



Universidade de Aveiro
Ano 2017

Instituto Superior de
Contabilidade e Administração

**LILIANA MARIA
MAIA SANTOS**

**DIVERGÊNCIAS ENTRE A
CONTABILIDADE E A FISCALIDADE:
ANÁLISE E IMPLICAÇÕES**



Universidade de Aveiro
Ano 2017

Instituto Superior de
Contabilidade e Administração

**LILIANA MARIA
MAIA SANTOS**

**DIVERGÊNCIAS ENTRE A
CONTABILIDADE E A FISCALIDADE:
ANÁLISE E IMPLICAÇÕES**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro.

ao meu marido e família pelo apoio incondicional

o júri

presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor adjunto da Universidade de Aveiro

Professor Doutor Luís Filipe Marinho Lima Santos
Professor Coordenador do Instituto Politécnico de Leiria

Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
Professor adjunto da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Este espaço é dedicado a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para que esta dissertação fosse realizada. Desta forma, deixo apenas algumas palavras, de profundo e sincero agradecimento.

Ao meu orientador Professor Doutor Sérgio Cruz, pelo constante incentivo, pela disponibilidade manifestada, pela partilha de conhecimento e por todas as sugestões de melhoria que tanto contribuíram de forma decisiva para a conclusão desta dissertação.

Ao meu marido, pelo apoio, pela insistência, pelos elogios e por todas as condições proporcionadas para concluir o Mestrado.

Aos meus pais, pelo apoio incondicional e por todo o incentivo que me proporcionam para atingir os meus objetivos.

À minha família e a todos os meus amigos, pela paciência e compreensão face à minha ausência motivada pela minha dedicação a esta dissertação.

Aos meus patrões e colegas de trabalho, pelo contributo no meu desenvolvimento profissional e pelo apoio e companheirismo.

A todos os docentes do ISCA-UA, pelo conhecimento transmitido ao longo da minha formação superior.

A todos, o meu Obrigada!

palavras-chave

divergências, contabilidade, fiscalidade, imposto sobre o rendimento, impostos diferidos, auditoria fiscal

resumo

O presente trabalho tem como objetivo a análise das principais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade a três níveis: i) identificação e análise das diferenças contempladas no CIRC; ii) discussão das razões para a sua existência; iii) implicações de tais divergências, quer em termos contabilísticos (possível geração e reconhecimento de impostos diferidos) quer no âmbito da auditoria fiscal. Para o efeito, o estudo desenvolvido teve por base a pesquisa documental.

O modo de apuramento do lucro tributável pode ser diferente de país para país, conforme seja a relação que a fiscalidade tenha com a contabilidade: de autonomia, de dependência parcial e de dependência total. Em Portugal adotou-se o modelo de dependência parcial, que se caracteriza por partir do resultado contabilístico para determinar o resultado fiscal. Contudo, como a lei fiscal estabelece regras próprias, é necessário ajustar o resultado contabilístico para efeitos fiscais, dadas as distintas finalidades que ambas as realidades prosseguem. Por conseguinte, geram-se diferenças permanentes e diferenças temporárias, sendo que estas últimas podem implicar o reconhecimento de impostos diferidos, conforme estabelece a NCRF 25.

Do estudo resulta ainda que, face à complexidade das operações que geram divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, o Contabilista Certificado e o ROC devem garantir a adequada aplicação, quer dos dispostos previstos no CIRC, relativamente ao efeito de tais divergências no apuramento do resultado fiscal, quer do reconhecimento contabilístico dos impostos diferidos, para que as demonstrações financeiras apresentem a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados da empresa.

keywords

divergences, accounting, taxation, income taxes, deferred taxes, tax audit

abstract

The present work has the objective of analyzing the main differences between Accounting and Taxation at three levels: i) identification and analysis of the differences contemplated in the CIRC; ii) discussion of the reasons for its existence; iii) implications of such divergences, whether in accounting terms (possible generation and recognition of deferred taxes) or in the scope of fiscal audit. For this purpose, the study was based on documentary research.

