da relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade**

Segundo Lamb *et al.* (1998), com base num estudo desenvolvido com objetivo de comparar a relação entre a ciência contabilística e fiscal em Espanha, França, Alemanha, Reino Unido (RU) e EUA, são quinze os tópicos que originam diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade. Gallego (2004); Gee, Haller, e Nobes (2010) e Nobes, Oliveras, e Puig (2004) identificaram dezasseis. Porém, a mensuração dos ativos fixos, classificação das locações (financeiras ou operacionais), depreciação (normal e excesso), provisões, subsídios, despesas de investigação e desenvolvimentos, mensuração dos inventários, contratos de longa duração, gastos com juros (capitalização e outros), transações em moedas estrangeira, *goodwill*, pensões, alterações das políticas contabilísticas, perímetro de consolidação muitas são razões justificativas comuns em todos estes estudos. Nobes *et al.* (2004) acrescentam a estas razões os ativos financeiros.

James (2002) discutiu a relação entre a contabilidade e a fiscalidade no RU tomando por base um estudo desenvolvido por Hoogendoorn (1996) para uma perspectiva mais ampla, aplicável a toda a Europa, e identificou a existência de uma relação complexa entre a ciência contabilística e a fiscal porque, não obstante não existir grande dependência entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal no RU verificou, porém, que nas situações em que as regras fiscais são diferentes não existe uma regra absoluta. Ou seja, quer para a contabilidade quer para a fiscalidade a relação não é indefinidamente fixa.

Incausti e Euguidanos (1991), citados por Cunha e Rodrigues (2004) defendem, que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade difere de país para país por fatores como o ambiente económico, que provoca alterações nas normas fiscais. Defendem, ainda, que ao conflito entre os princípios contabilísticos e as normas fiscais, com a intromissão da fiscalidade na contabilidade, dificulta, quando não mesmo impossibilita, a obtenção da imagem verdadeira e apropriada.

Porém, para além das razões de ordem económica outras podem ser apontadas, como sejam as de ordem cultural, social ou histórica (Nobes, 1992). Posteriormente Blake *et al.* (1997), em trabalho aplicado na Alemanha e RU, concluíram que o que explica o tipo de relação entre a contabilidade e a fiscalidade encontra justificação no corrente Anglo-saxónico e continental, razão das diferenças entre os sistemas contabilísticos dos diferentes países, conforme Tabela 1 que se segue.

**Tabela 1. Diferenças entre sistema anglo-saxónico e sistema continental**

| Sistema anglo-saxónico (Reino Unido)  | Sistema continental (Alemanha)  |
|---------------------------------------|---------------------------------|
| Imagem verdadeira                     | Imagem legal                    |
| Orientado para acionistas             | Orientado para os credores      |
| Divulgação da informação financeira   | Sigilo da informação financeira |
| Regras fiscais diferentes (separados) | Domínio fiscal                  |
| Substância sob a forma                | Forma sob a substância          |
| Padrões profissionais                 | Regras governamentais           |

**Fonte:** Blake et al., (1997)

Para Lamb *et al.* (1998) na distinção entre o sistema Anglo-saxónico e o Continental, tomando por base a relação entre a contabilística e a fiscalidade e a ligação histórica entre as duas disciplinas, é dada pelo grau da separação e/ou ligação existentes nos relatórios financeiros e fiscais em termos de apuramento do resultado de uma entidade.

Por sua vez, Nobes *et al.* (2004) vêm defender que a fiscalidade tem uma forte influência na contabilidade em Espanha e noutros países que se enquadram na corrente Continental, ainda que esta influência apresente uma tendência de inversão. Neste particular, aponta, ainda, que com a adoção das IFRS para as DF consolidadas das empresas cotadas, em 2005, a tendência é o de dissipar-se.

A este propósito Schanz e Schanz (2010) identificaram dois sistemas de registos, o *Two System Book* e o *One System Book*. O primeiro respeita a um sistema em que as empresas possuem dois livros de registos, para fins contabilísticos e fiscais respetivamente, enquanto no segundo as empresas possuem apenas um livro de registo para o apuramento de ambos os resultados, contabilístico e fiscal. As empresas que possuem dois livros de registos (*Two System Book*) é de esperar que as diferenças entre o lucro contabilístico e o fiscal sejam mais significativas, porque se existir dois livros de registos é porque as regras contabilísticas diferem das regras fiscais, ou seja, há independência de umas relativamente às outras, o que não se verifica quando existe um único livro de registo.

Chasteen *et al.* (1997), citado por Cunha & Rodrigues (2004), concluíram existir diferenças nos EUA, Holanda e outros países com sistemas contabilístico de tipo Anglo-saxónico e que tais diferenças, entre a contabilidade e a fiscalidade, apresentam alguma complexidade, porque traduzidas no reconhecimento de ID. Por sua vez, em alguns países de corrente Continental, de que é exemplo o Japão, não se verifica grandes diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal por existir pequenas divergências ente as normas contabilísticas e as fiscais. Aqui as regras fiscais são aceites pela contabilidade para a preparação e divulgação das DF.

### **1.2.3. Grau de Coexistência e/ou Complementaridade**

A abordagem que temos vindo a desenvolver permite-nos alcançar que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade surge, em grande medida, justificada pelas características da envolvente, o que faz com que o grau de coexistência e/ou complementaridade surja, em cada país, explicada por essas mesmas características que, acabam também por se refletir no modelo contabilístico.

Borrego, Lopes e Ferreira (2012) classificam a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, a nível internacional, a partir dos seguintes três modelos:

- a) De elevado nível de dependência, caracterizador dos sistemas contabilísticos onde se identifica uma fortemente influência das leis e regras fiscais na preparação e divulgação das DF. Esta característica faz com que este modelo seja, também, conhecido por modelo de balanço único na medida em que o resultado contabilístico tende a ser igual ao resultado fiscal;
- b) De dependência parcial, presente nos sistemas contabilísticos onde o resultado contabilístico é visto como o ponto de partida para a determinação do lucro tributável o que significa que, para efeitos da determinação do imposto (fins fiscais), o resultado contabilístico seja objeto de ajustamentos extra-contabilísticos para ir de encontro ao definido pela legislação fiscal;
- c) De baixo nível de dependência ou modelo de desconexão, caracterizador dos sistemas contabilísticos de corrente Anglo-saxónica. Neste modelo o lucro contabilístico e o fiscal são determinados de forma autónoma, ou seja, sem qualquer influência de cada uma das normas,

o que requer, porque os resultados são diferentes, a preparação de dois relatórios, uma para fins contabilísticos outro para fins fiscais.

Por sua vez, Borrego *et al.* (2012) defendem que a classificação da relação entre a contabilidade e a fiscalidade não é unânime e que “*não existe um modelo comumente aceite de relação ente a contabilidade fiscalidade, porque cada um apresenta as suas vantagens e desvantagem*”.

Num conjunto de estudos analisados, e cujos resultados se apresentam na Tabela 2, concluíram que esta relação surge classificada a partir de dois grupos, um formado pelos países Anglo-saxónicos e outro pelos países da Europa Continental. Os países Anglo-saxónicos apresentam um maior grau de independência entre o normativo contabilístico e o fiscal, enquadram-se -se no modelo de baixo nível de dependência, enquanto os países da Europa Continental apresentam maior grau de dependência, pelo que enquadram-se no modelo de alto nível de dependência e dependência parcial.

**Tabela 2. Diferentes modelos de relação entre a contabilidade e a fiscalidade**

| Estudos / Relatórios                        | Modelos de Classificação   |   |  |
|---|--|---|--|
|   | Alto nível de dependência  | Dependência parcial   | Baixo nível de dependência   |
| OCDE (1987)                                 | Noruega  | França, Alemanha e Itália   | Estados Unidos, Reino Unido e Holanda  |
| CE (1992)                                   | Bélgica, França, Alemanha, Grécia e Luxemburgo                               |   | Reino unido e alguns Países nórdicos   |
| Hoogendoorn (1996)                          | França, Alemanha, Bélgica, Finlândia, Suécia e Itália                        |   | Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, República Checa, Noruega, Polónia e Holanda |
| Blake <i>et al.</i> (1997) e Aisbitt (2002) | Países Europeu continental   |   | Países anglo-saxónicos   |
| Lamb <i>et al.</i> (1998)                   | França e Alemanha  |   | Estados Unidos, Reino Unido  |
| Sampaio (2000)                              | Alemanha, Japão, Noruega, Suécia, Grécia, Finlândia, Suíça, Itália e Bélgica | França, Espanha e Portugal  | Holanda, Canadá, Estados Unidos, Reino unido e Irlanda                       |
| Francis <i>et al.</i> (2002)                | Alemanha, Japão  | Países nórdicos Asiáticos e latinos em sistema de desenvolvimento | América do norte e países anglo-saxónico                                     |
| Freedman (2008)                             | Alemanha e Suécia  |   | Estados Unidos e Reino unido   |

Fonte: Adaptado de Borrego *et al.*, (2012)

Da análise à tabela pode-se verificar que o modelo em que Portugal se enquadra é o de dependência parcial. Porém, Sampaio (2000), citado por Borrego *et al.* (2012), refere-se que este modelo não se aplica de forma total em Portugal. Por exemplo, no caso de depreciação dos ativos vigora o modelo de alto nível de dependência porque nestas situações a contabilidade é fortemente influenciado pelas leis fiscais.

Para os países pertencentes ao sistema Anglo-saxónico, conclui-se que existe menor dependência quando comparados com os do sistema da Europa Continental, em que a dependência é maior, com a Alemanha a destacar-se em todos os estudos como aquele que apresenta maior dependência. Sobre esta problemática não existe opinião unanime entre os autores, enquanto uns defendem existir um benefício maior em harmonizar as normas de ambas as disciplinas porque contribui para reduzir a burocracia, simplificar o cumprimento das obrigações fiscais e reduzir os gastos de conformidade, outros defendem a não harmonização, por apresentarem objetivos diferentes e poder por em causa a “Imagem verdadeira e apropriada” apresentada nas DF e relatórios de gestão de uma entidade (Borrego *et al.*, 2012). Neste particular, Nobes *et al.* (2004), Gallego (2004), James (2002), Cuzdriorean e Matis (2012) e Gee *et al.* (2010), com base em estudo realizado por Lamb *et al.* (1998), classificaram o grau de dependência e/ou independência entre o sistema contabilístico e fiscal a partir dos seguintes grupos:

- i. Desconexão ou independência entre as regras contabilísticas e as regras fiscais;
- ii. Identidade, quando as regras contabilísticas e as regras fiscais são as mesmas;
- iii. Liderança contabilística, sempre que as regras que suportam a elaboração dos relatórios financeiros são utilizadas quer para fins contabilísticos e quer para fins fiscais;
- iv. Liderança fiscal, quando as regras fiscais são seguidas para dar cumprimento aos objetivos contabilísticos e aos objetivos fiscais.
- v. Domínio da fiscalidade, onde as regras fiscais são seguidas para ambas as disciplinas.

Tavares (2002) vem também, a este propósito, defender que o tipo de relações entre a contabilidade e a fiscalidade devem ser estudada no âmbito das características da envolvente, dando lugar a:

1. Uma situação de independência ou inexistência de relação formal, típica da corrente Anglo-saxónica, caracterizada por uma total autonomia da norma fiscal na definição dos princípios, critérios, regras e métodos, ou seja, sem qualquer conexão da fiscalidade com o resultado contabilístico;
2. Uma relação de dependência ou alinhamento, típica dos países de corrente Continental, caracterizada pela existência de uma ligação formal ou pelo princípio da unicidade. Neste grupo a determinação do lucro tributável é feita a partir do resultado contabilístico, isto é, de uma relação de dependência:
  - a. Total, quando o lucro tributável é igual ao resultado contabilístico; ou
  - b. Parcial, caso em que o resultado contabilístico serve de base à determinação do resultado fiscal.

Cunha e Rodrigues (2004) identificaram três tipos de independência da contabilidade face à fiscalidade, a saber:

- a) Totalmente independente da fiscalidade, com o resultado fiscal a ser determinado tendo como base o resultado contabilístico com as devidas correções fiscais. Neste caso, as normas contabilísticas não são influenciadas pelas normas fiscais;
- b) Existência de um certo grau de “ingerência” da fiscalidade na contabilidade, com o resultado contabilístico aproximar-se do resultado fiscal. Neste caso verifica-se a adoção das normas fiscais para efeitos contabilísticos, o que faz com que ambos os resultados, contabilístico e fiscal, sejam coincidentes; e
- c) A submissão das normas contabilísticas às normas fiscais e vice-versa.

A existência de um certo grau de “ingerência” da fiscalidade na contabilidade é comum nos países da Europa Continental, com excepção da Holanda. Nestes países a preparação da informação financeira segue as regras definidas com intuito de responder, às exigências impostas pelos governos para efeitos de tributação (Cunha & Rodrigues, 2004). Nos anglo-saxónicos e Holanda a contabilidade mostra-se independente, com o valor do gasto de imposto a reconhecer nas DF a ser determinado com base nos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) e nos pressupostos do acréscimo e da correlação entre o rendimentos e gastos. Corroboram estes resultados as conclusões apresentadas por (Cunha & Rodrigues, 2004).

Gee *et al.* (2010), em estudo realizado sobre a influência das normas fiscais na aplicação das IFRS nas empresas Alemãs e Britânicas, relativamente às DF consolidadas reportadas ao ano 2006, concluíram que as IFRS são poucas influenciadas e menos ainda quando as empresas são multinacionais. Porém, relativamente às empresas Britânicas os resultados não foram coincidentes. Como existe uma opção de aplicar as IFRS ou as normas fiscais na preparação das DF consolidadas para efeitos do cálculo do imposto, concluíram que não existe diferenças significativas entre as normas fiscais e as IFRS.

A diferente relação entre a contabilidade a fiscalidade, e a consequência dos diferentes objetivos que ambas perseguem, traduz-se em resultados contabilístico e fiscal diferentes e consequentemente, na necessidade de reconhecer ID.

## **1.3. Caraterização do Normativo Português**

### **1.3.1. Contabilístico**

A contabilidade constitui um ramo do conhecimento tão antigo como o próprio homem, ainda que os seus avanços não apresentem um registo proporcional à sua antiguidade. Na verdade, trata-se de um ramo do conhecimento que não registou no passado os mesmos progressos que foram possíveis observar noutras áreas do conhecimento, o que em parte justifica-se com o incipiente desenvolvimento da economia e tradição profundamente rural do país. Recorde-se que em Portugal a

utilização do método digráfico remonta apenas ao século XVIII, altura em que se converte em importante potência marítima e comercial (Pires, 2010b). Não será por acaso que (Braz, 1998) refere não fazer muito sentido falar de contabilidade em Portugal antes do século XIX, momento a partir do qual se assiste à transformação da “escrituração” em “contabilidade”.

Porém, o processo de modernização propriamente dita iniciar-se-ia muitas décadas depois porque a normalização contabilística em Portugal daria os seus primeiros passos apenas em 1974, com a criação de uma Comissão encarregue do estudo da normalização contabilística e que viria a dar lugar ao que é hoje a Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Os primeiros resultados chegariam em 1977, com a publicação do primeiro POC, pelo Decreto-Lei n.º 47/77, e que institucionalizou um modelo oficial de regulamentação contabilística. A adesão à então CEE, atual União Europeia (U.E.), em 1985, marcaria a entrada do país numa nova fase e levou à primeira grande reforma do POC com a sua adaptação às IV e VII Diretiva, em 1989 e 1991, para acolher, respetivamente, as regras respeitantes à preparação das contas individuais e consolidadas. No quadro desta reforma que o país assiste à primeira aproximação ao referencial contabilístico do IASC (atual IASB) (Pires, 2010b).

Uma conjuntura económica caracterizada por crescentes investimentos no estrangeiro, como a que se foi desenhando nas últimas décadas do século XX, coloca novas exigências à informação financeira, consequência de operações mais complexas como de utilizador cada vez mais transnacional. Neste quadro de necessidades a U.E. vê-se impelida a reconhecer o falhanço da sua estratégia em termos de harmonização contabilística e anuncia a decisão de unir esforços com o IASB, intenção que materializa com a publicação do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu do Conselho, de 19 de Julho, onde veio estabelecer regras para a adoção das IAS/IFRS no seio da U.E. Em linhas gerais, determina a obrigatoriedade de todas as entidades com títulos cotados num mercado regulamentado passarem a preparar as suas DF consolidadas de acordo com as IAS/IFRS, a partir de 1 de Janeiro de 2005, e de compatibilizar as legislações nacionais com as referidas normas (IAS/IFRS) o mais tardar até 2010.

Surge assim justificada a recente reforma vivida em Portugal, em 2010, com a entrada em vigor do SNC e a revogação do POC. Com este novo sistema contabilístico Portugal aproxima o seu modelo de relato financeiro do modelo do IASB o que permite, um acompanhamento não só mais profundo como dinâmico e capaz de acompanhar a evolução registada ao nível de um mercado globalizado. O SNC, aprovado pelo Decreto-lei n.º158/2009, materializa a orientação da U.E. no que diz respeito à harmonização e modernização contabilística alterando, como consequência, o sistema contabilístico e o sistema fiscal.

O SNC apresenta-se como um sistema em pirâmide que compreende as IAS/IFRS, as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), adaptadas das IAS/IFRS, ainda que ajustadas à realidade portuguesa a NCRF-PE, ajustadas às necessidades das pequenas entidades, a NCRF- ME, para as micro entidades, e a NCRF-ESNL, para as entidades do setor não lucrativo. É um sistema que

procura garantir a compatibilidade e a concordância entre os diferentes normativos utilizados pelos diferentes grupos de entidades em função das suas necessidades informativas. Compreende, genericamente, dois níveis de normalização. O primeiro que procura responder às necessidades das entidades que apresentam maiores exigências de relato financeiro a nível nacional, europeu e internacional, formado pelas empresas cotadas em bolsa e que utilizam as IAS/IFRS, e o segundo onde se encontram as entidades que não se enquadram no nível anterior que apresentam menores exigências ao nível da informação financeira, assentes nas NCRF (Rodrigues, 2009).

A entrada em vigor do SNC causou alterações profundas nas DF como, e também nas legislações fiscais, mais propriamente no CIRC com objetivo de, o adaptar às alterações produzidas no plano contabilístico.

### **1.3.2. Fiscal**

Em Portugal a regulamentação fiscal antecipou-se à regulamentação contabilística. Fazendo um pouco de história, é possível identificar um certo nível de intromissão da fiscalidade na contabilidade, ainda que tais efeitos tenham-se tornado visíveis a partir da reforma fiscal dos anos sessenta, com a introdução do Código da Contribuição Industrial (CCI), em 1963, e das inúmeras referências que aí eram feitas à “contabilidade” e aos “técnicos de contas”. Recorde-se que este código instituiu o sistema de tributação pelo lucro real efetivo e definiu a contabilidade como o ponto de partida para a sua determinação, fato que ditaria em definitivo, a existência de certa interdisciplinaridade entre ambas. Verificamos, assim, que o primeiro normativo a dignificar a contabilidade e os seus profissionais foi o CCI, um diploma de natureza fiscal (Pires, 2010a)

Com o passar do tempo e em simultâneo com a reforma contabilística, decorrente da necessidade de fazer convergir a legislação nacional com as disposições comunitárias, ocorreu a fiscal, que começou em 1986 com a tributação da despesa, com a introdução do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) e com a criação de dois novos impostos sobre o rendimento (IRS) para as pessoas singulares e o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) para as pessoas coletivas. De referir, porém, que as referências que até então eram feitas à contabilidade e aos seus profissionais no articulado do CCI desapareceram com esta reforma. No Código do IRC, publicado em 1988, e que vem vigorando até hoje, não é conferida à contabilidade o mesmo nível de importância que tinha até então. Terá faltado à contabilidade capacidade para se impor com um corpo de “princípios de contabilidade”, como eram referidos ao longo do articulado do CCI? Não sabemos mas a verdade mais tarde a contabilidade criaria o seu próprio espaço, quer no campo da regulamentação contabilística quer no da regulamentação da profissão, o que foi não só deixando como criando no direito fiscal espaço para impor à contabilidade, a partir do seu articulado, um conjunto de limites.

Com a necessidade de captar receitas fiscais, em particular de obter receita para o Estado, a fiscalidade determina normas e regras que seguem critérios diferentes de qualificação dos gastos e

dos rendimentos. Vale isto por dizer que existem gastos que a contabilidade considera no apuramento do lucro contabilístico mas que não são considerados para o apuramento do resultado fiscal, ou seja, não são dedutíveis.

Na verdade, em Portugal é possível identificar, desde uma perspetiva histórica, um certo nível de intromissão da fiscalidade na contabilidade, mas sem que tal tenha impedido que ambas as disciplinares venham percorrendo um caminho não inteiramente coincidente. Não obstante uma relação de permanente interação entre ambas, numa tentativa de ajustamento recíproco como garantia da eficiência na prestação útil e oportuna da informação necessária à liquidação e cobrança de impostos, persistem até hoje, como consequência dos diferentes objetivos que perseguem diferenças entre o normativo contabilístico e o normativo fiscal no que respeita à determinação do lucro tributável. É na base desta problemática, centrada nas diferenças entre a norma contabilística e a norma fiscal que surge a problemática dos ID.

A entrada em vigor do SNC produziu a necessária alteração da legislação fiscal, nomeadamente do código do IRC e demais legislação complementar, com o objetivo de os adaptar à nova terminologia e regras contabilísticas. Assim, o Decreto-lei nº159/2009, de 13 de Julho, alterou o código do IRC e o Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de Setembro, veio estabelecer o regime das depreciações de amortizações para efeitos de IRC. Da sua análise sobressai, em geral, um adequado acolhimento do novo referencial contabilístico e a manutenção de uma estreita ligação entre o sistema contabilístico e o fiscal, mantendo como ponto de partida o artigo 17º deste diploma, que determina que o resultado contabilístico é o ponto de partida para a determinação do lucro fiscal (Pires, 2010a).

#### **1.4. Norma Contabilística versus Norma Fiscal**

Ainda que a recente reforma tenha contribuído para aproximar a contabilidade e a fiscalidade permanecem diferenças, tal como se depreende do preâmbulo do CIRC que refere que *“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...”* e que *“Afastada uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correções fiscais positivas ou negativas ...”*. Assim, e ainda que se tenha assistido uma aproximação de ambos os sistemas, a fiscalidade apresenta uma perspetiva significativamente diferente relativamente ao papel da contabilidade na determinação do lucro tributável pelo que permanece inalterável a sua relação (Sousa, 2009).

Neste sentido, a aplicação da norma contabilística para apuramento da determinação do resultado contabilístico impõe ajustamentos extra-contabilístico, suportados pela legislação fiscal, tendo em vista o apuramento do resultado fiscal e consequente gasto por imposto. Assim, no plano

contabilístico exige-se que o imposto sobre o rendimento seja reconhecido na perspetiva do imposto efetivamente liquidado em cada período e, conseqüentemente, no quadro dos ID, ou seja, atendendo ao corolário ou macro princípio da “imagem verdadeira e apropriada”. A esta filosofia está associado o método de contabilização dos efeitos tributários, método que leva em consideração os efeitos fiscais motivados pelas divergências entre as normas contabilísticas e as normas fiscais e que se reconhecem e divulgam nas DF sob a designação de ID.

Neste particular temos vindo a assistir, ao longo das últimas décadas, ao desenvolvimento de várias normas contabilísticas com o intuito de contribuírem para uma maior harmonização da linguagem contabilística. A nível internacional a primeira data de 1976 e foi emitida pelo IASB sob a designação de IAS 12, revista em 2000, para entrar em vigor em Janeiro de 2001, e em 2001 Portugal viria a aprovar a sua primeira norma, sob a designação de Diretriz Contabilística (DC) 28, em Janeiro de 2003. Porém, em 2005, com a adoção por parte das empresas cotadas em bolsa, a IAS 12 e, mais recentemente, Janeiro de 2010, com a publicação, no âmbito do SNC, da NCRF 25 para as empresas que não apliquem a IAS 12, com exceção para as PE e ME, o tratamento contabilístico dos ID em Portugal em nada diverge do modelo internacional.

As diferenças entre a norma contabilística e a norma fiscal justificam-se porque o lucro contabilístico e o lucro tributável são diferentes. Enquanto “*o lucro contabilístico é o resultado de um período antes da dedução do gasto de imposto, o lucro tributável (perda fiscal) é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais e com base no qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento*” (NCRF 25, § 5). Tais diferenças serão geridas no âmbito de uma relação de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade, à semelhança do que já vinha acontecendo. Ou seja, a reforma contabilística, com a entrada do SNC, e a conseqüente revisão do CIRC, nada alterou, na medida em que para efeitos de determinação do lucro tributável tudo se mantém, como se depreende da leitura do ponto 10 do preâmbulo do CIRC que, “*afastadas uma separação absoluta (dupla contabilidade) ou uma identificação total (resultado contabilístico igual ao resultado fiscal) 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, extracontabilisticamente, as devidas correções fiscais*”, pelo que se vê assegurada a continuidade do modelo da dependência parcial.

#### **1.4.1. Diferenças entre o Resultado Contabilístico e o Fiscal**

A contabilidade têm na sua génese a obtenção da “imagem verdadeira e apropriada” da posição financeira e dos apuramento dos resultados de uma entidade estando, por isso, obrigada à aplicação dos pressupostos da periodização económica de resultados e continuidade e, conseqüentemente, ao reconhecimento das diferenças entre as quantias contabilísticas e as bases tributáveis dos ativos e passivos. Os resultados contabilísticos refletem as operações desenvolvidas e reconhecidas pela

contabilidade, enquanto a determinação do resultado fiscal tem por base o resultado contabilístico com as devidas correções extra-contabilístico nos termos da norma fiscal, mais concretamente no CIRC.

Como a base fiscal de um ativo ou passivo é determinada pela base contabilística de um ativo ou passivo para efeito de tributação fiscal, torna-se necessário distinguir ambos os conceitos. Assim, temos que a base contabilística de um ativo ou passivo se encontra no valor reconhecido nas DF de uma entidade e cuja mensuração tenha sido efetuada nos termos dos PCGA, enquanto a base fiscal ou tributável de um ativo é a respetiva quantia dedutível para efeitos fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para a entidade quando ela recupere o valor contabilístico e ou quantia escriturada do ativo. Caso não ocorra a tributação dos benefícios económicos, a base fiscal do ativo é igual à sua base contabilística (NCRF 25, §7). A base fiscal de um passivo é a quantia contabilística menos qualquer quantia dedutível para fins fiscais, com respeito a esse passivo, em períodos futuros. Caso haja recebimentos de réditos adiantados, a base fiscal do passivo é a sua quantia contabilística menos qualquer quantia dos réditos que não sejam tributáveis nos períodos seguintes (NCRF 25, §8).

Estão assim justificados os ID, em resultado da diferença entre o valor dos ativos e passivos para efeitos contabilísticos (quantia escriturada (QE)) e as respectivas quantias para efeitos tributáveis (base fiscal (BF)). Estas diferenças são tratadas como diferenças tempestivas ou temporárias e diferenças permanentes. Porém, enquanto as diferenças temporárias justificam o reconhecimento de ID porque tendem a ser eliminadas com o tempo (diferentes períodos económicos), as diferenças permanentes nunca são eliminadas pelo que jamais darão origem a ID.

#### **1.4.1.1. Diferenças Permanentes e Diferenças Temporárias**

Nos termos supra referidos, as diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal podem resultar de:

- i. Diferenças que respeitam a valores susceptíveis de compensação em períodos posteriores ou que tenham sido objeto de compensação em diferentes períodos anteriores. Estas diferenças são caracterizadas como temporárias;
- ii. Diferenças que não apresentem quaisquer relações, em termos de compensação, com períodos anteriores ou posteriores, pelo que têm características de definitivas ou permanentes.

As diferenças permanentes têm origem em todos os gastos e rendimentos que afetam o resultado fiscal num determinado período em particular mas que não geram qualquer reversão, destes gastos, em períodos seguintes uma vez que os mesmos não serão nunca aceites para fins fiscais. Concorrem, no entanto, no período em que são gerados para o apuramento do resultado contabilístico. Constituem exemplos as multas, os donativos, as ajudas de custos, as despesas de representação entre outros (Gallego, 2004). As diferenças temporárias são aquelas em que a QE de

uma ativo ou passivo difere da sua BF e cujas divergências têm consequências futuras, ou seja, tais diferenças serão transportadas no futuro. Apresentam quantias susceptíveis de virem a ser compensadas em exercícios futuros ou compensações efetuadas no período relativas a diferenças apuradas em períodos anteriores. Gallego (2004) define tais diferenças como o resultado de situações de divergência entre as normas fiscais e as normas contabilísticas.

Por sua vez, as diferenças temporárias geram diferenças temporárias tributáveis e diferenças temporárias dedutíveis. As diferenças temporárias tributáveis surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um determinado período e incluídos no lucro tributável de período diferente (NCRF 25, § 15 a 42). As diferenças temporárias tributáveis são diferenças que resultam em valores que concorrem para o aumento do lucro tributável (perda fiscal) em anos futuros, ou seja, serão tributadas na determinação do lucro (perda) tributável de períodos futuros quando a QE do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. Estas diferenças, são reconhecidas como passivos por impostos diferidos (PID) estão relacionadas com as rubricas da demonstração de resultado e são, também, descritas como diferenças tempestivas porque os gastos e rendimentos que as justificam afetam o resultado contabilístico num determinado período e o resultado fiscal num período diferente. As diferenças temporárias dedutíveis são diferenças que resultam em valores que concorrem para a diminuição do lucro tributável ou prejuízo fiscal em anos futuros, ou seja, serão deduzidas na determinação do lucro (perda) tributável de períodos futuros quando a QE do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. Estas diferenças são passíveis de originar ativos por impostos diferidos (AID). Na Tabela 3 que se segue, apresentamos uma sistematização de ambas as diferenças assim como o seu efeito ao nível das DF.

**Tabela 3. Resumo das diferenças temporárias**

| Diferenças temporárias | Tributáveis   | Dedutíveis  |
|------------------------|---|---|
| <b>Originam</b>        | Valores tributáveis em períodos futuros                                 | Valores dedutíveis em períodos futuros                                  |
| <b>Quando</b>          | O passivo/ativo é liquidado ou recuperado                               |   |
| <b>Resultem de</b>     | $QE_{Ativo} - BF_{Ativo} > 0$<br>e<br>$QE_{Passivo} - BF_{Passivo} < 0$ | $QE_{Passivo} - BF_{Passivo} > 0$<br>e<br>$QE_{Ativo} - BF_{Ativo} < 0$ |
| <b>Consequências</b>   | PID   | AID   |

**Fonte:** Adaptado de Melo ( 2008)

#### **1.4.2. Método de Contabilização do Imposto sobre o Rendimento**

Segundo Silva (2010) a forma como encara-se a natureza dos impostos sobre o rendimento difere da sua mensuração e, conseqüentemente, do montante de imposto a considerar como gastos do período. Neste sentido, o método de contabilização a seguir será diferente. Como refere Cunha e Rodrigues (2004), o método da contabilização dos impostos evoluiu de acordo com estrutura conceptual adotado em cada país. Gallego (2004) designa o método de contabilização dos impostos por “*interperiodmethodallocation*”, o que equivale por dizer que existe imposto estimado no período de tributação e no(s) período(s) futuro(s) e Poterba, Rao e Seidman (2011) designam de contabilização do imposto com base no método do imposto a pagar e no método do imposto diferido, assumindo que o método de imposto a pagar se aplica quando as entidades contabilizam os impostos do referido período e que o método do imposto diferido decorre da necessidade de se reconhecer o imposto como um gasto na demonstração de resultados do período a que respeita com a respetiva contrapartida no balanço (Cunha & Rodrigues, 2004). Este aplica-se quando as entidades contabilizam os impostos estimados no período e os impostos estimados para os períodos futuros e assenta no pressuposto da periodização, com base no qual uma entidade não deve reconhecer apenas gastos com impostos correntes mas, também, incluir os efeitos fiscais decorrentes das diferenças temporárias do mesmo período (originárias) e de períodos diferentes (revertidas) e os efeitos tributários dos prejuízos fiscais compensáveis (Silva, 2010).

Note-se que o reconhecimento do gasto de imposto assenta, exclusivamente, no método do imposto a pagar (base de caixa) e o encargo de imposto corresponde ao valor do imposto a pagar. Não considerar o efeito fiscal das diferenças temporárias violaria o pressuposto da periodização, como consequentes efeitos negativos ao nível das DF da entidade. Neste sentido, a NCRF 25, ainda que refira este método excluiu-o do processo de contabilização dos impostos sobre os lucros por força das insuficiências apresentadas, ou seja, das distorções que provoca ao nível da informação financeira. Na verdade, este método não está em consonância com a EC por não permitir incluir nas DF todos os ativos e passivos originados pelas operações das empresas (Cunha & Rodrigues, 2004).

O reconhecimento destas incapacidades justificou-se, mais tarde, o aparecimento do método dos efeitos tributários, assente no pressuposto de acréscimo e, portanto, em sintonia com a EC e em coerência com o objetivo das DF, a apresentação da “imagem verdadeira e apropriada”. A NCRF 25 apresenta este método como o método de referência para o tratamento contabilístico do imposto sobre o rendimento. Justifica esta opção com a sua capacidade para relevar e divulgar os efeitos de todas as diferenças temporárias, traduzidas em PID e AID. De referir, ainda, que este método é também conhecido como método de taxas atualizadas porque os ID no balanço são ajustados em conformidade com as alterações na taxa de imposto ou quaisquer alterações fiscais que incidam, de forma direta ou indireta, sobre os lucros. Ou seja, a taxa a utilizar deve ser a aprovada para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respetivas diferenças temporárias. Nos termos deste método, o gasto por imposto inclui a estimativa do imposto a pagar, determinada nos termos

das leis fiscais, o efeito tributário das diferenças que se originam ou reverterem no exercício, os ajustamentos aos saldos de AID e PID decorrentes de alterações das taxas de impostos ou quaisquer alterações na legislação fiscal e o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se apuradas as condições para o seu reconhecimento.

### **1.4.3. Ativos e Passivos por Impostos Diferidos justificados no quadro das Normas: NCRF versus CIRC**

Como a contabilidade e a fiscalidade perseguem objetivos diferentes existem, ainda que com alguns pontos de convergência, concordância ou entendimento entre ambas, áreas em que a legislação fiscal mantém claro interesse de preservação e que justificam o grau de separação ou de divergência entre o tratamento contabilístico e o fiscal.

A existência destas divergências pressupõe que o resultado tributável seja diferente do resultado contabilístico o que nos coloca perante a eminência de termos de reconhecer as respetivas diferenças definitivas ou permanentes e temporárias. As diferenças permanentes não são geradoras de ID, como é o caso dos gastos com multas, donativos, despesas não documentadas, despesas de representação ou com ajudas de custos porque, nos termos do artigo 34º do CIRC não são, em momento algum, dedutíveis para fins fiscais mas antes objeto de tributação autónoma (artigo 88º do CIRC). Apenas as temporárias geram, como a sua própria designação sugere, o reconhecimento e divulgação de ID e cuja origem provém de duas naturezas diferentes, das diferenças temporárias tributáveis (DTT) e das diferenças temporárias dedutíveis (DTD). Neste sentido, impõe-se a identificação das situações potencialmente geradoras de ID.

As situações potencialmente geradoras de divergência ou separação entre ambos os normativos e que justificam os ID são:

1. Regime fiscal das depreciações e amortizações<sup>2</sup>. A este respeito o normativo contabilístico, NCFR 7 e NCRF 6, definem a utilização do método da linha reta<sup>3</sup> e do método do saldo decrescente<sup>4</sup>, baseados no tempo, e o método das unidades de produção<sup>5</sup>, com base em unidades físicas (§ 60 a 62, NCRF 7). Por sua vez, o CIRC define a utilização do método das quotas constantes e o método das quotas decrescentes, ainda que este último seja considerado como uma opção (artigo 30º, nº 1 e 2 do CIRC). Acrescenta, ainda, no nº 3 do citado artigo, a possibilidade de serem usados métodos diferentes mediante reconhecimento prévio da direção geral dos impostos (DGI) e desde que se mantenha o período de vida útil do

---

<sup>2</sup> Estas diferenças advêm do conceito de valor depreciável, da depreciação por componentes, dos métodos de depreciação, da vida útil do ativo e da data do início das depreciações e amortizações, na medida em que o SNC prevê que a data da depreciação e amortização do ativo a partir do momento em que o ativo se encontra disponível para uso (§ 55, NCRF 7).

<sup>3</sup> Este método resulta num débito constante durante a vida útil do ativo, mantendo-se o valor residual.

<sup>4</sup> Este método resulta de um débito decrescente durante a vida útil do ativo.

<sup>5</sup> Este baseia-se nas unidades esperadas da produção do ativo.

ativo e que dessa utilização não resulte uma quota de depreciações e/ou amortizações anual superior à que resultaria da utilização dos outros métodos. As amortizações e depreciações aceites para efeitos fiscais devem respeitar a data de entrada em funcionamento ou utilização do bem, nos termos do artigo 1º do DR 25/2009, enquanto para a norma contabilística a depreciação e amortização dos ativos se inicia quando o bem se encontra disponível para ser utilizado. De referir, também, que para a determinação das quotas máximas aceites fiscalmente, não são fiscalmente aceites os custos de desmantelamentos dos ativos fixos tangíveis, artigo 2º do DR 25/2009, reconhecidos como parte do custo de um ativo fixo tangível nos termos do § 17 da NCRF 7;

2. Regime das mais-valias e menos-valias. Nos termos do artigo 46º n.º 1 a), b) e 2 do CIRC correspondem ao regime de mais-valias e menos-valias os ativos fixos tangíveis, intangíveis, biológicos de produção, propriedades de investimento e de instrumentos financeiros, com exceção daqueles que são reconhecidos pelo justo valor, e são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquidos de encargos e o valor de aquisição deduzidas das perdas por imparidades e outras correções. Ainda são dedutíveis as menos-valias das mesmas categorias para a determinação do lucro tributável no período de tributação de um ou mais dos cinco anos as mais e menos-valias (artigo 53.º n.º 2 b);
3. Reconhecimento do rédito das vendas e prestações de serviços. Para fins fiscais o valor a incluir no lucro tributável é sempre o valor nominal da contraprestação recebida e a receber (artigo 18º n.º 5 do CIRC), ainda que no plano contabilístico o rédito (vendas e prestação de serviço) seja reconhecido pelo valor atual (justo valor) da contraprestação recebida ou a receber (§§ 9 a 12, NCRF 20);
4. As provisões, quer para garantias a clientes como para processos judiciais em curso. São aceites para fins fiscais, nos termos do artigo 39º n.º 1 b) do CIRC, mas em tempos diferentes, na medida em que as primeiras estão sujeitas a limites impostos em função dos gastos efetivos (artigo 39º n.º 5 do CIRC). Enquanto contabilisticamente se aceita de forma integral, fiscalmente são aceites mas com limitações. Para as provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, serão aceites para efeitos fiscais no período de tributação em que a obrigação se materialize (artigo 39º n.º 1 a);
5. Benefícios dos empregados. Neste, particular o CIRC estabelece, artigo 18º n.º 11, que o gasto dos pagamentos a trabalhadores e membros dos órgãos com base em ações concorre para a formação do lucro tributável do período em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos pelas quantias liquidadas ou pela diferença entre o valor do instrumento de capital próprio atribuído e o respectivo preço de exercício pago. Em termos contabilísticos os benefícios dos empregados devem ser reconhecidos e mensurados de acordo com a NCRF 28. Neste sentido, no que respeitam ao gasto dos pagamentos a trabalhadores e membros

dos órgãos com base em ações, a norma não prescreve os critérios de reconhecimento e mensuração (NCRF28,§ 18.8). Refere, ainda, que quando os benefícios não estejam abrangidos pelo artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, de reforma, pós-emprego ou outros a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, conforme CIRS, serão aplicáveis ao período de tributação em que o valor das importâncias seja pago ou colocado à disposição do beneficiário, na contabilidade, de acordo com a NCRF 28 devem ser reconhecidos pelo valor total líquido a partir do momento em que os empregados prestaram serviços a entidades;