The method of calculating taxable income may differ from country to country, depending on the relationship that taxation has with accounting: autonomy, partial dependence and total dependence. In Portugal the partial dependency model was adopted, which is characterized by starting from the accounting result to determine the tax result. However, as the tax law establishes its own rules, it is necessary to adjust the accounting result to the tax result, given the different purposes that both realities pursue. Therefore, permanent differences and temporary differences are generated, the latter of which may involve the recognition of deferred taxes, as established in NCRF 25.

The study also shows that, view of the complexity of the transactions which generate divergences between accounting and taxation, the Certified Accountant and the ROC, they shall ensure the proper application of the provisions of the CIRC, regarding the effect of such differences in the determination of taxable income, and as to the accounting recognition of deferred taxes calls, so that the financial statements present a true and fair view of the company's financial position and results.

Índice

Lista de Tabelas.....	v
Lista de Figuras.....	vii
Lista de Siglas e Acrónimos.....	ix
1. Introdução.....	1
1.1. Justificação e Relevância de Investigação.....	1
1.2. Metodologia.....	4
1.3. Estrutura e Definição dos Objetivos de Investigação.....	5
2. Modelos de apuramento do Lucro tributável no IRC.....	6
2.1. Conceito de “Lucro Tributável” no CIRC.....	6
2.2. Modelos de relação estabelecida entre a contabilidade e a fiscalidade.....	8
2.2.1. Modelo de Autonomia.....	9
2.2.2. Modelo de Dependência Total.....	11
2.2.3. Modelo de dependência parcial.....	12
3. Regras gerais do apuramento do lucro tributável.....	15
3.1. A periodização do lucro tributável.....	15
3.1.1. Correções de períodos anteriores pela via de resultados ou capital próprio.....	15
3.1.2. Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido.....	17
3.1.3. Método de Equivalência Patrimonial.....	17
3.1.4. Variações de Justo Valor.....	19
3.1.5. Derrogação ao pressuposto do acréscimo em determinados gastos com o pessoal..	21
3.2. Contratos de Construção.....	24
3.3. Variações patrimoniais positivas e negativas.....	26
3.4. Os gastos fiscalmente dedutíveis.....	29
3.4.1. IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros.....	30
3.4.2. As multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações.....	31
3.4.3. As despesas não documentadas e os encargos cuja documentação não cumpra o disposto do artigo 23.º.....	32
3.4.4. As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável.....	34
3.4.5. Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar.....	34
3.4.6. As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal.....	35
3.4.7. Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo.....	36
3.4.8. O encargo com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que exceda o valor que seria aceite como depreciação.....	37

3.4.9. As despesas ilícitas	37
3.4.10. Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade.....	37
3.4.11. Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa	38
3.4.12. Os gastos relativos a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	39
3.4.13. As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.....	40
4. Situações específicas a considerar na determinação do lucro tributável	42
4.1. O regime fiscal das imparidades	42
4.1.1. Perdas por imparidade relativas a créditos.....	43
4.1.2. Perdas por imparidade relativas a inventários.....	45
4.1.3. Perdas por imparidade relativas a ativos não correntes.....	46
4.2. O regime fiscal das depreciações e amortizações.....	46
4.2.1. Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.....	48
4.2.2. Ativos intangíveis com vida útil indefinida	48
4.3. Reavaliações e suas consequências.....	50
4.4. O regime fiscal das provisões	51
4.4.1. Provisões constituídas por obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso	52
4.4.2. Provisões para garantias a clientes.....	52
4.4.3. Provisões de carácter ambiental.....	53
4.5. Regime fiscal das mais-valias e das menos-valias.....	54
4.6. Regime do participation exemption.....	56
4.6.1. A eliminação ou atenuação da dupla tributação económica e internacional relativa a dividendos.....	56
4.6.2. Isenção de tributação de mais-valias na alienação de participações sociais	57
5. Implicações contabilísticas das divergências entre a contabilidade e fiscalidade	60
5.1. Diferenças Temporárias e Diferenças Permanentes	62
5.2. Impostos Diferidos.....	64
5.2.1. Reconhecimento dos ativos e passivos por impostos diferidos.....	65
5.2.2. Mensuração dos ativos e passivos por impostos diferidos.....	67
5.2.3. Apresentação e divulgação dos impostos diferidos.....	68
5.3. Transações que originam impostos diferidos.....	70
5.3.1. Prejuízos fiscais.....	70
5.3.2. Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido	73
5.3.3. Método de Equivalência Patrimonial	75
5.3.4. Variações do Justo Valor	77