6. Imparidades de ativos. Nos termos dos artigos 35º a 40º do CIRC pode deduzir-se, relativamente às imparidades reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores, que, no que respeita às imparidades relativas a créditos que possam ser considerados de cobranças duvidosas se encontram sujeitas à validação de alguns pressupostos, nomeadamente que a sua aceitação se faz depender da antiguidade da mora. Neste particular, define-se um período mínimo de 6 meses e que, se for esse o caso, se aceitará o montante de 25% sobre o valor do crédito. De referir que nos termos da NCRF 12 as perdas por imparidades relativas a créditos são reconhecidas quando se prevê a existência de risco de cobrança, com base em critérios de prudência, independentemente da sua mora, o que pode levar ao reconhecimento da perda em créditos ainda não vencidos. São, ainda, aceites para efeitos fiscais as imparidades relativas a desvalorizações excepcionais verificadas em ativos fixos tangíveis, intangíveis, biológicos de produção e propriedades de investimentos desde que provenientes de causas devidamente comprovadas e tenham ocorrido no período de tributação da sua efetiva realização. Neste particular, importante referir que quando estas perdas por imparidades, dos ativos referidos anteriormente, não são aceites para efeitos fiscais como desvalorização excepcionais e serão em partes iguais durante o restante período da vida útil remanescente do ativo (n.º 4 do artigo 35º do CIRC);
7. Subsídios relativos a ativos não correntes. Estes subsídios são inicialmente reconhecidos nos capitais próprios e posteriormente como rendimento durante o período necessário para os balancear com os gastos relacionados (§§ 12 a 22, NCRF 22). Fiscalmente são, nos termos do artigo 20º do CIRC, aceites como um rendimento que já se encontra incluído do resultado líquido. Porém, nos termos do artigo 22º do CIRC, aceite-se para a formação do lucro tributável a parte do subsídio atribuído, independente do seu recebimento, na proporção da depreciação e/ou amortização determinada com base no custo de aquisição ou de produção;
8. Revalorização do ativo fixo. A revalorização pode ser considerada para efeitos fiscais desde que realizada nos termos definidos na alínea b), nº 1 do artigo 2º do DR 25/2009. Porém, a revalorização gera um aumento no valor da depreciação e/ou amortização e, neste particular, apenas será aceite para efeitos fiscais 60% do valor da depreciação/amortização resultante

da revalorização, o que equivale por dizer que 40% não será fiscalmente aceite nos termos do artigo nº 15, nº2 a) do DR 25/2009, porém, no que respeita aos restantes casos, neste mesmo artigo, nº 2 b) não são aceites em 100% o aumento verificado na depreciação/amortização anual, resultante da revalorização do ativo. De referir que a aceitação para fins fiscais das depreciações/amortizações está condicionada ao seu reconhecimento como gasto do período ou anteriores. Daqui resulta que a QE do ativo revalorizado é superior à sua BF e esta diferença, entre o valor contabilístico e fiscal, é temporária logo dá lugar ao reconhecimento ID, mais concretamente de um PID mas cuja contrapartida é no capital próprio e não em resultados. A questão da revalorização do ativo terá sempre impacto. Se relacionado com ativos amortizados o impacto é nos resultados, seja pela amortização ou pela sua alienação. Quando se trata dos ativos não amortizáveis o resultado será afetado apenas na alienação;

9. Custos de empréstimos obtidos. No plano contabilístico os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos e, excepcionalmente, capitalizados como parte do custo de um ativo desde que sejam diretamente atribuíveis à sua aquisição, construção ou produção e desde que o ativo leve um período de tempo substancial para ficar pronto e em condições de uso. Nos termos do n.º5, artigo 2º do DR 25/2009, estes custos podem ser incluídos no custo de aquisição ou de produção dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e das propriedades de investimentos desde que respeitem ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento ou utilização e este seja superior a um ano. Há, a este respeito, um contexto mais restritivo da norma fiscal, ao exigir que respeitem ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento ou utilização e este seja superior a um ano. Assim sendo, pode acontecer, fiscalmente, não ser aceite a depreciação e/ou amortização relativas à parte do valor do ativo que corresponda à capitalização dos custos de empréstimo obtidos, o que originará diferenças entre a base contabilística e a fiscal;
10. Propriedades de investimento. A norma NCRF 11 incita a que, após o reconhecimento inicial, as propriedades de investimento sejam mensuradas pelo modelo de justo valor em alternativa ao modelo de custo. Esta mensuração pressupõe o não reconhecimento de depreciações mas antes a imputação a resultados dos rendimentos e gastos originados pelas variações no justo valor. Fiscalmente, o n.º 1 do artigo 29º do CIRC, termina que serão aceites os gastos com a depreciação das propriedades de investimento se mensuradas pelo modelo de custo histórico e que, quando mensuradas pelo modelo de justo valor, os gastos e rendimentos resultantes dos ajustamentos a efetuar ao justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável desses períodos de tributação mas somente para o período em que sejam alienados. Neste sentido, poderá existir divergência entre a política contabilística e fiscal, o que originará diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal;

11. Concentrações de atividades empresariais. Numa situação de concentração de atividades empresárias, como é o caso de uma fusão, se do valor da realização da operação, mensurado como custo da concentração, resultar uma diferença, dada pelo valor dos ativos líquidos dos passivos incorporados, será imputada aos ativos identificáveis e adquiridos e aos passivos assumidos pelos seus justos valores. Esta situação é geradora de reconhecimento de *goodwill*, dada pela diferença entre o valor pago e o justo valor dos ativos e passivos identificáveis, e não é aceite pela autoridade fiscal. O *goodwill* representa uma base fiscal zero, uma vez que não constitui gastos fiscalmente dedutíveis, o que implica a origem de diferença entre a quantia contabilizada de *goodwill* e a sua base fiscal;
12. Investimento em subsidiárias, associadas e em empreendimentos conjuntos. Uma entidade deve reconhecer todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos com as entidades subsidiárias e empreendimentos conjuntos que a entidade controla a tempestividade da reversão da diferença temporária e a probabilidade de que a reversão não venha a ocorrer num futuro previsível, excepto quando se encontra nas seguintes condições:
  - i. A empresa mãe, o investidor ou o empreendedor não seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária;
  - ii. Não seja provável que a diferença temporária seja revertível no futuro.
13. Perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados. Uma entidade deve proceder ao reconhecimento de AID por perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados até ao ponto em que seja provável que a existência de lucros tributáveis futuros possam ser utilizados para o reporte de prejuízos fiscais ou créditos fiscais. Para fins fiscais, nos termos do artigo 52.º n.º 1 e 2, do CRC, as perdas fiscais são dedutíveis ao lucro tributáveis, em um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, esta dedução não pode exceder 75% do lucro tributável da entidade em cada período e sem quaisquer prejuízos da parte que não foi deduzida até o final do período da respetiva dedução.

Identificamos, também, alguns pontos de convergência entre os normativos e que decorrem, fundamentalmente, de algum esforço de aproximação aquando da revisão recente da norma contabilística e a revisão do normativo fiscal (Orçamento de Estado de 2013). Constituem exemplo:

1. A aceitação do modelo do justo valor<sup>6</sup>:
  - a. Em instrumentos financeiros (NCRF 27), cuja contrapartida seja reconhecida através de resultados nos casos em que seja possível determinar o justo valor com fiabilidade nos termos definidos pelo n.º 1 do artigo 49.º do CIRC;

---

<sup>6</sup> O justo valor equivale ao valor pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo pode ser liquidado, entre partes conhecedoras e despostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas (§ 98 da EC)

- b. Na mensuração de ativos biológicos consumíveis (NCFR 17) que não estejam associados a explorações silvícolas plurianuais, produções agrícolas colhidas de ativos biológicos no momento da colheita. Assim, e relativamente a todas as NCRF que prevêem a aplicação do modelo de justo valor e/ou a revalorização<sup>7</sup>, a sua aceitação para efeitos fiscais está condicionada e que procuramos sistematizar na Tabela 4 que se segue.

**Tabela 4. O modelo de justo valor e a revalorização**

| JV                                    | Revalorização      | SNC   | CIRC   |
|---------------------------------------|--------------------|---|--|
|                                       | Ativos intangíveis | Aplicável (opcional)                                      | Não aplicável                                      |
|                                       | Ativos tangíveis   | Aplicável (opcional)                                      | Não aplicável                                      |
| Ativo não corrente detido para venda  |                    | Aplicável (obrigatório) em que o JV <valor contabilístico | Não evidencia                                      |
| Propriedades de investimentos         |                    | Aplicável (obrigatório)                                   | Não aplicável                                      |
| Concentração Actividades Empresariais |                    | Aplicável (obrigatório)                                   | Não (se neutralidade fiscal)                       |
| Agricultura                           |                    | Aplicável (obrigatório)                                   | Sim (se consumíveis) e não (se produção)           |
| Instrumentos Financeiro               |                    | Aplicável (obrigatório)                                   | Sim aplicável, com excepção se ICP > 5% de capital |

**Fonte:** Elaboração própria

Da sua análise resulta a não-aceitação da mensuração pelo modelo do justo valor para a maior parte dos ativos no mesmo período de tributação, o que significa que a base fiscal desses ativos não será ajustada nesses períodos mas apenas quando estejamos perante uma alienação do ativo. Estamos, assim, perante uma diferença temporária e, conseqüentemente, em face da necessidade de reconhecer um PID ou um AID. São aceites para efeitos fiscais os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ativos ou passivos utilizados como instrumentos restritos à cobertura de risco cambial, às operações cuja cobertura de justo valor esteja subordinada a outros modelos de valorização reconhecidos em resultados, ainda que não realizados na medida exata da quantia refletida em resultados. São também aceites para fins fiscais a cobertura de fluxos de caixa ou cobertura do investimento líquido numa entidade operacional estrangeira e são diferidos os rendimentos ou gastos gerados até ao momento em que concorram para a determinação do lucro tributável (artigo 49.º n. 1, 2, e 3 do CIRC).

<sup>7</sup> Revalorização equivale a atribuir novo valor a “algo”. Trata-se, por exemplo, da revalorização de ativos que após o reconhecimento como ativo o seu justo valor possa ser mensurado fiavelmente devendo, por isso, ser escriturado por uma quantia revalorizada que equivale ao justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumulada subsequentes (NCFR 7, § 31).

2. Constitui, ainda, ponto da convergência o acolhimento, por parte do normativo fiscal, conforme n.º 1, c) do artigo 23º do CIRC, do modelo do custo amortizado para os instrumentos financeiros e, conseqüentemente, da aceitação do gasto ou rendimento resultante da aplicação do método da taxa de juro efetiva (§ 12, NCRF 27);
3. Aceita-se, também, o valor realizável líquido (VRL)<sup>8</sup> desde que cálculo com base na definição do CIRC, para o ajustamento dos inventários (NCRF18). Assim, os inventários são mensurados ao custo ou VRL, dos dois o mais baixo (§ § 28 a 33 da NCRF 18) e fiscalmente aceite (n.º 2 do artigo 28º do CIRC) para a formação do lucro tributável até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou produção dos inventários e o VRL à data do balanço;
4. Os contratos de construção constituem um outro exemplo. Contabilmente aplica-se, como critério de referência, o método da percentagem de acabamento (§ 25 NRF 19) e a título excepcional, o método do lucro nulo. Fiscalmente (artigo 19º do CIRC) a utilização do método da percentagem de acabamento é obrigatória. Resulta, daqui, uma convergência parcial. Assim, quando se verificarem perdas esperadas serão, no plano contabilístico, reconhecidas imediatamente como um gasto (§§ 36 e 37, NCRF19) ainda que, a nível fiscal (n.º 3 do artigo 19º do CIRC) não sejam aceites como gasto as perdas esperadas;
5. Passa-se a considerar como gastos os créditos incobráveis, decorrentes de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI, ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com regime jurídico no limite de 750,00€ (artigo 41.º n.º 1 a)).
6. O regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos deixa de estar dependente de condições exigidas à contabilização dos elementos patrimoniais transferidos (Rodrigues, 2009); e
7. Passou, também, a ser aceite para fins fiscais a dedução das contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis designadas de “cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma”, distribuídas em parcelas iguais durante cinco períodos de tributação contados a partir do ano em que se verifica a alteração dos pressupostos atuarias (n.º 7, a) do artigo 42º do CIRC).

---

<sup>8</sup> O valor realizável líquido equivale, nos termos do n.º 2 do artigo 28º do CIRC, ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

## 1.5. Impostos Diferidos: Reconhecimento, Mensuração e Divulgação

Uma entidade deve sempre reconhecer os ID de forma consistente, ou seja, quando se depare com uma transação que origine impactos nas DF. Os ID devem ser reconhecidos como um gasto ou como um rendimento, incluído no resultado líquido do período, com as seguintes exceções (§ 52, NCRF25):

- i. Uma transação ou acontecimento seja reconhecido em capitais próprios no mesmo período ou em período diferente;
- ii. Uma concentração de atividades empresariais.

Nos termos do § 61, os ID devem ser reconhecidos diretamente no capital próprio se relacionados com itens reconhecidos nos capitais próprios no mesmo período ou em período diferente.

A Tabela 5 que se segue sistematiza o reconhecimento, como resultado ou como capital, consoante as situações que geram os respectivos ID.

**Tabela 5. Reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos**

| Rubricas       | Diferença Temporária  | Ativo /passivo ID | Reconhecimento |
|----------------|-----------------------|-------------------|----------------|
| <b>Ativo</b>   |                       |                   |                |
| BC > BF        | Temporária Tributável | PID               | Sim            |
| BC < BF        | Temporária Dedutível  | AID               | Prudência      |
| <b>Passivo</b> |                       |                   |                |
| BC > BF        | Temporária Dedutível  | AID               | Prudência      |
| BC < BF        | Temporária Tributável | PID               | Sim            |

**Fonte:** Adaptado de Silva (2010)

A mensuração dos ID deve, nos termos do § 45 da NCRF25, ter em consideração as consequências fiscais que a entidade espera à data do balanço, ou seja, as expectativas relativas à recuperação ou liquidação da QE dos seus ativos e passivos. Vale isto por dizer que a mensuração deve ser feita com base na taxa de tributação aprovada para os períodos em que se espera a reversão das diferenças temporárias. Assim, sempre que houver alterações na taxa de tributação e em outros aspetos fiscais, o valor dos ativos e passivos terão de ser ajustados para refletirem a nova taxa.

Nos termos desta norma (NCRF 25) os ativos e passivos por ID não devem ser descontados mas antes revistos em cada data do balanço e, se for o caso, reduzidos quando não seja provável a existência de lucros tributáveis futuros suficientes, isto é, sempre que houver qualquer redução deve ser revertida até ao ponto em que se torna provável que existirão lucros tributáveis suficientes.

De referir, ainda, que relativamente às diferenças de câmbio de ID estrangeiros sejam reconhecidas na demonstrações de resultados e que essas diferenças sejam classificadas como gastos ou rendimentos por ID.

No que respeita à apresentação, determina o normativo (§ 65 a 69, da NCRF 25) que os ID apresentem característica de compensação, isto é, que uma “entidade deve compensar ativos e passivos diferidos se, e somente se: a) tiver um direito legalmente executável de compensar ativos por impostos correntes contra passivos por imposto corrente; b) os ativos e passivos por impostos diferidos se relacionaram com o imposto sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade.”

Todos os gastos e os rendimentos devem ser apresentados na demonstração de resultados quando o imposto for relacionado com o resultado de atividades ordinárias.

A análise à convergência e divergência entre ambos os normativos, contabilístico e fiscal, permitiu identificar as situações potencialmente geradoras de ID, que refletem todas as diferenças temporárias e que passamos a sistematizar na Tabela 6 que se segue.

**Tabela 6. Quadro conceptual: norma contabilística versus fiscal**

| Situação geradora   | NCRF                        | CIRC e DR 25/2009  | DTT/DTD | AID/PID |
|---|-----------------------------|--|---------|---------|
| 1. Excedentes de Reavaliação dos ativos                                       | NCRF 6,7, e 11              | Art. 15º n.º 2 a) do DR 25/2009 e art. 33 n.º 1 a) CIRC              | DTT     | PID     |
| 2. Imparidades dos ativos em crédito e desvalorização excepcionais dos ativos | NCRF 12                     | Art. 35º a 40º do CIRC   | DTD     | AID     |
| 3. Depreciações e amortizações  | NCRF 6,7,18                 | Art. 30, n.º 1 e 2 e DR 25/2009                                      | DTD     | AID     |
| 4. Regime de mais-valia e menos –valia  | NCRF 6,7, 8 e 11            | Art. n.º 46 n.º 1 a) e art. 53 n.º 2 b)                              | DTD     | AID     |
| 5. Custo de desmantelamento   | NCRF 7                      | DR 25/2009 n.º 2   | DTT     | PID     |
| 6. Contrato de construção   | NCRF 19                     | Art. 18 n.º 1 e n.º 3 c) Art. 19 n.º 1 e 2                           | DTT     | PID     |
| 7. Contrato de construção – perdas esperadas relativo a gastos não suportados | NCRF 19                     | Art. 19 n.º 3  | DTT     | PID     |
| 8. Ajustamentos de inventários  | NCRF 18                     | Art. 28 n.º 1 e 2  | DTD     | AID     |
| 9. Rendimentos  | NCRF 20                     | Art. 18 n.º 5 e art. 20 n.º 1 a)                                     | DTD     | AID     |
| 10. Provisões   | NCRF 21                     | Art. 39 n.º 1 a) e b)  | DTD     | AID     |
| 11. Instrumentos financeiros  | NCRF 27                     | Art. 49.º n.º 1, 2, e 3 do CIRC                                      | DTD     | AID/PID |
| 12. Subsídios relacionados com activos não correntes                          | NCRF 22                     | Art. 20 j) e art. 22   | DTD     | PID     |
| 13. Propriedades do investimento  | NCRF 11                     | Art. 29º n.º 1 do CIRC, contabilizado pelo modelo de custo histórico | DTD     | AID     |
| 14. Custos dos empréstimos obtidos  | NCRF 10                     | Art. 2º n.º 5 DR 25/2009   | DTT     | PID     |
| 15. Benefícios dos empregados   | NCRF 28                     | Art. 18º n.º 11 e 12, art. 48 n.º 7 a)                               | DTD     | AID     |
| 16. Prejuízos fiscais   | NCRF 25                     | Art. 52º n.º 1 e 2 do CIRC   | DTD     | AID     |
| 17. Goodwill  | NCRF 25                     | Não aceite pela legislação fiscal                                    | DTT     | PID     |
| 18. Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos               | NCRF 13 § 35 a 42 e NCRF 25 |  | DTT     | PID     |

## 1.6. Impostos Diferidos: Fontes Empíricas

São vários os estudos desenvolvidos em torno deste tema, fundamentalmente a nível internacional, ainda que existam autores que sugerem uma maior discussão. Em Portugal, os trabalhos disponíveis são poucos. Tal facto pode ficar a dever-se, em grande medida, à forte influência da fiscalidade na contabilidade, a que não será, certamente, alheia a dimensão da generalidade das entidades constituídas em Portugal, de tipo pequeno ou muito pequeno, e ao seu *modus operandi*. A conjugação destes fatores contribuíram para o não reconhecimento de ID e, conseqüentemente, para a pouca investigação na área.

Para Kager, Schanz e Niemann (2011), a determinação do resultado antes de impostos e do resultado tributável é visto como mera estratégia de gestão de resultados. O resultado contabilístico é determinado com o objetivo de avaliar ganhos presentes, obter informações sobre a capacidade para gerar ganhos futuros e permitir, por confronto com o resultado fiscal, estimar a relação entre o ganho atribuído aos acionistas e o apresentado às autoridades fiscais.

Kronbauer, Souza, Webber e Ott (2012), analisam o impacto do reconhecimento dos AID nas DF e no desempenho económico num conjunto de empresas cotadas na FBOVESPA, no período de 2006 a 2008, tendo concluído que existe impacto significativo nos índices de liquidez e de endividamento das empresas quando se procede ao reconhecimento dos AID. Sublinharam, porém, que não existem evidências significativas de que o reconhecimento dos AID tenha ocorrido de forma determinada para originar melhorias nos índices de liquidez e endividamento dessas empresas.

Kager *et al.* (2011) em estudo desenvolvido num conjunto de empresas Alemãs e Australianas com valores cotadas em bolsa, sobre a estimativa de imposto com base nas IFRS, concluíram que a informação de natureza fiscal tem relevância para os utentes. Concluíram, também, que as empresas alemãs apresentam, comparativamente às australianas, diferenças mais significativas entre o resultado contabilístico e o fiscal e que estas diferenças se justificam, fundamentalmente, com os ativos intangíveis e as provisões.

Edgerton (2009) e Hakelfod *et al* (2009), citado por (Parreira, 2012) concluíram que os ID constituem uma problemática de significativa relevância nas empresas com alguma dimensão, onde é possível identificarem o efeito das políticas fiscais nos valores dos seus ativos. No mesmo sentido se apresentam os resultados apresentados por Cunha e Rodrigues (2004) que, não só identificaram uma influência significativa das empresas estrangeiras, participantes no capital das empresas nacionais, no que respeita ao reconhecimento de ID como, ainda, que esta prática é mais comum nas empresas de maior dimensão, em particular naquelas que apresentam um volume de negócios superior a cem milhões de euros, independentemente de estarem ou não cotadas. Anotam, também, o fato de muitas

empresas reconhecerem ID por estarem a isso obrigadas, alertando não só para a elevada complexidade associada ao reconhecimento dos ID como para os riscos que tal pode representar. Ou seja, a obrigação de reconhecer pode conduzir a potenciais riscos de erro de materialidade relevante.

Laux (2013) procurou analisar se o reconhecimento dos ID proporciona informação sobre pagamentos futuros de impostos e concluiu que há uma relação assimétrica entre o reconhecimento de AID e PID e os pagamentos dos impostos. Concluiu, também, que as operações que dão origem as diferenças temporárias tributáveis não compensam as consequências fiscais de reversão e os benefícios da informação dada pelo reconhecimento de AID e PID ultrapassa o gasto de preparação e utilização da informação. O reconhecimento das depreciações e amortizações são apontadas como a componente que apresenta PID de maior relevância, não se encontra relacionada com o pagamento futuro de impostos.

Skinner (2008) em estudo realizado no setor financeiro japonês, e para o que utilizou os 100 maiores bancos, com intuito de verificar qual o papel dos ID nos bancos numa fase de crise financeira no setor, concluiu que o reconhecimento de ID ajuda os bancos a cumprir com os requisitos de capital próprio o que, num momento de crise, constitui um incentivo para os bancos mais fracos tendem a intensificar o reconhecimento de ID como forma de aumentar o capital.

Arcelus, Mitra e Srinivasan (2005) estudaram o impacto da incidência dos ID no retorno do investimento e concluíram que o reconhecimento de ID é independente do retorno de investimento. Porém, em trabalhos anteriores haviam identificado que o reconhecimento de PID aumentava o risco de ações das empresas no mercado.

Christensen, Paik e Stice (2008) concluíram, em estudo aplicado em empresas norte americanas, que nos anos em que registam prejuízos aproveitam para reconhecer AID porque os prejuízos fiscais poderão ser revertidos nos períodos futuros, fato que contribui para criar expectativas positivas de lucros futuros junto dos acionistas das empresas. No mesmo sentido se apresentam os resultados apresentados por Kumar e Visvanathan (2003) que, em estudo desenvolvido com o objetivo de identificar o poder de divulgação dos ID, concluíram que esta divulgação serve como meio para transmitir expectativa de lucros para aos acionistas.

Gordon e Joos (2004), com o objetivo de analisar se o reconhecimento dos ID é utilizado de forma oportunista por parte dos gestores no Reino Unido, desenvolveram um trabalho que lhe permitiu concluir que os gestores reconhecem ID para alavancagem financeira.

Gallego (2005) analisa, relativamente às empresas espanholas, a inversão positiva e negativa das diferenças temporárias e concluiu que a reversão das diferenças temporárias negativas são inferiores à reversão das diferenças temporárias positivas. Conclui, ainda, que a divulgação de ID continua a ser escassa e que as empresas não apresentam interessa em reconhecer AID e PID que não irão reverter em períodos futuros.

Guenther e Sansing (2004); Lynn, Seethamraju e Seetharaman (2008); Chang, Herbohn e Tutticci (2009), em estudo aplicado a empresas do Reino Unido e australianas, respetivamente, realçam a importância do reconhecimento do AID e PID para o mercado.

Amir, Kirschenheiter e Willard (2001) apontam para a pouca relevância do tempo de reversão das diferenças temporárias, ao contrário do que haviam concluído Lynn et al. (2008); Amir *et al.* (2001), que apontavam para uma grande relevância.

Amir, Kirschenheiter e Willard (1997) em estudo desenvolvido com o objetivo de identificar os principais elementos geradores de reconhecimento de ID, para o que analisaram as DF das 500 empresas da revista “Fortune” no período de 1992 a 1994, identificaram as depreciações e amortizações, as perdas com créditos, os encargos de reestruturação, as taxas ambientais, os benefícios dos empregados, as provisões e os subsídios. Miller e Skinner (1998), em estudo desenvolvido com o mesmo objetivo, concluíram que as empresas tendem a reconhecê-los à medida que a expectativa para gerar lucros futuros cresce. Identificaram as provisões como o principal determinante do reconhecimento dos ID, com a justificação de que os gestores as utilizam para fins de gestão dos resultados. Referem, porém, ser necessário estudos mais aprofundados que comprovem estas evidências.

A nível nacional, Guimarães (2008) desenvolveu um estudo centrado na transição de normativo (POC/SNC) com o objetivo de antecipar situações potencialmente geradoras de ID, no momento da transição, e constatou que são poucas as empresas que reconhecem ID pelo que admite que a situação não se veja alterada com a adoção do novo referencial normativo (SNC). Admite que tal se pode justificar com o fato de a DC 28 dispensar o reconhecimento de ID a todas as empresas que não ultrapassem dois dos três limites contidos no artigo 262<sup>o</sup> <sup>9</sup>. Esta DC 28 encontra correspondência na NCRF 25 ou na NCRF-PE do SNC.

Também Pereira (2012), numa revisão de literatura que desenvolveu sobre o papel dos ID, concluiu que quer os AID quer os PID podem ter relevância no capital próprio. Esta conclusão vai ao encontro dos resultados apresentados por Skinner (2008) que afirma que “*não fosse o reconhecimento dos AID e dos PID e os bancos estariam em situação de insolvência*”. O reconhecimento de ID concorre para reforçar o capital próprio e, conseqüentemente, para melhorar os indicadores financeiros. Por outro lado, Pereira (2012) alerta que para a falta de consenso quanto ao impacto dos ID nas DF quer para as vantagens no seu reconhecimento, em particular nas PME, por não ser evidente que o custo em reconhecer e divulgar ID seja superior ao retorno proporcionado pela informação que daí se retira.

Parreira (2012), em estudo desenvolvido sobre o impacto provocado pelo aumento da taxa de tributação (em IRC), conclui que o impacto mais significativo, decorrente do aumento da taxa de IRC

---

<sup>9</sup> Os limites definidos respeitam ao volume de negócios (3.000.000€), total de balanço (1.500.000€) e número de trabalhadores (mais de 50). As empresas que ultrapassem estes limites estão obrigadas à preparação de mais informação, onde se incluem o reconhecimento de ID, e obrigadas a apresentar contas certificadas (CLC) por um Revisor Oficial de Contas (ROC).

de 26,5% para 29%, se registou ao nível das provisões e perdas por imparidades. Não identificou, relativamente às demais áreas potenciadoras de gerarem ID, qualquer impacto, o que poderá reforçar, de certa forma, a tendência verificada, quer a nível nacional quer internacional, onde as provisões se destacam como a operação que potencialmente mais ID justifica.

Na Tabela 7 seguinte, apresentamos de forma concisa as principais fontes empíricas aqui indicadas sobre esta temática dos ID.

**Tabela 7. Apresentação resumida das fontes empíricas**

| <b>Principais autores</b>  | <b>Objetivos do estudo</b>  |
|--|---|
| Kager, <i>et al.</i> , (2011)  | O resultado antes do imposto e o lucro tributável é visto como estratégia de gestão de resultados   |
| Kronbauer, <i>et al.</i> , (2012)  | Impacto do reconhecimento dos AID nas DF e desempenho económico de empresas cotadas na FBOVESOA   |
| Edgerton (2009); Cunha e Rodrigues (2004)  | Os ID constituem uma problemática de considerável relevância nas empresas com alguma dimensão e com influência significativa nas empresas estrangeiras e multinacionais |
| Laux (2013)  | O reconhecimento dos ID proporciona informação sobre pagamentos futuros de impostos   |
| Skinner (2008)   | Papel dos ID nos bancos numa fase de crise financeira no setor  |
| Arcelus, <i>et al.</i> , (2005)  | Impacto da incidência dos ID no retorno do investimento   |
| Christensen, <i>et al.</i> , (2008) Kumar e Visvanathan (2003)                         | Identificar o poder de divulgação dos ID relacionados com os prejuízos fiscais  |
| Gordon e Joos (2004)   | O reconhecimento dos ID é utilizado de forma oportunista por parte dos gestores no Reino Unido  |
| Gallego (2005)   | Inversão positiva e negativa das diferenças temporárias   |
| Guenther e Sansing (2004); Lynn, <i>et al.</i> , (2008); Chang, <i>et al.</i> , (2009) | Importância do reconhecimento do AID e PID para o mercado   |
| Amir, <i>et al.</i> , (2001)   | Relevância do tempo de reversão das diferenças temporárias  |
| Amir, <i>et al.</i> , (1997); Miller e Skinner (1998)                                  | Identificar os principais elementos geradores de reconhecimento de ID   |
| Guimarães (2008)   | Estudo centrado na transição de normativo (POC/SNC) com o objetivo de antecipar situações potencialmente geradoras de ID, no momento da transição                       |

|                 |  |
|-----------------|--|
| Pereira (2012)  | Revisão de literatura sobre o papel dos ID, concluiu que quer os AID quer os PID podem ter relevância no capital próprio |
| Parreira (2012) | Impacto provocado pelo aumento da taxa de tributação (em IRC) sobre as situações potencialmente geradoras de ID          |

**Fonte:** Elaboração própria

## **2. Estudo de Caso: Os Impostos Diferidos no Balanço**

### **2.1. Metodologia de Investigação**

*“No que respeita à investigação no Âmbito das ciências sociais (...), importa, acima de tudo, que o investigador seja capaz de conceber e de pôr em prática um dispositivo para a elucidação do real, isto é, (...) um método de trabalho”* (Quivy & Campenhoudt, 2008).

A metodologia do presente trabalho, que passamos a desenvolver, é de natureza qualitativa e o método de investigação é o estudo de caso, por considerarmos adequado para responder ao objetivo central deste estudo e às principais questões de investigação.

#### **2.1.1. Investigação Qualitativa**

A investigação qualitativa tende a ser muito utilizada no âmbito das ciências sociais na medida em que, tal como referem Major e Vieira (2009) é um tipo de investigação que considera que os sistemas sociais não podem ser tratados e analisados como fenómenos naturais mas antes como fenómenos construídos socialmente e expostos as mudanças em função das ações dos indivíduos que pertencem a um contexto social específico. Neste sentido, apresentam-na como uma metodologia desenvolvida especificamente com o intuito de estudar fenómenos sociais e não, propriamente, fenómenos naturais e que procura explicar a forma como esses fenómenos são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos. Proporciona aos investigadores informações credíveis e detalhadas dentro do contexto social.

Martins e Belfo (2010) apresentam-na como uma investigação que se encontra vocacionada para ajudar a melhorar o significado e entendimento acerca de um determinado fenómeno e não tanto para oferecer a sua medida. Neste particular, defendem ser difícil, quando não mesmo impossível, a um investigador associar significados a fenómenos sem que estes estejam devidamente contextualizados,

isto é, sem que haja a descrição do seu contexto e sem que se entenda à posição dos indivíduos que afetam ou são afetados pelo fenómeno.

Major e Vieira (2009) apresentam a metodologia qualitativa como um tipo de investigação que pode seguir diferentes abordagens filosóficas e que se centra numa posição interpretativa para explicar os fenómenos sociais com o objetivo de ajudar os investigadores a compreender os indivíduos e os complexos contextos sociais em que vivem e se integram.

Esta metodologia de investigação não está, porém, isenta de críticas. De acordo com Flick (2005) a investigação de natureza qualitativa enfrenta como problemas um campo de investigação muito heterogéneo e onde o risco de análise de um determinado assunto pode permanecer bastante ambíguo e a atitude do investigador, que pode não ajudar a esclarecer mas a “obscurecer”. Por sua vez, Stake (1995) critica o volume de informações que geralmente se obtém e Yin (2009) o grau de subjetividade.

No âmbito das técnicas de recolha e tratamento de dados, a metodologia qualitativa não considera as técnicas estatísticas, matemáticas ou econométricas para proceder à análise dos fenómenos sociais. Os métodos vulgarmente mais utilizados para interpretar, analisar e compreender os fenómenos sociais são a entrevista, a observação, os textos, documentos ou registo áudio e vídeo (Silverman, 1997) citado por Major e Vieira (2009). Cada um destes métodos pode ser utilizado em simultâneo, pelo que a combinação surge com frequência, de que constitui exemplo a utilização da entrevista e análise documental em simultâneo, como uma das mais utilizadas em estudos desta natureza.

Para o desenvolvimento deste trabalho a opção recaiu na análise documental, mais concretamente na análise do normativo, contabilístico e fiscal, com o objetivo de compreender e identificar as situações potencialmente geradoras dos ID, isto é, o “como” e o “porquê” do reconhecimento de ID no balanço, e da informação financeira de um grupo de empresas, com o objectivo de recolher alguma evidência que nos permita comprovar, ou não, se as situações potencialmente geradoras de ID estão, efetivamente, reconhecidas no balanço.

### **2.1.2. Método de Investigação**

Neste estudo o método de investigação utilizado é o estudo de caso múltiplo, descritivo e explanatório, inserido numa metodologia de investigação qualitativa que ao longo dos anos tem vindo a ser utilizada no desenvolvimento de estudos nas mais diversas áreas, incluindo a ciência contabilística. O estudo de caso descritivo procura investigar fenómenos pouco conhecidos com o intuito de definir hipóteses para futuras investigações, ao passo que o explanatório pretende estudar e explicar a existência de determinadas práticas (Yin, 2009).

Na investigação qualitativa o estudo de caso surge como o método mais indicado por oferecer ao investigador a possibilidade de estudar o “como” e o “porquê” de determinado fenómeno no seu

contexto real (Yin, 2009). Permite, ainda, que o investigador se concentre num aspeto ou numa situação específica capaz de lhe permitir identificar os diversos processos que interagem nesse contexto (Major & Vieira, 2009).

Para Yin (2009) a maior importância na utilização do estudo de caso reside na riqueza em se estudar o fenómeno no seu contexto de vida real, permitindo investigar não só os conceitos como verificar como são aplicados e utilizados na prática. É de grande facilidade para os investigadores, porque não só permite lidar com situações distintas como possibilita a utilização de múltiplas fontes de evidência, incluindo a possibilidade de triangular informações. Permite estudar os fenómenos sociais à medida que estes ocorrem e oferece um estudo processual, contextual e longitudinal das várias ações que sucedem nas organizações, onde o investigador mantém as características holísticas e significativas dos eventos da vida real (Yin, 2009). O estudo de caso permite não só que os investigadores estudem um aspeto ou uma situação específica como, também, identificar os vários processos que interagem no contexto em estudo (Major & Vieira, 2009)

O estudo de caso é, todavia, objeto de algum preconceito, fundamentalmente justificado pelo fato de ser considerado como uma abordagem intuitiva e, por isso, de menor valor científico (Major & Vieira, 2009). Yin (2009), porém, admite que a principal preocupação com o estudo de caso se deve a uma eventual falta de rigor e subjetividade por parte do investigador, resultante da sua proximidade com o objeto de estudo. Estas razões são aquelas que, geralmente, justificam as limitações que se apontam aos estudos de caso, decorrentes do fato de muitas das vezes não se saber, em concreto, se o estudo corresponde efetivamente aos fatos ou se é apenas a percepção subjetiva do investigador (Major & Vieira, 2009). Yin (2009) acrescenta, ainda, que este método fornece uma base restrita para generalizações estatísticas, ainda que aquilo que se procura com este tipo de estudo não é propriamente a generalização de resultados mas a discussão de preposições ou modelos teóricos.

Este estudo enquadra-se, porém, num estudo de caso múltiplo e, por isso, mais relevante e convincente que o estudo de um único caso por conduzir a resultados mais robustos ou, pelo menos, menos vulneráveis (Major & Vieira, 2009; Yin, 2009). Por outro lado, como este estudo não se faz assentar numa única entidade mas num conjunto de entidades, é visto como um estudo de caso holístico onde a multiplicidade de uma questão é entendida como um todo (Major & Vieira, 2009) e que propõe estudar o “como” e o “porquê” dos ID no balanço, ou seja, como uma questão global de um grupo e não como uma questão específica ou individual.

Os dados a utilizar são secundários, nomeadamente legislação, contabilística e fiscal, e relatórios e contas das empresas objeto de estudo. Para procurar dar respostas ao “como” e ao “porquê” dos ID no balanço vamos desenvolver uma análise documental, reportadas aos períodos de 2010, 2011 e 2012, instrumento de pesquisa que, como já tivemos oportunidade de referir, se encontra de entre os mais utilizados (Yin, 2009).

### **2.1.3. Objetivos de Estudos**

O objetivo deste estudo é, como acabámos de referir, discutir o “como” e o “porquê” do reconhecimento dos ID no balanço, mais especificamente em PME, para o que escolhemos um conjunto de entidades, potencialmente representativas das PME, sedeadas na região norte de Portugal.

Para lhe dar resposta começaremos por identificar as situações potencialmente geradoras de ID e o que os justifica, ou seja, estudar o “como” e o “porquê” do reconhecimento de ID no balanço. Para responder ao “como”, centraremos a nossa abordagem na interpretação do normativo, ou seja, na razão do reconhecimento de ID no balanço. Para responder ao “porquê” objetivaremos a nossa abordagem nas diferenças identificadas entre a norma contabilística e a fiscal, mais concretamente no estudo de ambas as perspetivas e de onde resultarão as três seguintes questões:

#### **Pergunta de investigação 1: Como e porque existem ID?**

Esta pergunta de investigação tem como objetivo obter um conhecimento holístico alargado sobre as diferentes razões que justificam a existência de ID.

#### **Pergunta de investigação 2: Como e porque que se reconhecem ID?**

Tem como objetivo obter um conhecimento holístico alargado sobre as diferentes situações potencialmente geradoras de ID no balanço.

#### **Pergunta de investigação 3: Quais os ID efetivamente reconhecidos no balanço e porquê?**

Por fim, esta última pergunta de investigação tem como objetivo obter um conhecimento empírico sobre os ID efetivamente reconhecidos e as motivações (Porquê?).

### **2.1.4. Caracterização da Amostra**

Dada a dificuldade em utilizar no estudo a população, ou seja, todas as PME nacionais, optámos por recolher uma pequena amostra de entidades de tipo PME que operam na região norte do país, mas concretamente nos distritos de Bragança e Vila Real. Também não se trata de uma amostra aleatória mas de um pequeno conjunto escolhido por questões de facilidade de acesso aos dados.

Recorde-se que o tecido empresarial em Portugal é constituído, na sua maioria, por micro, pequenas e médias empresas, maioritariamente de dimensão reduzida. De acordo com a recomendação da Comissão Europeia (CE)<sup>10</sup>, e Decreto – Lei n.º 37/2007, de 6 de Novembro<sup>11</sup>, a classificação como PME obedece aos seguintes requisitos:

- Entidades constituídas por menos de 250 trabalhadores;

---

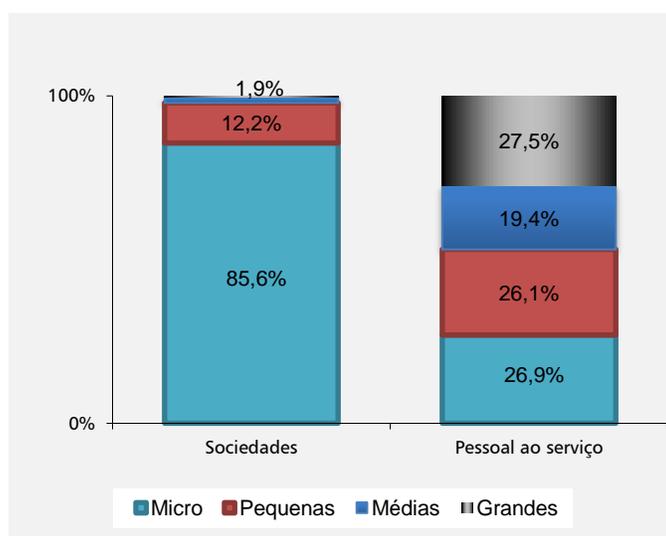
<sup>10</sup> Recomendação da comissão de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas.