5.3.4.1.	Instrumentos Financeiros	78
5.3.4.1.1.	Instrumentos Financeiros não derivados	78
5.3.4.1.2.	Instrumentos Financeiros derivados	79
5.3.4.2.	Propriedades de Investimento	82
5.3.4.3.	Revalorização dos Ativos Fixos Tangíveis	84
5.3.5.	Derrogação ao pressuposto do acréscimo em determinados gastos com o pessoal ..	88
5.3.6.	Contratos de Construção	90
5.3.7.	Variações patrimoniais positivas e negativas	92
5.3.8.	Impostos diferidos relativos a perdas por imparidade	95
5.3.8.1.	Perdas por imparidade em ativos correntes	95
5.3.8.2.	Perdas por imparidade em ativos não correntes	98
5.3.9.	Regime fiscal das amortizações de ativos intangíveis com vida útil indefinida	100
5.3.10.	Impostos diferidos relativos a provisões	101
5.3.11.	Regime Especial aplicável aos ativos por impostos diferidos	103
6.	Implicação das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade na opinião do ROC	105
6.1.	Objetivos de auditoria	105
6.2.	Planeamento e Prova de Auditoria	106
6.3.	Procedimentos de Auditoria	108
6.3.1.	Procedimentos a efetuar pelo ROC	110
7.	Conclusão	122
8.	Referências Bibliográficas	126
8.1.	Legislação	126
8.2.	Livros, Artigos e Relatórios	127

Lista de Tabelas

Tabela 1: Modelos de relação estabelecida entre a contabilidade e a fiscalidade	8
Tabela 2: Imputação dos subsídios por tipo de investimento.....	27
Tabela 3: Qualificação das operações que geram divergências	63
Tabela 4: Fases de auditoria	107
Tabela 5: Procedimentos de validação da Modelo 22	111

Lista de Figuras

Figura 1: Objetivos da dissertação	5
Figura 2: Modelo de decisão relativamente ao justo valor dos instrumentos de capital próprio.....	20
Figura 3: Modelo de decisão relativamente aos benefícios de longo prazo a empregados	23
Figura 4: Modelo de decisão relativamente às ajudas de custo e à deslocação em viatura própria .	35
Figura 5: Gastos relativos a participação nos lucros	38
Figura 6: Natureza das diferenças temporárias	62
Figura 7: Modelo de decisão relativamente à opinião do ROC.....	121

Lista de Siglas e Acrónimos

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
AI	Ativos Intangíveis
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DL	Decreto de Lei
DR	Decreto Regulamentar
DRA	Diretriz de Revisão/Auditoria
FAQ	Frequently Asked Questions
IAS	International Accounting Standards
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISA	International Standards Auditing
LGT	Lei Geral Tributária
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PME	Pequena Média Empresa
ROC	Revisor Oficial de Contas
SNC	Sistema de Normalização Contabilística

1. Introdução

De forma a justificar a opção pelo tema escolhido para desenvolver a dissertação, decidimos dividir o capítulo destinado à introdução com o intuito de clarificar a relevância da investigação, os objetivos traçados, a metodologia e, sinteticamente, a estrutura do trabalho.

1.1. *Justificação e Relevância de Investigação*

Nos últimos anos, tanto a nível nacional como a nível internacional, tem-se debatido bastante sobre a relação entre a contabilidade e fiscalidade. O preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) refere que esta relação tem sido demarcada por uma certa polémica, tendo sido criadas, por isso, diferentes formas de conceber essa relação. A origem desta polémica tem por base a influência que as regras fiscais possuem sobre a contabilidade nos mais diversos países, gerando, de acordo com Gallego (2004), grupos de países onde as regras e princípios contabilísticos não sofrem qualquer interferência das regras fiscais, e, por outro lado, os países em que o resultado apurado nas demonstrações financeiras é profundamente influenciado pelas regras fiscais. Na nossa opinião, esta controvérsia subsiste, porque não existe um modelo uniforme no âmbito da determinação do resultado fiscal, pelo que cada grupo de países apura o lucro tributável de acordo com um de três modelos distintos que caracterizam o padrão de influência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