<sup>11</sup> Segundo o artigo n.º 2 do anexo.

- Com volume de negócios anual igual ou menor a 50 milhões de euros; e
- Com ativo líquido total anual inferior ou igual a 43 milhões de euros.

Esta classificação compreende as microempresas, as pequenas e as empresas de média dimensão, ainda que a distinção entre as diferentes categorias se centre, também, nos mesmos indicadores. Assim, as pequenas entidades distinguem-se das médias por possuírem menos de 50 funcionários e um volume de negócios anual inferior a 10 milhões de euros e o micro das pequenas por terem menos de 10 funcionários e um volume de negócios inferior a 2 milhões de euros.

O tecido empresarial em Portugal é constituído por 349 756 PME, o que representa 99,7 % das empresas não financeiras do país. Destes, 85,6% são micro entidades, o que mostra que o tecido empresarial é formado maioritariamente por entidades com menos de 10 funcionários e com um volume de negócios inferior a 2 milhões de euros, conforme classificação da recomendação da CE. As grandes empresas portuguesas representam uma percentagem relativamente baixa no tecido empresarial, como se pode verificar da análise à Gráfico 1 que a seguir se apresenta (INE, 2010).



**Gráfico 1. Estrutura empresarial portuguesa**

Fonte: INE (2010)

Porque o nosso estudo se baseia em entidades sedeadas na região norte considerámos oportuno, para efeitos de caracterização da nossa amostra, apresentar a distribuição das empresas por regiões e, também, dos principais indicadores. Os resultados desta análise estão sistematizados na Tabela 8 que a seguir se apresenta.

**Tabela 8. Principais indicadores das PME por regiões NUTS II, 2008**

| Regiões NUTS II | PME     | Pessoal ao serviço | Volume de negócios    | VAB <sub>cf</sub> | PME                        | Pessoal ao serviço | Volume de negócios | VAB <sub>cf</sub> |
|-----------------|---------|--------------------|-----------------------|-------------------|----------------------------|--------------------|--------------------|-------------------|
|                 | N.º     |                    | 10 <sup>3</sup> Euros |                   | Peso das PME na região (%) |                    |                    |                   |
| <b>Total</b>    | 349 756 | 2 178 493          | 201 765 385           | 48 013 339        | 99,7                       | 72,5               | 57,9               | 59,8              |
| <b>Norte</b>    | 113 747 | 796 019            | 62 733 883            | 15 049 399        | 99,8                       | 80,5               | 69,5               | 71,1              |
| <b>Centro</b>   | 70 210  | 438 243            | 39 991 873            | 9 200 254         | 99,8                       | 84,9               | 78,4               | 77,1              |
| <b>Lisboa</b>   | 115 857 | 656 575            | 73 813 440            | 17 670 577        | 99,5                       | 57,0               | 42,2               | 45,1              |
| <b>ALENTEJO</b> | 18 160  | 101 052            | 9 521 705             | 2 080 751         | 99,8                       | 83,5               | 75,2               | 73,0              |
| <b>Algarve</b>  | 17 683  | 98 632             | 7 416 161             | 1 987 983         | 99,8                       | 88,4               | 91,9               | 89,3              |
| <b>Açores</b>   | 3 969   | 33 008             | 3 441 862             | 726 686           | 99,5                       | 74,4               | 72,9               | 68,6              |
| <b>Madeira</b>  | 10 130  | 54 964             | 4 846 459             | 1 297 689         | 99,7                       | 78,0               | 68,9               | 68,5              |

Fonte: INE (2010)

A sua análise permite concluir que a maior concentração de PME se verifica na região norte e em Lisboa, representativas de 65% do total das entidades assim constituídas. Em termos de classificação, a região norte apresenta, relativamente ao número de funcionários, a maior percentagem de trabalhadores nas PME, o que confere às PME sedeadas no norte a maior dimensão média de trabalhadores por empresa. Em termos do volume de negócios as PME da região do algarve são aqueles que têm um papel de maior influência, com participações de 91,9% do total do volume de negócios e 89,3% do Valor Acrescentado Bruto ao custo de fatores (VAB<sub>cf</sub>).

As empresas que constituem a nossa amostra, num total de 17, apresentam características de PME. Destas 10 (55,6%) estão constituídas sob o regime jurídico de sociedades por quota (SQ), 7 (44,4%) sob forma das sociedades anónimas (SA), das quais uma é sociedade gestora de participações sociais (SGPS). Foram escolhidas por facilidade de acesso aos dados, pelo que, estatisticamente a amostra é designada não aleatória, o que nos permite afirmar que existe pouca probabilidade que estas entidades serem de fato representativas da população.

No plano da obrigatoriedade da apresentação da informação, estão, todas elas, sujeitas à aplicação integral do SNC geral, constituídos pelas NCRF, na medida em que se trata de empresas sujeitas a Certificação Legal de Contas (CLC). As empresas a tal obrigadas são as que se encontram constituídas sob a forma de SQ e que, simultaneamente, ultrapassem, por dois anos consecutivos, dois dos três limites definidos no artigo 262, n.º 2 do CSC<sup>12</sup>, e todas as SA.

Com base numa análise descritiva a partir dos principais agregados das DF, fundamentalmente do balanço e demonstração dos resultados, apresentamos, na Tabela 9 que se segue, alguns indicadores estatísticos que nos ajudam a caracterizar a nossa amostra.

<sup>12</sup> Um total de balanço superior a 1.500.000€, vendas líquidas acima de 3.000.000€ e número de trabalhador médio anual de 50.

**Tabela 9. Análise descritiva da amostra**

|                      | <b>Ativo total</b> | <b>Capital Próprio Total</b> | <b>Passivo total</b> | <b>Volume de negócios</b> | <b>Total do Resultado Líquido</b> |
|----------------------|--------------------|------------------------------|----------------------|---------------------------|-----------------------------------|
| <b>Média</b>         | 3.704.691,00 €     | 6.960.150,27 €               | 6.472.790,96 €       | 7.809.390,77 €            | 12.997,26 €                       |
| <b>Mediana</b>       | 5.400.519,18 €     | 1.903.126,00 €               | 3.279.959,54 €       | 6.452.069,08 €            | 45.243,00 €                       |
| <b>Desvio Padrão</b> | 17.679.716,44 €    | 11.168.436,05 €              | 9.050.774,76 €       | 5.258.708,01 €            | 659.291,04 €                      |
| <b>Mínimo</b>        | 2.159.672,56 €     | 688.116,90 €                 | 805.431,33 €         | 250.000,00 €              | - 2.832.558,81 €                  |
| <b>Máximo</b>        | 75.206.642,88 €    | 41.186.910,83 €              | 44.219.804,25 €      | 22.499.682,90 €           | 2.060.149,06 €                    |

**Fonte:** Elaboração própria

Da sua análise permitimo-nos destacar os valores médios apresentados pelo Ativo, que atinge valores aproximados de 3.705 milhões de euro, e pelo Capital Próprio, com um registo de 6.961 milhões de euros, para um mínimo de 688.116,90 euros, o que nos permite concluir que estas empresas se enquadram nos limites impostos pela recomendação da Comissão Europeia (CE) e pelo Decreto-Lei n.º 37/2007, de 6 de Novembro para a sua classificação como PME.

Relativamente ao Volume de Negócios e Resultado Líquido, estas empresas apresentam valores médios de 7.810 milhões de euros e de 13 mil euros, respetivamente.

A análise à variável desvio padrão permite concluir pela existência de alguma variabilidade entre os valores observados. O mesmo se pode dizer com relação à mediana, na medida em que o valor registado difere muito da média para todas as rubricas em análises. O coeficiente de variação, que nos permite analisar o grau do afastamento de uma distribuição normal de dados corrobora esta conclusão. Ou seja, a dispersão entre os valores para cada rubrica analisada permitiu constatar, conforme Tabela 10 que se segue, pela existência de um elevado grau de dispersão.

**Tabela 10. Dispersão de dados entre rubricas**

|                                 | <b>Ativo</b> | <b>Capital Próprio</b> | <b>Passivo total</b> | <b>Volume de negócios</b> | <b>Resultado Líquido</b> |
|---------------------------------|--------------|------------------------|----------------------|---------------------------|--------------------------|
| <b>Coefficiente de variação</b> | 4,772251299  | 1,604625708            | 1,398280096          | 0,673382618               | 50,72540134              |

**Fonte:** Elaboração própria

Como se pode observar, verifica-se que o ativo total apresenta um coeficiente de variação de 4,77, o Capital Próprio total de 1,65, significativamente inferior ao registado pelo ativo, e o passivo com coeficiente de variação de 1,39. Os números evidenciam um elevado grau de dispersão do ativo e um capital próprio e passivo menos dispersos. Por sua vez, o Volume de negócios apresenta um coeficiente de variação de 0,67, contra os 50,7 registado para o Resultado Líquido.

A variação registada encontra justificação na heterogeneidade da amostra em termos de dimensão. Ainda que estas empresas apresentem como característica comum o serem sujeitas a CLC é de anotar

que, tal como já tivemos oportunidade de referir, as SQ para estarem obrigadas a tal têm que ultrapassar dois dos limites definidos no artigo 262º do CSC enquanto para as SA não há limites mínimos. Queremos com isto dizer que algumas das empresas constituídas sob a forma de SA e que integram a nossa amostra se encontram obrigadas a apresentar contas certificadas por força da sua estrutura jurídica e não pela dimensão dos seus ativos e volume de negócios.

### **2.1.5. Preparação e Recolha de Dados**

A recolha de dados, que *“executa o instrumento da observação, consiste em recolher ou reunir concretamente as informações pré determinadas junto das pessoas ou das unidades de observação incluídas na amostra”* (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Para atingir os objetivos definidos neste estudo foram recolhidos documentos que compreendem informações contabilísticas, vulgo DF, nomeadamente os balanços, as demonstrações dos resultados e respetivos anexos, e fiscais, mais concretamente a declaração modelo 22<sup>13</sup>, relativamente às 17 PME selecionadas para o estudo e com referência aos períodos de 2010, 2011 e 2012. A escolha do período de observação inicia em 2010 pelo fato de ser o primeiro ano de relato em SNC e termina em 2012 pela impossibilidade de tratar, em tempo útil, o ano de 2013 por não haver informação disponível.

Os dados contabilísticos, nomeadamente a análise dos balanços e demonstrações dos resultados permitem-nos identificar e quantificar os ID enquanto o anexo permite alcançar que tipo de ID foram efetivamente reconhecidos e porquê a razão para o seu reconhecimento. Concomitantemente, a informação recolhida nos suportes contabilísticos será contrastada com a informação constante dos documentos de natureza fiscal, concretamente no quadro 07 do modelo 22 porquanto um número significativo de ID tem origem nas diferenças encontradas entre a norma contabilística e a norma fiscal.

---

<sup>13</sup> Declaração periódica de rendimentos relativos ao IRC, referente ao ano anterior, onde as empresas determinam o seu lucro ou prejuízo para fins fiscais e o valor do imposto a pagar.

## **2.2. Apresentação e Discussão dos Resultados**

### **2.2.1. Resultados**

Após a recolha de dados procedemos à sua análise com o objetivo de construir um suporte suficientemente capaz de nos permitir interpretar e discutir os resultados obtidos.

As DF analisadas, e a partir das quais permitimos extrair os resultados que a seguir apresentamos, foram preparadas em conformidade com as NCRF do SNC. Neste sentido, e atendendo ao propósito central deste trabalho, que incide objetivamente na identificação das rubricas de ID no balanço em resultado da aplicação obrigatória da NCRF 25, centrar-nos-emos na observância dos princípios definidos nesta norma, que prescreve o tratamento a observar no reconhecimento, mensuração e divulgação do Imposto sobre o rendimento, em contraponto com o preceituado na norma fiscal, mais concretamente no CIRC. Será, pois, com base na análise dos normativos contabilístico e fiscais que se procurará, neste epígrafe do trabalho, dar resposta às questões levantadas neste estudo.

#### **Questão 1: Como e porque existem ID?**

Com esta questão pretende-se obter, tal como já tivemos oportunidade de referir, um conhecimento holístico alargado sobre as diferentes razões que justificam a existência de ID. Para lhe dar resposta procurar-se-á analisar, de uma forma ampla, as normas contabilísticas e fiscais para, a partir delas se identificar as diferenças e, assim, responder ao como dos ID. Ou seja, justificar os ID no quadro das divergências encontradas.

Recordamos, a este propósito, que a contabilidade e a fiscalidade, fruto dos diferentes objetivos que perseguem, percorrem caminhos não inteiramente coincidentes. Enquanto a contabilidade procura proporcionar informações que sejam uteis aos mais diversos utilizadores, a fiscalidade preocupa-se com a observância estrita das obrigações fiscais e declarativas na óptica do Estado, único utilizador da informação financeira nesta perspetiva. Este fato justifica as diferenças entre a norma contabilística e a fiscal e, conseqüentemente, a necessidade de se preparar informação para cumprir os requisitos de uma e outra. Acontece, porém, que nem sempre assim é. Em Portugal, por exemplo, a fiscalidade apresenta forte influência na aplicação da norma contabilística, característica mais ou menos comum a todos os países que integram a designada Corrente Continental.

A contabilidade, com o objetivo de oferecer uma “imagem verdadeira e apropriada” da posição económica, financeira e de resultados de uma entidade, está, de entre outros, obrigada à observância do pressuposto da periodização económica, à mensuração, no reconhecimento posterior, com base em critérios que não assentam no conceito estrito de custo de aquisição e ou produção ou à determinação da vida útil dos bens com base em pressupostos de natureza económica. Estes fatos têm, como consequência imediata, o reconhecimento e/ou mensuração de certas operações em momento e por um valor não inteiramente coincidentes com os definidos na norma fiscal. Tal fato

obriga à realização de correções extra-contabilísticas, nos termos do CIRC e demais legislação complementar, no quadro 07 do modelo 22. Estas situações são geradoras de diferenças positivas e/ou negativas, ou seja, de diferenças a acrescentar e a deduzir ao resultado líquido do período para efeitos de determinação do lucro tributável ou prejuízo fiscal. Nas Tabela 11 e Tabela 12 que se seguem são apresentadas as situações potencialmente geradoras destas correções.

**Tabela 11. Exemplos de correções a acrescentar ao resultado líquido do período**

| Situações potencialmente geradoras de diferenças  | Descrição  | Artigo CIRC/ DR                   |
|---|--|-----------------------------------|
|   | Vendas e prestação de serviços com pagamentos diferidos: diferença entre quantia nominal da contraprestação e justo valor                                | Art.º 18.º,n.º 5                  |
|   | Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial   | Art.º 18º,n.º 8                   |
|   | Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor  | Art.º 18º,n.º 9                   |
|   | Benefícios dos empregados: pagamentos com base em ações  | Art.º 18º,n.º 11                  |
|   | Ajustamentos em inventários para além dos limites legais e perdas por imparidades em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais | Art. 28º e art.º 35º              |
|   | Depreciações e amortizações, perdas por de ativos depreciáveis ou amortizáveis e desvalorizações excecionais não aceites como gastos                     | Art.ºs 34º n.º 1, 35º n.º 4 e 38º |
|   | Revalorização de ativos: 40% do aumento das depreciações do ativo  | Art. 15º n.º 2 do DR 25/ 2009     |
| Provisões não dedutíveis ou para além dos limites fiscais e perdas por imparidades fiscalmente não dedutíveis | Art. º 19 n. º 3 e art. 39º  |                                   |

**Fonte:** Elaboração própria a partir do quadro 07 da modelo 22

A análise à tabela permite identificar algumas das situações originárias de DTT, ou seja, de diferenças que tendem a ser eliminadas em períodos futuros e, por isso, não coincidentes com o período do seu reconhecimento para efeitos de determinação do resultado contabilístico.

**Tabela 12. Exemplos de correções a deduzir ao resultado líquido do período**

| Situções potencialmente geradoras de diferenças | Descrição  | Artigo CIRC/ DR                  |
|---|--|----------------------------------|
|   | Benefícios dos empregados: pagamentos com base em ações  | Art.º 18º, n.º 11                |
|   | Reversão de ajustamentos em inventários e perdas por imparidades tributáveis   | Art. 28º n.º 3 e art.º 35º n.º 3 |
|   | Vendas e prestação de serviços com pagamento diferido: rédito de juros   | Art.º. 18º, n.º 9                |
|   | Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores  | Art.º20 do DR 25/2009            |
|   | Dedução de perdas por imparidades de ativos depreciáveis ou amortizáveis aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais    | Art.º 35º n.º4                   |
|   | Reversão de provisões tributáveis  | Art.ºs 19º n.º 3 e 39º n.º 4     |
|   | Diferença negativa entre as mais-valias e menos-valia fiscais  | Art.º 46º                        |
|   | Correções relativas a instrumentos financeiros derivados   | Art.º 49º                        |
|   | Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais | Art.º 74º, 76º e 77º             |
|   | Benefícios fiscais   |                                  |
|   | Impostos diferidos   | art.º 45º n.º 1 al. a)           |

**Fonte:** Elaboração própria a partir do quadro 07 da modelo 22

A análise à tabela permite-nos identificar as situações potencialmente geradoras de DTD e, por isso, as diferenças que tendem a ser eliminadas nos períodos posteriores ao do seu reconhecimento para efeitos de determinação do resultado contabilístico.

Os exemplos apresentados nas tabelas 11 e 12 consubstanciam as principais situações de acontecimentos contabilísticos que originam divergências entre o resultado contabilístico e o fiscal e que, nos termos da NCRF 25, se traduzem, respetivamente, no reconhecimento de passivos e ativos por ID.

O “como” dos ID resume-se, simplesmente, à questão das diferenças entre ambos os normativos. Assim, o reconhecimento dos ID surge para procurar refletir, na informação financeira, as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade.

### **Questão 2: Como e porque se reconhecem ID?**

Esta questão tem como objetivo obter um conhecimento holístico mais alargado, não apenas das diferenças entre os normativos mas as consequências destas diferenças, situações potencialmente geradoras de ID. Ou seja, o porquê do reconhecimento de ID.

Assim, as principais questões e ou situações identificadas, no plano teórico, como estando na base das diferenças entre a norma contabilística e a norma fiscal e potencialmente geradoras de reconhecimento de ID encontram-se sistematizadas na Tabela 13 que a seguir se apresenta. Justificam, pois, o porquê do reconhecimento de ID nas DF.

**Tabela 13. Situações potencialmente geradoras de ID e os respectivos impactos**

| Situações potencialmente geradoras de ID                                   | Consequências | Tipo de ID gerado |
|--|---------------|-------------------|
| Excedentes de Reavaliação dos ativos fixos tangíveis e intangíveis         | DTT           | PID               |
| Imparidades de ativos em crédito e desvalorizações excepcionais dos ativos | DTD           | AID               |
| Depreciações e amortizações  | DTD           | AID               |
| Regime de mais-valia e menos-valias  | DTD           | AID               |
| Custos de desmantelamento  | DTT           | PID               |
| Contratos de construção  | DTT           | PID               |
| Contrato de construção: perdas esperadas relativas a gastos não suportados | DTT           | PID               |
| Perdas por imparidade em inventários                                       | DTD           | AID               |
| Réditos de vendas e prestação de serviços                                  | DTD           | AID               |
| Provisões não aceites fiscalmente  | DTD           | AID               |
| Instrumentos financeiros   | DTD           | PID/AID           |
| Subsídios ao investimento relacionados com ativos não correntes            | DTD           | PID               |
| Propriedades de investimento   | DTD           | AID               |
| Custos de empréstimos obtidos  | DTT           | PID               |
| Benefícios dos empregados  | DTD           | AID               |
| Deduções de prejuízos fiscais  | DTD           | AID               |
| Goodwill   | DTT           | PID               |
| Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos      | DTT           | PID               |

**Fonte:** Elaboração própria

A análise à tabela permite identificar não só a razão das diferenças, o como, mas também as suas consequências nas DF, ou seja, o efeito dessas diferenças, traduzidas no reconhecimento de PID e AID. É o resultado de uma análise interpretativa exaustiva ao normativo, contabilístico e fiscal, no sentido de identificar as potenciais situações originárias das divergências entre as quantias escrituradas (base contabilística) e as respetivas quantias fiscais (base fiscal).

Recordamos, a este propósito, que a NCRF 25 obriga ao reconhecimento do imposto efetivamente pago e do imposto diferido, concorrendo assim para o alargamento da base de relato, ou seja, para o fornecimento de informação integral. De referir também que, a este respeito, a norma determina que a mensuração dos ID se faça tomando por base as taxas de imposto em vigor a data do balanço, ou seja, de acordo com a quantia que se espera vir a recuperar ou a liquidar. Equivale isto por dizer que a quantia escriturada dos ativos e passivos por ID, susceptíveis de reconhecimento, seja ajustada sempre que se verifiquem alterações na taxa de imposto e outras alterações fiscais. Os ID devem, assim, ser reconhecidos com base no método dos efeitos tributários, assente no pressuposto da

periodização económica. Na Tabela 14 que se segue sistematizamos o respetivo tratamento contabilístico e o seu impacto nas DF.

**Tabela 14. Reconhecimento contabilístico dos impostos diferidos**

| Situações geradoras do reconhecimento de ID                           | Conta a debitar | Conta a creditar | Impacto na DF                  | Tipo de ID |
|---|-----------------|------------------|--------------------------------|------------|
| Excedentes de Revalorização dos ativos fixos tangíveis e intangíveis  | 5812            | 2742             | Balanço CP                     | PID        |
| Subsídios ao investimento relacionados com ativos não correntes       | 593             | 2742             | Balanço CP                     | PID        |
| Perdas por Imparidade   | 2741            | 8122             | DR<br>RLP e Ativo no Balanço   | AID        |
| Prejuízos fiscais   | 2741            | 8122             | DR<br>RLP e Ativo no Balanço   | AID        |
| Depreciações/ Amortizações  | 2741            | 8122             | DR<br>RLP e Ativo no Balanço   | AID        |
| Provisões   | 2741            | 8122             | DR<br>RLP e Ativo no Balanço   | AID        |
| Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos | 8122            | 2742             | DR<br>RLP e Passivo no Balanço | PID        |
| Reversão de PID   | 2742            | 8122             | Reversão total/parcial         |            |
| Reversão de AID   | 8122            | 2741             | Reversão total/parcial         |            |

Fonte: Elaboração própria

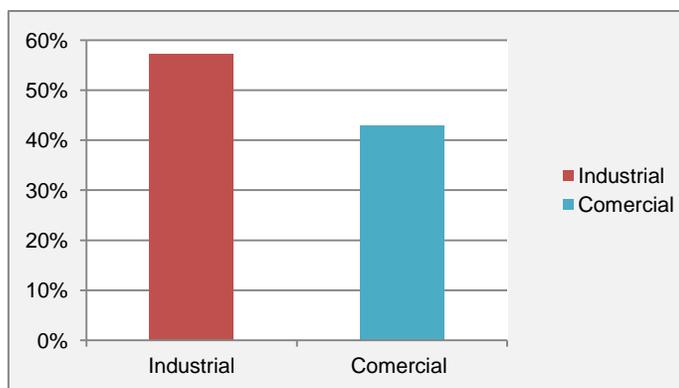
A Tabela 14 procura ilustrar não só os ID a reconhecer como também as rubricas onde tal reconhecimento se faz refletir e a demonstração financeira que traduz o seu impacto. Neste particular é de referir, ainda, que o reconhecimento de alguns ID, em particular o reconhecimento de AID decorrentes de prejuízos fiscais, se encontra dependente do cumprimento de acontecimentos futuros, ou seja, deve haver uma probabilidade forte de que a entidade pode vir a obter lucros futuros suficientes para recuperar estes ativos. Caso haja incertezas associadas a entidade deve, por uma questão de prudência, não proceder ao seu reconhecimento, total ou parcial. Esta questão encontra fundamento não só na EC, pressuposto da prudência, como na própria NCRF 25, que refere claramente que o seu reconhecimento se encontra dependente da possibilidade de existirem lucros tributáveis futuros disponíveis para que as DTD possam vir a ser utilizadas. Nestes casos, a prudência recomenda que os AID sejam apenas divulgados nas notas anexas ao balanço e à demonstração dos resultados.

**Questão 3: Quais os ID efetivamente reconhecidos no balanço e porquê?**

É objetivo desta questão obter evidência empírica sobre os ID efetivamente reconhecidos e procurar perceber o porquê do seu reconhecimento. Recordamos que o reconhecimento de ID têm na sua origem as diferenças tempestivas, ou seja, diferenças que tendem a ser eliminadas com o passar o tempo e que se justificam porque a norma contabilística prevê o reconhecimento de gastos e/ou rendimento num período que não é, no todo ou em parte, coincidente com aquele que é aceite para efeitos fiscais.

Para responder a esta questão desenvolvemos, como já tivemos oportunidade de referir, um estudo de caso. As empresas que constituem a nossa amostra apresentam características de PME e no plano da obrigatoriedade da apresentação da informação financeira estão, como também referimos, sujeitas a CLC e, por isso, à aplicação, na íntegra, do SNC.

Numa primeira análise procurámos identificar as empresas que efetivamente reconheceram ID e procedemos, em simultâneo, à sua caracterização em função do setor de atividade, conforme Gráfico 2 que a seguir se apresenta, para, eventualmente, se procurar estabelecer algum tipo de relação entre o reconhecimento de ID e o seu “*Core Business*”.

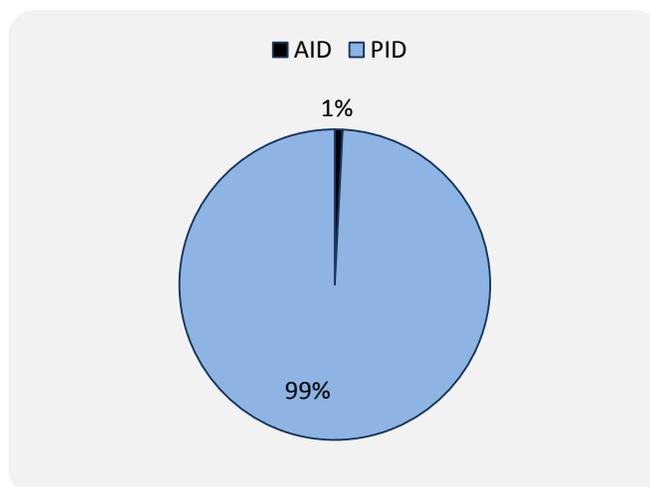


**Gráfico 2. Caracterização das empresas por setor de atividade**

**Fonte:** Elaboração própria

No gráfico 2 concluímos que das sete empresas que reconhecem ID no balanço quatro se enquadram no setor de atividade industrial, representativo de 57% do total das empresas, e as restantes 3 (43%) pertencem ao setor comercial.

Recordamos que, em conformidade com o normativo, as diferenças geradoras de PID representam diferenças temporárias tributáveis, traduzidas em quantias de impostos sobre o rendimento a pagar em períodos futuros, com base na taxa de imposto em vigor à data, e que as diferenças geradoras de AID se traduzem na recuperação de quantias de imposto em períodos futuros. Os resultados apontam que apenas sete das empresas estudadas, representativas de 39% das nossas observações, reconheceram ID no período em análise. Destes reconhecimentos, 99% respeitam a PID e apenas 1% a AID, como se pode concluir da análise na Gráfico 3 que a seguir se apresenta.



**Gráfico 3. Tipo de Impostos diferidos reconhecidos no Balanço**

**Fonte:** Elaboração própria

Observamos uma maior tendência para o reconhecimento de PID em todas as empresas e em todo o período em análise, de 2010 a 2012, o que traduz, em termos de impostos, encargos maiores no futuro. Assim, a irrelevância dos valores reconhecidos como AID denunciam o reduzido montante de impostos a recuperar por estas empresas em períodos futuros. Para um maior alcance dos resultados obtidos desenvolvemos uma análise descritiva simples e cujos resultados apresentamos na Tabela 15 que se segue.

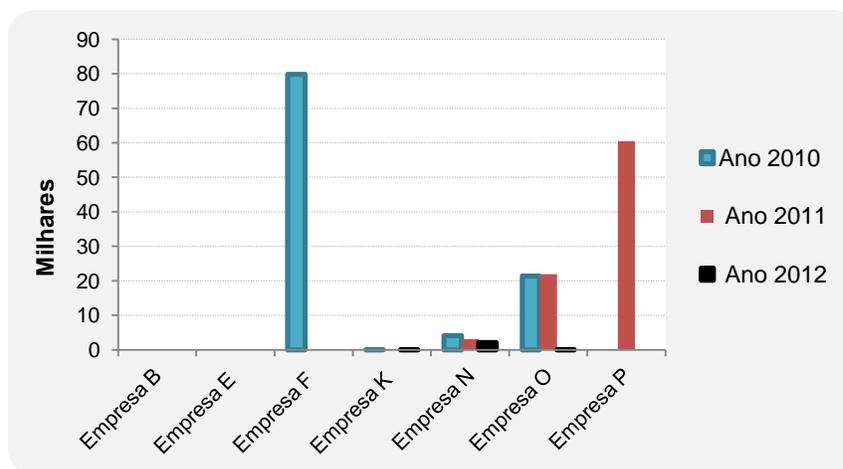
**Tabela 15. Análise descritiva dos impostos diferidos**

|                                 | AID         | PID            |
|---------------------------------|-------------|----------------|
| <b>Média</b>                    | 17.546,79 € | 1.840.170,43 € |
| <b>Mediana</b>                  | 3.106,25 €  | 272.991,28 €   |
| <b>Desvio Padrão</b>            | 27.592,88 € | 2.944.869,42 € |
| <b>Mínimo</b>                   | 4,27 €      | - €            |
| <b>Máximo</b>                   | 79.860,44 € | 6.864.949,27 € |
| <b>Coefficiente de variação</b> | 1,572531459 | 1,60032428     |

**Fonte:** Elaboração própria

A sua análise permite verificar que, em termos médios, são reconhecidos AID no valor de 17.546,79 euros, enquanto os PID apresentam um valor de 1.8401 Milhões de euros. De notar, também, que a média e mediana registam valores muito afastados, justificado pelo valor do desvio padrão, relativamente à média dos AID e PID, e pelos coeficiente de variação e de dispersão entre os valores dos AID e dos PID, que se situam em 1,57 e 1,6, respetivamente. Nestes termos, permitimo-nos concluir que os PID apresentam valores mais homogêneos e consistentes, quando comparados com os registados na rubrica de AID.

Para uma melhor compreensão e alcance destes números apresentamos na Gráfico 4 que se segue e que coloca, uma vez mais, em evidência os reduzidos valores observados relativamente à rubrica de AID, nas sete empresas onde nos foi possível identificar o reconhecimento de ID.

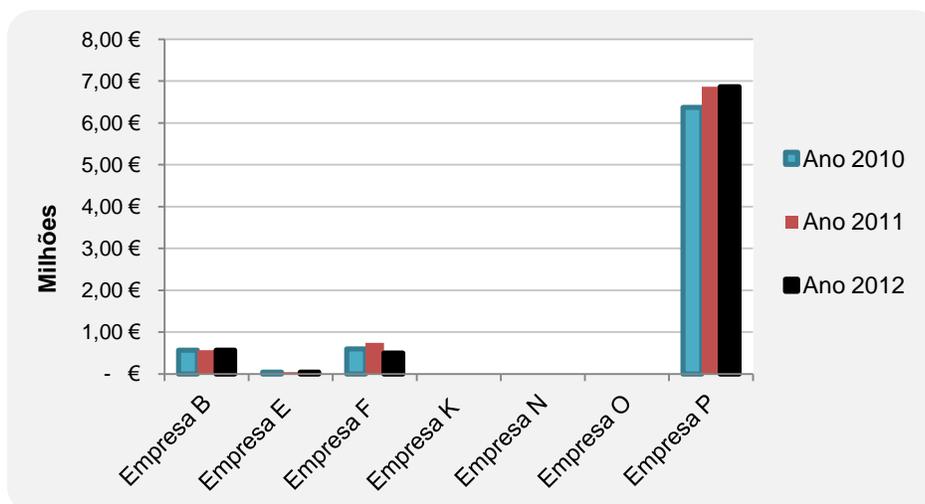


**Gráfico 4. Ativos por impostos diferidos**

Fonte: Elaboração própria

A sua análise permite verificar que apenas cinco empresas reconheceram AID nos períodos em análise. Constatamos, também, que na empresa onde se regista o maior valor, a empresa F, desenvolve atividade industrial. Verificámos, também, que, em termos relativos, o maior reconhecimento está no ano de 2010, o que entendemos ficar a dever-se ao fato de se tratar do ano de transição do POC para o SNC. Em termos comparativos, a empresa P, que também pertencente ao setor da atividade industrial, reconheceu AID em valor mais significativos no ano de 2011, quer com relação aos demais períodos quer relativamente às demais empresas. Estes valores decorrentes de prejuízos fiscais reportáveis. O ano de 2012 foi aquele onde se observaram valores mais reduzidos para os AID reconhecidos. A empresa F, do setor industrial, representa 41% (79.860,44 €) dos AID reconhecidos, o que contrasta diametralmente com a empresa K, do setor comercial, onde se verifica o menor registo para os três anos, com valores que se aproximam de 0%. A empresa P, do setor industrial, apresenta um registo que também se destaca, ao responder por 31% (60.461,12 €) dos AID. Vale isto por dizer que os AID identificados são em número reduzido e estão concentrados em duas empresas das empresas observadas, ambas do setor industrial, e respondem por 72% do total dos AID identificados.

No que respeita aos PID identificados, os registos são significativamente mais elevados, conforme se pode constatar a partir da análise na Gráfico 5 que se segue.



**Gráfico 5. Passivos por impostos diferidos**

Fonte: Elaboração própria

A análise ao gráfico permite constatar que o ano em que as empresas observadas mais reconheceram PID foi o de 2012. O maior registo diz respeito à empresa P, do setor industrial, que responde por cerca de 85% (20.101.869,23 €) do total do valor registado no período. Este reconhecimento decorre de subsídios ao investimento e da revalorização de ativos fixos, ambas justificadas pela transição de normativo, do POC para SNC, e, conseqüentemente, dos novos aqui agora definidos. As empresas F, B e E, com registos de 8% (1.845.744,54 €), 7% (1.697.894,07 €) e 1% (134.431,41 €), respetivamente, do total dos PID identificados, estão numa posição relativa muito inferior. Nas empresas K, N e O, dos setores comercial, industrial e comercial respetivamente, não foi observado qualquer reconhecimento de PID. Os PID reconhecidos assumem valores bastante significativos, principalmente na empresa P, para todo o período em análise. Recorde-se que esta empresa tem, também, o segundo maior registo de AID. Isto significa que esta empresa tem, para além de direitos, obrigações futuras com impostos, proporcionais à taxa e leis fiscais em vigor à data do balanço, de montante significativo. De referir também que o maior reconhecimento de PID é numa empresa do setor industrial.

Globalmente, os resultados levam-nos a concluir pela existência de uma reduzida presença de ID no balanço, que quer ao nível do seu reconhecimento quer no que respeita à frequência com que as empresas o fazem. Tal fato é, naturalmente, justificado pela inexistência de situações geradoras de diferenças temporárias, tributáveis ou dedutíveis. Porém, tal não quer dizer que essas diferenças não existam efetivamente mas antes que pode existir uma certa influência, quando não mesmo ingerência, do normativo fiscal no momento da definição das políticas contabilísticas destas empresas. A comprovar-se esta influência assiste-se à violação do espírito subjacente à aplicação das NCRF e, conseqüentemente, ao desvirtuar da “imagem verdadeira e apropriada”.

Na continuação passamos a apresentar os ID efetivamente reconhecidos por estas empresas durante estes três períodos em estudo. Recordamos que esta análise foi suportada nas DF, fundamentalmente no anexo, balanço e à demonstração dos resultados, a partir das quais nos permitimos identificar os AID e PID que foram reconhecidos e o porquê o seu reconhecimento

**a) Perdas fiscais não usadas e créditos de impostos não usados**

Esta situação foi motivo de reconhecimento dos ID em uma das empresas analisadas, conforme Tabela 16 que a seguir se apresenta.

**Tabela 16. Reconhecimento das perdas fiscais e créditos de impostos não usados**

| Ano   | NCRF 25  |           |               | CIRC     | Tipo de ID | Q 07 campo 725/766 |
|-------|----------|-----------|---------------|----------|------------|--------------------|
|       | Empresas | Evidência | Não evidência | Art.º 52 |            |                    |
| 2010  | 7        | 1         | 6             |          | AID        | 1                  |
| 2011  | 7        | 1         | 6             |          | AID        | 1                  |
| 2012  | 7        | 1         | 6             |          | AID        | 1                  |
| Total | 100%     | 14%       | 86%           |          |            |                    |

**Fonte:** Elaboração própria

A Tabela 16 mostra que 14% das empresas analisadas reconheceram AID relacionados com perdas fiscais não usados e créditos por impostos não usados. Um claro exemplo de diferenças entre a norma contabilística e a fiscal. De acordo com a NCRF 25, §25, as perdas fiscais não usadas e os créditos por impostos não usados originam DTD que podem ser eliminadas em períodos futuros, o que significa que estamos perante o reconhecimento de AID sempre que existam expectativas de lucros para permitirem recuperar estas quantias de impostos em períodos futuros. No plano fiscal, CIRC, artigo 52.º, são reportáveis e, por isso, dedutíveis no lucro tributável no prazo máximo de seis anos.

**b) Prejuízos fiscais reportáveis**

Esta situação foi motivo de reconhecimento dos ID em quatro das empresas analisadas, conforme Tabela 17 que a seguir se apresenta.

**Tabela 17. Reconhecimento dos prejuízos fiscais reportáveis**

| Ano   | NCRF 25  |           |               | CIRC     | Tipo de ID | Q 07 Campo 725/766 |
|-------|----------|-----------|---------------|----------|------------|--------------------|
|       | Empresas | Evidencia | Não evidencia | Art.º 52 |            |                    |
| 2010  | 7        | 4         | 3             |          | AID        | 1                  |
| 2011  | 7        | 4         | 3             |          | AID        | 2                  |
| 2012  | 7        | 4         | 3             |          | AID        | 2                  |
| Total | 100%     | 57%       | 43%           |          |            |                    |

**Fonte:** Elaboração própria

A tabela mostra que 57% das empresas analisadas reconheceram AID relacionados com prejuízos fiscais reportáveis, que são originárias de prejuízos fiscais corrente, desde que observadas as condições estabelecidas a NCRF 25, § 35 e no artigo 52.º do CIRC, onde se estabelece a sua dedução durante cinco anos, desde que a entidade apresente probabilidade de obter lucros futuros. Os prejuízos fiscais reconhecidos dão, assim, lugar a um AID porque advém de DTD, ou seja, a base contabilística é superior à base fiscal logo as quantias registadas por efeitos contabilísticos só serão aceites para fins fiscais em períodos futuros e no caso de haver evidência de lucros aos quais os prejuízos fiscais reportáveis possam ser deduzidos. Assim sendo, quando a empresa não conseguir ter suficiente certeza de que terá lucros futuros não deverá reconhecer um AID mas proceder à sua divulgação em anexo.

**c) Excedente de revalorização de ativos**

Esta situação é geradora de DTT e foi objeto de reconhecimentos como ID nas DF das empresas analisadas, conforme Tabela 18 que se segue.