O resultado contabilístico é determinado com base em critérios e princípios contabilísticos geralmente aceites, com o objetivo de apresentar uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados da empresa. No entanto, este objetivo não corresponde aos objetivos delineados pelo sistema fiscal, uma vez que o principal objetivo da tributação dos resultados empresariais é, de acordo com Nabais (1998:268), a "satisfação de necessidades públicas (...)" ou o financiamento dos objetivos gerais do Estado. A este respeito, a própria Constituição da República Portuguesa (CRP) consagra, no n.º 1 do art.º 103.º, que o sistema fiscal, além de visar a satisfação das necessidades financeiras do Estado, tem como objetivo a justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Os n.ºs 3 e 4, do art.º 104.º acrescentam que a "tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos" e a tributação do consumo "visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo".

É ainda importante salientar que o n.º 1 do art.º 5.º da Lei Geral Tributária (LGT) dá ênfase aos fins da tributação, dispondo que esta, além de ter como finalidade a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, “promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

De acordo com Portugal (2004), da conjugação dos art.º 103.º e 104.º da CRP decorre o chamado princípio da capacidade contributiva que é considerado como um dos primordiais princípios de tributação em sede de imposto sobre o rendimento¹. Contudo, é importante referir que, no caso das pessoas coletivas, o que está na base da capacidade contributiva é o rendimento em sentido amplo, ou seja, a teoria do rendimento-acrécimo². Em Portugal, acolheu-se no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) uma noção extensiva de lucro, aplicando a teoria do rendimento de acréscimo: “o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação” (art.º 3.º, n.º 2, do CIRC), estabelecendo a lei posteriormente algumas correções ao respetivo resultado.

Face ao exposto, e de acordo com o preâmbulo do CIRC, afastou-se a hipótese de separação absoluta ou uma identificação total entre a contabilidade e a fiscalidade e privilegiou-se uma solução que consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico, ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, correções enunciadas na lei fiscal para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.

¹ Capacidade contributiva (*taxable capacity*) também designada por capacidade de pagar (*ability to pay*). Segundo Portugal (2004:22), por vezes “nem todas as manifestações de capacidade económica constituem manifestações de capacidade contributiva”. Nesse sentido foram feitas propostas, de forma a substituir o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas por um imposto que se cinja apenas sobre os *cash flows*, ou na adoção de um único imposto a incidir sobre a despesa ou, ainda, na adoção de um único imposto integrado sobre o rendimento. Porém, tais modelos não são colocados em prática na maioria dos países. Foram apenas aplicados de forma bastante apaziguada em países como a Austrália e a Croácia como refere o Conselheiro Freitas Pereira no debate acerca do tema “*A reforma da Tributação do Rendimento das Sociedades. Uma Perspetiva Geral*”, proferido na Conferência Internacional sobre a Reforma da Tributação das Sociedades, organizada pela FEUC, em outubro de 2000.

² A teoria do rendimento-acrécimo (*accretion theory*) inclui todos os resultados próprios da atividade normal de uma empresa (rédito) e, ainda, outras situações não incluídas na atividade normal e habitual da empresa (ganhos), mas que surgiram durante um ciclo económico, como por exemplo, as mais e menos valias realizadas, as indemnizações, os subsídios e as doações. Estamos perante o princípio de que tudo o que faz aumentar o património líquido inicial é de considerar como rendimento tributável de uma empresa.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Assim, aquando da alteração do normativo contabilístico português para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto de Lei (DL) n.º 158/2009, de 13 de julho, houve necessidade de também introduzir alterações ao CIRC, estabelecidas pelo DL 159/2009 de 13 de julho, de forma a aproximá-lo às normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia e ao SNC. As alterações introduzidas pelo DL 159/2009 foram essenciais para que, de acordo com o preâmbulo do mesmo, se mantivesse a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos suportados pelas pessoas coletivas. A manutenção dessa ligação determina que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verificará o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das normas de contabilidade em vigor.