**Tabela 18. Reconhecimento de excedente de revalorização em ativos fixos**

| Ano   | NCRF 6 e 7 |           |               | CIRC e DR 25/2009    | Tipo de ID | Q 07 Campo 725/766 |
|-------|------------|-----------|---------------|----------------------|------------|--------------------|
|       | Empresas   | Evidencia | Não evidencia | Art. 15º n.º 2 do DR |            |                    |
| 2010  | 7          | 2         | 5             |                      | PID        | 0                  |
| 2011  | 7          | 2         | 5             |                      | PID        | 0                  |
| 2012  | 7          | 2         | 5             |                      | PID        | 0                  |
| Total | 100%       | 28%       | 72%           |                      |            |                    |

**Fonte:** Elaboração própria

A análise à tabela mostra que em apenas duas das sete empresas que foram identificadas como reconhecendo ID, representativas de 28%, reconheceram PID decorrentes da revalorização dos seus ativos fixos e, conseqüentemente, do reconhecimento de excedente de revalorização. Recordamos

que uma entidade reconhece excedentes de revalorização, nos termos das NCRF 6 e 7, e que estes geram ID porque apenas serão aceites, para efeitos fiscais, 60% do valor da depreciação/amortização. Ou seja, os restantes 40% não serão aceite nos termos do artigo 15.º, n.º 2 do DR 25/2009. Representa uma diferença, entre a base contabilística e a base fiscal, temporária tributável, ou seja, um PID. Esta situação é geradora de uma correção extra-contabilístico no quadro 07 do modelo 22, porém, neste caso concreto, as empresas não efetuarem qualquer correção.

#### d) Imparidades em cliente

A imparidade de cliente é, também, uma questão originária de DTD e que identificámos como geradora de ID nas empresas objeto de estudo, conforme Tabela 19 que se segue.

**Tabela 19. Reconhecimento de imparidade em clientes**

| Ano   | NCRF 12  |           |               | CIRC      | Tipo de ID | Q 07 Campo 725/766 |
|-------|----------|-----------|---------------|-----------|------------|--------------------|
|       | Empresas | Evidencia | Não evidencia | Art.º 36º |            |                    |
| 2010  | 7        | 1         | 6             |           | AID        | 1                  |
| 2011  | 7        | 1         | 6             |           | AID        | 1                  |
| 2012  | 7        | 1         | 6             |           | AID        | 1                  |
| Total | 100%     | 14%       | 86%           |           |            |                    |

**Fonte:** Elaboração própria

A análise à tabela permite constatar que apenas uma das empresas reconheceu ID como consequência do reconhecimento de perdas por imparidades em clientes. As empresas reconhecem imparidades em ativos, nos termos da NCRF 12, quando a sua quantia escriturada se apresentar superior à quantia recuperável. No caso dos clientes, há imparidade quando se concluir pela existência de risco de cobrança, independentemente da sua mora. Vale isto por dizer que o reconhecimento de perdas pode acontecer em créditos ainda não vencidos. Porém, para efeitos fiscais, a aceitação das perdas por imparidades de clientes estão, nos termos do artigo 36.º do CIRC, sujeitas a limites de antiguidade da mora. Este diferente entendimento gera, temporariamente, uma diferença entre a base contabilista e a base fiscal. É uma DTD e origina o reconhecimento de um AID. Estas diferenças são corrigidas no quadro 07 do modelo 22, como se verificou numa das empresas objeto de estudo.

#### e) Imparidades em Inventários

Esta situação é geradora de DTD e foi objeto de reconhecimentos como ID nas DF de uma das empresas analisadas, conforme Tabela 20 que se segue.

**Tabela 20. Reconhecimento de imparidades em inventários**

| Ano   | NCRF 18  |           |               | CIRC      | Tipo de ID | Q 07 Campo 725/766 |
|-------|----------|-----------|---------------|-----------|------------|--------------------|
|       | Empresas | Evidencia | Não evidencia | Art.º 28º |            |                    |
| 2010  | 7        | 1         | 6             |           | AID        | 1                  |
| 2011  | 7        | 1         | 6             |           | AID        | 1                  |
| 2012  | 7        | 1         | 6             |           | AID        | 1                  |
| Total | 100%     | 14%       | 86%           |           |            |                    |

Fonte: Elaboração própria

A análise à tabela permite concluir que apenas uma das empresas registou, para todo o período em análise, ID como consequência do reconhecimento de imparidades em inventários. Nos termos da NCRF 18, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou VRL, dos dois o mais baixo, o que equivale por dizer que sempre que este seja inferior aquele haverá lugar ao reconhecimento de uma perda por imparidade. Porém, para efeitos fiscais, artigo 28.º do CIRC, os ajustamentos em inventários só são aceites até ao limite da diferença entre o custo de aquisição dos inventários e VRL à data do balanço, o que equivale por dizer, que a base contabilística difere da base fiscal e, consequentemente, gera-se uma DTD traduzida no reconhecimento de um AID. Esta diferença obriga a uma correção fiscal no quadro 07 da modelo 22, como se verificou na empresa em questão.

#### f) Subsídios ao investimento

Os subsídios ao investimento são geradores de uma DTT dando, por isso, lugar ao reconhecimento de um ID. Recolhemos evidência desta situação, conforme se pode comprovar a partir da análise à Tabela 21 que se segue.

**Tabela 21. Reconhecimento de subsídios ao investimento**

| Ano   | NCRF 22  |           |               | CIRC      | Tipo de ID | Q 07 Campo 725/766 |
|-------|----------|-----------|---------------|-----------|------------|--------------------|
|       | Empresas | Evidencia | Não evidencia | Art.º 22º |            |                    |
| 2010  | 7        | 1         | 6             |           | PID        | 0                  |
| 2011  | 7        | 1         | 6             |           | PID        | 0                  |
| 2012  | 7        | 1         | 6             |           | PID        | 0                  |
| Total | 100%     | 14%       | 86%           |           |            |                    |

Fonte: Elaboração própria

A análise à tabela confirma a existência de uma situação de uma empresa onde o subsídio ao investimento, relacionado com um ativo não corrente, de lugar ao reconhecimento de ID. Recordamos que, nos termos da NCRF 22, estes subsídios são reconhecidos pela entidade no capital próprio,

como resultado não realizado, e gradualmente transferido para resultados do exercício à medida que os investimentos que financiaram são recuperáveis, pela via das depreciações/amortizações, ou quando sejam alienados. No plano fiscal, artigo 22.º do CIRC, aceita-se para o cálculo do lucro tributável apenas a parte do subsídio atribuído na proporção da depreciação/amortização determinada de acordo com o custo de aquisição do ativo. De acordo com esta interpretação, o subsídio ao investimento, reconhecido no balanço desta entidade, no ano 2010, decorreu da adoção deste tratamento contabilístico em virtude da transição, no ano de 2010, do normativo contabilístico POC para o SNC. Assim, a aplicação do novo normativo gerou uma diferença temporária, relativamente ao normativo fiscal, e, conseqüentemente, uma correção no quadro 07 do modelo 22. Porém verifica-se que neste caso em particular, porque surge como consequência de um ajustamento de transição, não houve qualquer correção no quadro 07 do modelo 22.

#### g) Desreconhecimento de ativos

O desreconhecimento de ativos foi, também, motivo de DTD e, conseqüentemente, gerador do reconhecimento de ID numa das empresas objeto do nosso estudo, conforme Tabela 22 que se segue.

**Tabela 22. Desreconhecimento de ativos**

| Ano   | NCRF 7   |           |               | CIRC/DR<br>DL 158 e<br>158/09 | Tipo de<br>ID | Q 07 |
|-------|----------|-----------|---------------|-------------------------------|---------------|------|
|       | Empresas | Evidência | Não evidência |                               |               |      |
| 2010  | 7        | 1         | 6             |                               | AID           | 1    |
| 2011  | 7        | 1         | 6             |                               | AID           | 1    |
| 2012  | 7        | 1         | 6             |                               | AID           | 1    |
| Total | 100%     | 14%       | 86%           |                               |               |      |

**Fonte:** Elaboração própria

A análise à tabela permite concluir pela existência de uma situação geradora de DTD decorrente do desreconhecimento de ativos. Recordamos que esta diferença, que deu lugar ao reconhecimento de um AID, decorre do fato de a NCRF 6 não permitir o reconhecimento, como ativo intangível, dos gastos com a instalação. Esta circunstância determinaria que o normativo, mais concretamente a conjugação, para efeitos da sua aplicação, dos Decretos-Lei nº 158 e 159, de 2009, que aprovaram, respetivamente, a legislação contabilística e fiscal, produziu, transitoriamente, uma diferença entre a base contabilística e a base fiscal. Determinou-se, então, que o desreconhecimento deste ativo e a sua assunção como gasto se repercutirá, em termos fiscais, de forma sistemática nos cinco anos seguintes ao da transição para o SNC. Esta situação justifica a correção extra-contabilísticas identificada no quadro 07 do modelo 22.

#### h) Outros ajustamentos decorrentes da transição do POC/SNC

A transição, em 2010, do POC para o SNC deu lugar à realização de ajustamentos decorrentes da necessidade de fazer refletir na informação financeira os critérios de reconhecimento e mensuração definidos nos termos do SNC. Tais ajustamentos produziram DTD e, por essa via, o reconhecimento de ID, como se pode concluir da análise à Tabela 23 que se segue.

**Tabela 23. Reconhecimento do ajustamento de transição do normativo**

| Ano   | NCRF 3   |           |               | CIRC | Tipo de ID | Q 07 |
|-------|----------|-----------|---------------|------|------------|------|
|       | Empresas | Evidencia | Não evidencia |      |            |      |
| 2010  | 7        | 1         | 6             |      | AID        | 1    |
| 2011  | 7        | 1         | 6             |      | AID        | 1    |
| 2012  | 7        | 1         | 6             |      | AID        | 1    |
| Total | 100%     | 14%       | 86%           |      |            |      |

**Fonte:** Elaboração própria

A análise à tabela permite constatar que uma das empresas objeto de estudo procedeu ao reconhecimento de ID, mais concretamente de AID, como consequência do processo de transição, ou seja, dos ajustamentos que se viu obrigada a reconhecer na transição do referencial contabilístico, do POC para o SNC. Recordamos que, no processo de transição, uma qualquer entidade se encontrava obrigada à observância dos requisitos definidos pela NCRF 3 com o objetivo de assegurar a necessária comparabilidade da informação financeira na transição. A análise do quadro 07 do modelo 22 permitiu-nos verificar que esta situação deu lugar a correções extra-contabilísticas numa das empresas do nosso estudo.

Globalmente, os resultados obtidos apontam no sentido do reconhecimento de ID pouco significativos. Ou seja, a prática do reconhecimento dos ID é reduzida ou quase inexistente nestas empresas, o que nos leva a questionar se as mesmas elaboram as suas DF em absoluto respeito pelas NCRF que integram o SNC.

É verdade que o nosso estudo se resumiu à análise da informação financeira de 17 empresas, um número muito reduzido relativamente à população. Mas também é verdade que a sua escolha não só foi aleatório como estamos a falar de empresas obrigadas a apresentar contas auditadas e, por isso, mais preocupadas com a aplicação dos preceitos das normas. Porém, a análise leva-nos a concluir pela existência de poucas situações geradoras de ID, conforme tabela 24 que se segue, quando comparadas com as situações identificadas como potencialmente geradoras de ID.

**Tabela 24. Resumo dos ID efetivamente reconhecidos**

| <b>ID efetivamente reconhecidos</b>                          | <b>Nº Empresas</b> | <b>AID/PID</b> |
|--|--------------------|----------------|
| Perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados | 1                  | AID            |
| Prejuízos fiscais reportáveis                                | 4                  | AID            |
| Excedente de revalorização do ativo                          | 2                  | PID            |
| Desreconhecimento de ativos                                  | 1                  | AID            |
| Ajustamento de transição de normativo                        | 1                  | AID            |
| Imparidades de clientes                                      | 1                  | AID            |
| Imparidade em inventários                                    | 1                  | AID            |
| Subsídios ao Investimentos                                   | 1                  | PID            |

**Fonte:** Elaboração própria

A análise à tabela mostra, na verdade, a insignificância destas rubricas nas DF das empresas estudadas e que os ID reconhecidos são maioritariamente provocados por situações de prejuízos fiscais e/ou reporte de prejuízos fiscais e excedentes de revalorização.

Em jeito de síntese e, também, para um melhor alcance dos resultados, apresentamos, na Tabela 25 que se segue, uma súmula dos ID potenciais, decorrentes das diferentes situações geradoras de DTT e DTD relativamente aos ID efetivamente reconhecidos e identificados nas empresas objeto de estudo.

**Tabela 25. Situações potencialmente geradoras de ID e as efetivamente reconhecidas**

| Principais divergências entre a NCRF e CIRC                                | ID efetivamente identificadas | ID efetivamente reconhecidas | Tipo de ID gerado |
|--|-------------------------------|------------------------------|-------------------|
| Excedentes de Reavaliação dos ativos fixos tangíveis e intangíveis         | X                             | X                            | PID               |
| Imparidades dos ativos em crédito e desvalorização excepcionais dos ativos | X                             | X                            | AID               |
| Depreciações e amortizações  | X                             |                              | AID               |
| Regime de mais-valia e menos -valia  | X                             |                              | AID               |
| Custo de desmantelamento   | X                             |                              | PID               |
| Contrato de construção   | X                             |                              | PID               |
| Contrato de construção – perdas esperadas relativo a gastos não suportados | X                             |                              | PID               |
| Ajustamentos de inventários  | X                             | X                            | AID               |
| Réditos: vendas e prestação de serviços                                    | X                             |                              | AID               |
| Provisões não aceites fiscalmente  | X                             |                              | AID               |
| Instrumentos financeiros   | X                             |                              | PID/AID           |
| Subsídios de investimento relacionados com activos não correntes           | X                             | X                            | PID               |
| Propriedades do investimento   | X                             |                              | AID               |
| Custos dos empréstimos obtidos   | X                             |                              | PID               |
| Benefícios dos empregados  | X                             |                              | AID               |
| Prejuízos fiscais reportáveis  | X                             | X                            | AID               |
| Perdas por impostos e créditos por impostos não usados                     | X                             | X                            |                   |
| Goodwill   | X                             |                              | PID               |
| Desreconhecimento de ativos fixos tangíveis                                |                               | X                            | AID               |
| Ajustamento de transição do normativo                                      |                               | X                            | AID               |
| Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos.     | X                             |                              | PID               |

**Fonte:** Elaboração própria

A sua análise permite confirmar que as situações potencialmente geradoras de ID e identificadas pelo confronto de ambos os normativos, contabilístico e fiscal, são francamente superiores às efetivamente reconhecidas pelas entidades incluídas no nosso estudo, o nos permite concluir que, na realidade, e muito provavelmente, estas PME não seguem, em todos os seus preceitos, as aplicações das NCRF. Como estas PME estão, decorrente do fato de se tratar de entidades sujeitas a CLC, obrigadas a aplicar na íntegra as NCRF, somos levados a questionar a sua aplicação e, conseqüentemente, a permitirmo-nos conjecturar sobre uma eventual ingerência da norma fiscal no momento da definição das políticas contabilísticas.

### **2.2.2. Discussão Teórica dos Resultados**

Os resultados obtidos e que acabámos de apresentar levam-nos a concluir pela existência de uma reduzida presença de ID no balanço, quer ao nível do seu reconhecimento quer no que respeita à frequência com que as empresas o fazem. Tal fato é, naturalmente, justificado pela inexistência de situações geradoras de diferenças temporárias, tributáveis ou dedutíveis. Porém, tal não quer dizer que, no período em análise, não se tenham verificado todas ou algumas das situações potencialmente geradoras de tais diferenças. Ou seja, não significa que essas diferenças não existam efetivamente nesse período mas antes que possa ter havido uma certa influência, quando não mesmo ingerência, do normativo fiscal no momento da definição das políticas contabilísticas destas empresas.

Por outro lado, as fontes empíricas disponíveis apontam para a realização de poucos trabalhos empíricos em Portugal no âmbito desta problemática, fato que limita, em parte, a discussão dos resultados. Acreditamos que este aspeto, assim como os resultados obtidos, não estão dissociados das características do tecido empresarial em Portugal, maioritariamente formado por empresas de pequena e muito pequena dimensão e com necessidades de informação muito específicas e direcionadas para satisfazer as necessidades da Administração Fiscal e dos credores, nos casos de grande dependência destes.

É que, se em teoria o objetivo das DF é genérico e abstrato, o que justifica que a fixação das políticas contabilísticas se faça de forma independente, na prática as soluções contabilísticas tendem a responder à envolvente e estão por estas condicionadas. No quadro destas características, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade assume particular relevância na envolvente nacional. Ainda que esta relação surja caracterizada como do tipo “dependência parcial” a verdade é que, segundo Borrego *et al.*, (2012) teima em permanecer uma orientação que conta com vários anos e se justifica pela antecipação da regulamentação fiscal à contabilística (Pires & Rodrigues, 2012), principalmente quando estamos perante situações como a amortização e depreciação dos ativos (Borrego *et al.*, 2012).

Neste sentido, e ainda que sejam indiscutíveis as potencialidades da informação financeira para além da sua utilidade no processo de cálculo e pagamento de impostos, os nossos resultados, que corroboram a teoria teimam em nos mostrar que assim não é, pelo menos em Portugal. Um tecido empresarial como o português, que na sua esmagadora maioria é constituído por PME (99,9%), vê a contabilidade como um meio de utilização simples e privilegiada para o cálculo e pagamento de impostos e não tanto como o suporte para o processo de tomada de decisão. Não estamos com isto a por em causa as virtualidades da contabilidade, porque estas são indiscutíveis. Queremos, simplesmente, por em evidência a pouca utilidade que lhe é reconhecida por estas entidades para além da sua utilização no processo de cálculo e pagamento de impostos (Rodrigues, Pires e Pereira, 2014).

Esta percepção tende a ser um pouco diferente quando estas entidades dependem de credores financeiros, situação em que manifestam uma preocupação acrescida com a preparação da informação financeira. Porém, estes cuidados acrescidos não chegam ao ponto da empresa sentir necessidade de fazer um grande afastamento dos critérios fiscais no momento da definição das suas políticas contabilísticas. Ou seja, não chega ao ponto de estas empresas sentirem necessidade de procederem ao reconhecimento de ID, o que está em sintonia com os resultados apresentados por Pereira (2012). De referir que este autor colocou em causa a utilidade em se reconhecerem ID nas PME por não ser evidente que o retorno proporcionado pelo seu reconhecimento compense o custo que uma entidade com estas características terá que suportar com a preparação dessa informação.

A utilidade no reconhecimento de ID foi referida por vários autores pelo impacto positivo que tal reconhecimento pode ter ao nível das DF, nomeadamente ao nível da solvabilidade, autonomia financeira e liquidez (Skinner, 2008; Kager, 2011; Kronbauer, *et. al.* 2012; Pereira, 2012). Para Gordon e Joos (2004) os gestores reconhecem ID como forma de obterem alavancagem financeira, ainda que relativamente ao retorno do investimento o reconhecimento se mostre indiferente (Arcelus, *et al.*, 2005). Porém, há também quem refira não só a falta de consenso a este respeito como alerta para o facto de que o impacto positivo do reconhecimento de ID no capital próprio poder não ser compensado. Pereira (2012) admite a eventualidade do reconhecimento dos ID poder ser compensado junto dos credores financeiros nas situações de grande dependência destes.

Os nossos resultados levam-nos a concluir pela existência de poucas situações geradoras de ID, mostrando a insignificância destas rubricas nas DF das empresas estudadas, em concordância com os resultados apresentados por Gallego (2005), que identificou que a frequência do reconhecimento dos ID é relativamente escassa e assim tende a continuar porque as empresas não mostram interesse em reconhecer ID por não compensar. Porém, de entre as situações identificadas, aquelas que mais contribuíram para o seu reconhecimento foram os prejuízos fiscais e/ou reporte de prejuízos fiscais e os excedentes de revalorização. Estes resultados não estão inteiramente em linha com a teoria, que aponta as provisões (Amir, *et al.*, 1997; Parreira, 2012; Kager *et al*, 2011), as perdas por imparidade (Amir, *et al.*, 1997; Parreira, 2012), as depreciações/amortizações (Amir, *et al.*, 1997; Parreira, 2012; Laux, 2013), os benefícios dos empregados e os subsídios (Amir, *et al.*, 1997) como as principais razões para o reconhecimento de ID.

A ausência do reconhecimento dos ID no balanço pode, ainda, justificar-se pelo facto das situações geradoras de diferenças temporárias terem pouca aderência à realidade (Laux, 2013). Pereira (2012) justifica que isto acontece porque as operações que dão origem a diferenças temporárias não compensam as consequências fiscais de reversão e os benefícios da informação não ultrapassam o custo a suportar com a sua preparação e utilidade que daí se possa eventualmente retirar. Acrescente, ainda, que relativamente ao pagamento de impostos futuros existe uma relação de desigualdade com o reconhecimento dos ID.

De entre as situações geradoras de ID os prejuízos fiscais foram das situações mais identificadas, o que poderá estar relacionado com as vantagens futuras que representa para as empresas, pelas expectativas favoráveis que permite criar relativamente à geração de lucros futuros (Kumar & Visvanathan, 2003; Cristensen, *et al.*, 2008; Parreira, 2012).

Por sua vez, Cunha e Rodrigues (2012) concluíram que o reconhecimento de ID assume relevância significativa nas empresas com alguma dimensão mas não deixaram, também, de frisar que muitas destas empresas reconheceram estes elementos patrimoniais pelo facto de estarem a isso obrigadas. O que equivale por dizer que não lhe reconhecem grandes vantagens ou que as mesmas não compensam a complexidade que associam ao tratamento contabilístico dos ID (Amir *et al.*, 1997; 2001).

## Conclusões e Futuras Linhas de Investigação

A crescente globalização dos mercados de capitais e a internacionalização das empresas fez com que os gestores, administradores, o próprio Estado e os demais utilizadores da informação financeira reconhecessem a necessidade e a importância das empresas de vários países que atuam nos mercados de capitais passarem a adotar modelos contabilísticos semelhantes, ou seja, que não obstaculizem a comparabilidade e compreensibilidade desta mesma informação.

A solução encontrada para dar resposta às exigências dos *stakeholders* transnacionais e com necessidades globais passou pela adoção do modelo do IASB, decorrente da tomada de posição da IOSCO, pelo que temos vindo a assistir, um pouco por todo o lado, a um movimento harmonizador que conta com a adoção e/ou adaptação das normas contabilísticas de cada país às normas internacionais, as IAS/IFRS.

Porém, e não obstante isso, a definição e construção de princípios e regras comuns surge condicionada por um conjunto de fatores que emergem da envolvente. Neste sentido, o desenho e posterior aplicação do sistema contabilístico surgem condicionados por um conjunto variado de fatores, intrínsecos e extrínsecos ao próprio sistema, que fazem com que a adoção de sistemas contabilísticos harmonizados não seja capaz de assegurar, por si só, a informação financeira preparada e relatada segue os mesmos princípios e regras. Ou seja, por muito que as exigências de um mercado global impusessem um modelo de relato se não único pelo menos harmonizado, as influências históricas tendem a permanecer e a exercer os seus efeitos.

De entre os fatores condicionadores da envolvente destacamos, no quadro dos objetivos que presidem a este trabalho, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Recordamos, a este propósito, que o cálculo do resultado contabilístico e a consequente determinação e contabilização do imposto sobre os lucros resulta de forma diferente em cada país, decorrente não só dos diferentes objetivos que presidem à contabilidade e à fiscalidade como também do tipo de relação que é possível estabelecer entre ambas as disciplinas. No quadro do tratamento contabilístico do imposto sobre o rendimento, importa referir que a reforma recentemente protagonizada em Portugal fez aprovar a NCRF 25, que acolheu os princípios orientadores da IAS 12, em sintonia com o regime do acréscimo, e que a contabilidade e a fiscalidade coexistem a partir de uma relação do tipo parcial, com base na qual se parte do resultado contabilístico para efeitos de determinação do resultado fiscal.

O objetivo deste estudo desenvolve-se no quadro desta problemática, mais concretamente na investigação do “como” e do “porquê” do reconhecimento dos ID no Balanço. Para tal, a investigação centra-se no tipo de estudo de caso exploratório, num conjunto de PME sedeadas na região norte de Portugal.

Do trabalho realizado, na sua componente teórica e empírica, permitimo-nos concluir:

- i. Que o tipo de relação entre a contabilidade e a fiscalidade condiciona e/ou influencia a determinação do resultado contabilístico e, conseqüentemente, o tipo de correções a fazer para efeitos da determinação do resultado fiscal. Uma coexistência muito próxima da contabilidade relativamente à fiscalidade tende a que, na prática, as normas se confundam e se assista a uma influência significativa da norma fiscal na definição das políticas contabilísticas;
- ii. Assim, e ainda que em Portugal a relação seja do tipo dependência parcial a verdade é que, na prática, a influência tende a ser mais do que parcial. Este facto encontra, de entre outros, explicação na teoria, seja pela antecipação da legislação fiscal à contabilística seja pelas condicionantes da envolvente. Isto é, se por um lado a norma fiscal apareceu primeiro que a norma contabilística e passou a ocupar o lugar desta por outro, a tipologia dominante, maioritariamente formada por empresas de dimensão reduzida, não exige uma mudança da “cultura instalada”. Não será, pois, por acaso que muitos dos profissionais venham a questionar a aplicabilidade, em Portugal, da NCRF 25 muito por força das características do tecido empresarial, maioritariamente constituído por micro e pequenas empresas (Cunha & Rodrigues, 2004);
- iii. Na verdade, os nossos resultados empíricos permitiram-nos concluir que, das empresas analisadas, apenas sete reconheceram, no período observado, ID no balanço. Constatámos, ainda, que estas são maioritariamente de natureza industrial. É verdade que não conseguimos estabelecer qualquer analogia com o setor de atividade, mas podemos afirmar que se trata, relativamente às empresas analisadas, daquelas que têm a maior dimensão e as que apresentam uma maior dependência de credores externos;
- iv. Concluimos, também, que de entre os ID identificados, os PID surgem em menor número e com um peso relativo significativamente maior, comparativamente aos AID registados que surge em maior número, os PID em termos de valores, apresenta com um peso mais relevante;
- v. No que respeita às razões que os originaram, os nossos resultados mostram que os PID reconhecidos no balanço, geradores de DTT, são justificados por subsídios ao investimentos e excedente de revalorização, e que os AID, geradores de DTD, encontram a sua razão de ser em prejuízos fiscais reportáveis, em ajustamentos de transição de normativo e em imparidades em clientes e em inventários;
- vi. Conclui-se, assim, que os ID potencialmente identificados surgem em número muito superior aos ID efectivamente reconhecidos pelas empresas que fizeram parte do nosso estudo, o que

nos leva a afirmar que, muito provavelmente, existe uma certa dose de influência da norma fiscal no momento da definição das políticas contabilísticas destas empresas;

- vii. Estes resultados estão em linha com a teoria, quer no que respeita à pouca presença de ID no balanço quer às razões que os justificam.

Assim, podemos, em termos globais, concluir que este estudo contribuiu para reforçar a evidência disponível, porque muito reduzida, pelo menos em Portugal. Neste sentido, este trabalho permite não só reforçar a literatura como também, e fundamentalmente, trazer à discussão um tema que não só tem sido pouco tratado como, a avaliar pela reduzida presença de ID no balanço, lhe tem vindo a ser dada pouca importância para efeitos de obtenção da “imagem verdadeira e apropriada da empresa”.

Não podemos, também, deixar de referir que os resultados apresentados surgem condicionados e que devem, por isso, ser interpretados com algumas reservas. Apresentam limitações que decorrem da própria metodologia utilizada. Recordamos, a este respeito, sendo um estudo de caso este consubstancia-se num método vulgarmente criticado pelo seu menor valor científico, seja pela falta de rigor científico seja pela subjetividade que pode ser introduzida pelo investigador (Yin, 2009).

Neste sentido, aponta-se como sugestão para futuras investigações a aplicação de metodologia alternativa, que permita usar dados quantitativos e utilizar uma amostra mais representativa e, por isso, mais capaz de ajudar a perceber não só a presença de ID no balanço como também, e fundamentalmente, a importância do seu reconhecimento para efeitos de uma representação fiel da posição patrimonial, financeira e de resultados.

## Referências Bibliográficas

- Amaral, C. X. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional. *Gestão e Desenvolvimento* 10, 33-58.
- Amir, E., Kirschenheiter, M., & Willard, K. (2001). The Aggregation and Valuation of Deferred Taxes. *Review of Accounting Studies*, 6(2-3), 275-297.
- Amir, E. L. I., Kirschenheiter, M., & Willard, K. (1997). The Valuation of Deferred Taxes\*. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 597-622.
- Arcelus, F. J., Mitra, D., & Srinivasan, G. (2005). On the incidence of deferred taxes, intangibles and non-linearities in the relationship between Tobin's Q and ROI. *Journal of Economics and Business*, 57(2), 165-185.
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H. J., & Gowthorpe, C. (1997). The relationship between tax and accounting rules – the Swedish case. *European Business Review*, 97(2), 7.
- Borrego, A. C., Lopes, C. M. M., & Ferreira, C. (2012). Accounting and tax normalizations: its relationship and the Impact on tax compliance. *Aeca IV encontro*, 82a, 18.( Disponível em: <https://eric.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47557/0209.pdf?sequence=1>).
- Braz, M. J. R. (1998). *Contabilidade Financeira. Da perspectiva da Determinação dos Resultados*. Edição da ProTOContas: Lisboa.
- Chang, C., Herbohn, K., & Tutticci, I. (2009). Market's perception of deferred tax accruals. *Accounting & Finance*, 49(4), 645-673.
- Christensen, T. E., Paik, G. H., & Stice, E. K. (2008). Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 35(5-6), 601-625.
- Cravo, D. (1991). "Considerações em torno do paradigma da utilidade", *Actas das IV Jornadas de Contabilidade*, ISCAA, Aveiro, 17 a 19 de Outubro.
- Cunha, C. A. d. S., & Rodrigues, L. M. P. d. L. (2004). *A problemática do reconhecimento e contabilização dos Impostos Diferidos: Sua Pertinência e Aceitação* (Abril 2004 ed. Vol. 1): Áreas Editora SA.

- Cuzdriorean, D. D., & Matis, D. (2012). The relationship between accounting and taxation insight the European Union:: The influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis Siries Oeconomica*, 14(1), 16.
- D’Arcy, A. (2001). Accounting classification and the international harmonisation debate — an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 327-349.
- Eberhartinger, E. L. E. (1999). The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 93-119.
- Flick, U. (2005). Métodos Qualitativos na Investigação Científica: Monitor - projetos e Edições, Lda.
- Freitas, G. (2007). As Características Qualitativas definidas pelo IASB: Alterações Impostos pelo Referencial Fair Value. *Conocimiento, innovación y emprendedores: Camino al futuro*. (Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2233248> )
- Gallego, I. (2004). The accounting and taxationrelationship in Spanish listed firms *Managerial Auditing Journal*, 19, 24.
- Gallego, I. (2005). The application of the interperiod tax allocation method in the Spanish firms, Analysis of reversed temporary differences. *Managerial Auditing Journal*, 20(2), 25.
- Gee, M., Haller, A., & Nobes, C. (2010). The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements:The Convergence of Germany and the UK. *Accounting in Europe*, 7(1), 97-122.
- Gordon, E. A., & Joos, P. R. (2004). Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the U.K. *Accounting Review*, 79(1), 97-124.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Influence Systems Internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Guenther, D. A., & Sansing, R. C. (2004). The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities. *Accounting Review*, 79(2), 437-451.
- Guimarães, J. F. d. C. (2008). Impostos Diferidos ( POC/ SNC e CIRC). *Infocontb nº 30, de Maio de 2008*, Revista TOC. (Disponível em: <http://adf.ly/3818184/http://www.infocontab.com.pt/download/revInfocontab/2008/30/231.pdf> ).

- Hellmann, A., Perera, H., & Patel, C. (2013). Continental European accounting model and accounting modernization in Germany. *Advances in Accounting*, 29(1), 124-133.
- Hoogendoorn, M. N. (1996). Accounting and taxation in Europe - A comparative overview. *European Accounting Review*, 5, 783-794.
- Hussein, M. E. (1996). A comparative study of cultural influences on financial reporting in the U.S. and The Netherlands. *The International Journal of Accounting*, 31(1), 95-120.
- INE. (2010). Estudos sobre Estatísticas Estruturais das Empresas.(Disponível em: [http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaquas&DESTAQUESdest\\_boui=84834900&DESTAQUESmodo=2](http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=84834900&DESTAQUESmodo=2)).
- James, S. (2002). The relationship between accounting and taxation. *Discussion papers in Management*, 9, 23.( Disponível em:<http://eric.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47557/0209.pdf?sequence=1>)
- Kager, R., Schanz, D., & Niemann, R. (2011). Estimation of Tax Values Based on IFRS Information. *Accounting in Europe*, 8(1), 36.
- Kronbauer, C. A., Souza, M. A., Webber, F. L., & Ott, E. (2012). Impacto do reconhecimento de ativos fiscais diferidos na estrutura financeira e no desempenho econômico de empresas brasileiras. *Revista Contemporânea de Contabilidade; V. 9, n. 17 (2012)*.
- Kumar, K. R., & Visvanathan, G. (2003). The Information Content of the Deferred Tax Valuation Allowance. *Accounting Review*, 78(2), 471.
- Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. (1998). International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)*, 28(3), 173-188.
- Laux, R. C. (2013). The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments. *Accounting Review*, 88(4), 1357-1383.
- Lynn, S. G., Seethamraju, C., & Seetharaman, A. (2008). Incremental Value Relevance of Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the United Kingdom. *Journal of the American Taxation Association*, 30(2), 107-130.

- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Martins, J. C. L., & Belfo, F.(2010). Métodos de investigação qualitativa, estudos de caso na investigação em sistema de informação. *Proelium - Revista da Academia Militar*. (Disponível em: <http://www.academiamilitar.pt/proelium-n.o-14/metodos-de-investigacao-qualitativa-estudo-de-casos-na-investigacao-em-sistemas-de-informacao.html>)
- Matias, R. M. O. (2009). *A contabilidade das instituições de ensino superior: análise comparativa de portugal e do reino unido*. (tese de Mestrado), Universidade do Porto.
- Melo, M. M. V. R. (2008). Fiscalidade, Impostos Diferidos (I). (Disponível em: [http://www.otoc.pt/downloads/files/1213980047\\_49a54\\_fiscalidade.pdf](http://www.otoc.pt/downloads/files/1213980047_49a54_fiscalidade.pdf)) 31-10-2013.
- Miller, G. S., & Skinner, D. J. (1998). Determinants of the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS No. 109. *Accounting Review*, 73(2), 213.
- Nobes, C. (1992). *International Classification of Financial Reporting*: Routledge.
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus*, 34(2), 162-187.
- Nobes, C. (2004). On accounting classification and the international harmonisation debate. *Accounting, Organizations and Society*, 29(2), 189-200.
- Nobes, C., Oliveras, E., & Puig, X. (2004). The Changing Relationship Between Tax and Financial Reporting in Spain *Journal of Economic Literature Classifications*(M41 Working Paper), 21.
- Nobes, C., & Parker, R. H. (2008). *Comparative International Accounting*: Prentice Hall.
- Parreira, M. O. C. (2012). *Impacto nos impostos diferidos da alteração da taxa de IRC: O caso da Beautiful Peolpe* (Mestrado), Instituto Universitário de Lisboa.
- Pereira, M. (2012). O Papel dos Impostos Diferidos. *Aeca XV encontro*, 22.(Disponível em: <https://eric.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47557/0209.pdf?sequence>).
- Pires, A. M. M. (2010a). Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade. *Eaca XIV encontro*.

Coimbra, Portugal, 17.(Disponível em:  
<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2626/1/Encontro%20AECA%20Coimbra%20II%202010.pdf>)

- Pires, A. M. M. (2010b). Sistema de normalização contabilística - do POC ao SNC. Lisboa: PublisherTeam.
- Pires, A. M. M., & Rodrigues, F. J. P. d. A. (2011). "As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica", *XXI Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, 2 e 3 de Fevereiro, Cordoba – Espanha.
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2012). "O efeito da aplicação do SNC no capital próprio-evidência em 50 empresas sujeita a revisão legal de contas". In *XXII Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*. UTAD - Vila Real - Portugal
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2014). "As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica", *XXIV Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, 6 e 7 de Fevereiro, Leiria – Portugal.
- Poterba, J. M., Rao, N. S., & Seidman, J. K. (2011). Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*, 64(1), 27-57.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. V. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (Vol. 5.<sup>a</sup>). Lisboa: Gradiva.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado* (P. Editora Ed. Vol. I): Porto editora.
- Rodrigues, F. J. P. A., Pires, A. M. M., & Pereira, Hélio F. R. M. (2014). " A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade. In *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*. Leiria – Portugal.
- Schanz, D., & Schanz, S. (2010). Finding a New Corporate Tax Base after the Abolishment of the One-Book System in EU Member States *European Accounting Review*, 19(2).

Silva, J. M. T. (2010). O trabalho de fecho de contas do exercício de 2009. 6ª parte os impostos diferidos, Breves notas para melhor compreender a contabilização dos impostos sobre lucros- Exemplos práticos. *APECA nº 99, Vila do Conde, Abril 2010*, 333.(Disponível em: [http://www.docs.apeca.pt/docs/apeca-documentos/tfc\\_exercicio\\_2009.pdf](http://www.docs.apeca.pt/docs/apeca-documentos/tfc_exercicio_2009.pdf)).

Skinner, D. J. (2008). The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis. *Journal of Accounting and Economics*, 46(2–3), 218-239.

Sousa, A. (2009). Sebenta do curso online. IRC alterações na sequência da adoção do SNC. *CTOC curso DIS2709 Bloco formativo I*.(Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/Altera%C3%A7%C3%B5esSequenciaAdop%C3%A7%C3%A3oSNC.pdf>).

Stake, R. E. (1995). *The art of case study research*. Thousand Oaks, CA: Sage. Publications.

Tavares, T. C. (2002). "A dedutibilidade dos custos em sede de IRC". *fisco*, n.º101/102, Ano XIII, Janeiro, 37-43.

Tua P., J. (2000); "El marco conceptual: los mismos perros con diferentes collares?", *Boletín AECA*, Abril-Julio, AECA, Madrid.

Yin, R. K. (2009). *Case study research, design and methods (applied social research methods)*: Thousand Oaks. California: Sage Publications.

## **LEGISLAÇÃO CONSULTADA**

Aviso n.º 15652/2009 (2009), de 7 de Setembro, que aprova a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização contabilística (SNC).DR. N.º.173, Serie II.

Aviso n.º 15652/2009 (2009), de 7 de Setembro, que aprova a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização contabilística (SNC).DR. N.º.173, Serie II.

Aviso n.º 15655/2009 (2009), de 7 de Setembro, que aprova Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) do Sistema de Normalização contabilística (SNC).DR. N.º.173, Serie II.

Decreto- Lei n.º 262/86 (1986), de 2 de Setembro, que aprova o Código das Sociedades Comerciais (CSC). D.R. n.º 201, Serie I.

Decreto-Lei n.º 372/2007 (2007), de 6 de Novembro, que aprova os conceitos de micro, pequena e média entidade. D.R. n.º 213, Serie I.

Decreto-Lei n.º 158/2009 (2009), de 13 de Julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). D.R. n.º 133, Serie I.

Decreto-Lei n.º 159/2009 (2009), de 13 de Junho, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). D.R. n.º 133, Serie I.

Decreto Regulamentar (DR) 25/2009 (2009), de 14 de Setembro, que adapta o regime regulamentar das depreciações e amortizações na sequência da alteração do CIRC. D.R. n.º 177, Serie I.

Decreto- Lei n.º 53/2011(2011), de 13 de Abril, que altera o Código das Sociedades Comercias (CSC). D.R. n.º 201, Serie I.

Lei n.º 66-B/2012 (2012), de 31 de Dezembro, que altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). D.R. n.º 252, Serie I – 1.º Suplemento.

Recomendação nº 2003/361/CE (2003) de 20 de Maio, relativa à definição de micro, pequena e médias empresas. Jornal Oficial da União Europeia, n.º C (2003) 1422.