No entanto, as correções extras contabilísticas previstas no CIRC para o apuramento do lucro tributável revelam a existência de diferenças entre as regras contabilísticas e as fiscais relativamente ao reconhecimento ou mensuração de determinados ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e ganhos e gastos e perdas. Face ao exposto, Silva (2011) citado por Pereira (2013), alerta para o facto das regras fiscais poderem condicionar o tratamento contabilístico de certas operações com o objetivo de obtenção de determinadas vantagens admitidas pela legislação fiscal. De acordo com Pereira (2013), a preparação das demonstrações financeiras tem sido, muitas vezes, efetuada de acordo com o normativo fiscal, em prejuízo das normas contabilísticas, colocando em causa a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho da entidade, e refletindo apenas os factos patrimoniais sob a perspetiva fiscal.

Face à harmonização internacional das normas de contabilidade, a comparabilidade das demonstrações financeiras assume-se como um dos princípios fundamentais para os utilizadores da informação financeira. Desta forma, e tendo em conta o impacte que as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade podem assumir nas demonstrações financeiras, foi criada a International Accounting Standards (IAS) 12 – Impostos sobre o Rendimento que tem como principal objetivo descrever o tratamento contabilístico dos impostos que incidem sobre o rendimento das empresas. A nível nacional, o disposto previsto na norma supracitada foi prescrito, com as necessárias adaptações, na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 25 – *Impostos sobre o Rendimento*. Esta norma assume especial relevância, uma vez que prevê o tratamento contabilístico das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade através do reconhecimento de impostos diferidos.

De acordo com Pereira (2013), a opção pelo reconhecimento contabilístico de impostos diferidos do período concorre para um aumento qualitativo da informação proveniente nas demonstrações financeiras, dado que possibilita não só a divulgação do imposto corrente como também a divulgação dos efeitos fiscais futuros originados por transações e outros acontecimentos ocorridos no período.

Neste cenário, este estudo pretende analisar as principais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade e as implicações das mesmas tanto a nível contabilístico como a nível fiscal, bem como os procedimentos de revisão/auditoria a adotar pelo Revisor Oficial de Contas (ROC) de forma a detetar e a tratar as situações em que esses conflitos coloquem em causa a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras. Deste modo, o estudo pretende inovar em termos de âmbito de análise sobre este tipo de divergências, envolvendo abordagem fiscal, abordagem contabilística – comparativa com a fiscal e em termos de consequências contabilísticas das divergências – e abordagem ao nível da auditoria fiscal.

1.2. Metodologia

Diante da necessidade de definir o delineamento da investigação quanto aos objetivos, esta dissertação é do tipo descritivo, uma vez que, de acordo com Carmo & Ferreira (2008) o que se pretende com a análise não é manipular as variáveis subjacentes ao objeto de estudo, mas sim analisar a tributação de IRC em Portugal, nomeadamente os fatores que levam a divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, refletindo as consequências das mesmas quer a nível contabilístico quer a nível de auditoria às contas.

Quanto à tipologia de pesquisa relativamente aos procedimentos, neste trabalho aplica-se a pesquisa documental. Segundo Silva & Grigolo (2002), a pesquisa documental tem como principal característica a análise de documentos ou dados que ainda não sofreram nenhuma análise aprofundada. Este tipo de pesquisa visa selecionar, tratar e interpretar informação bruta, de forma a introduzir-lhe algum valor e significado. A pesquisa documental é classificada em dois tipos: dados de primeira e dados de segunda. O nosso estudo envereda pela pesquisa documental de segunda, porque iremos analisar informação já manipulada e tratada.

Por fim, Carmo & Ferreira (2008) classificam a tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema, como pesquisas qualitativas e quantitativas. A pesquisa desenvolvida ao longo da dissertação é do tipo qualitativo, uma vez que não emprega nenhum instrumento estatístico como base do processo de análise do problema em questão, mas apenas análise de informação estatística e documental divulgada através de fontes oficiais.

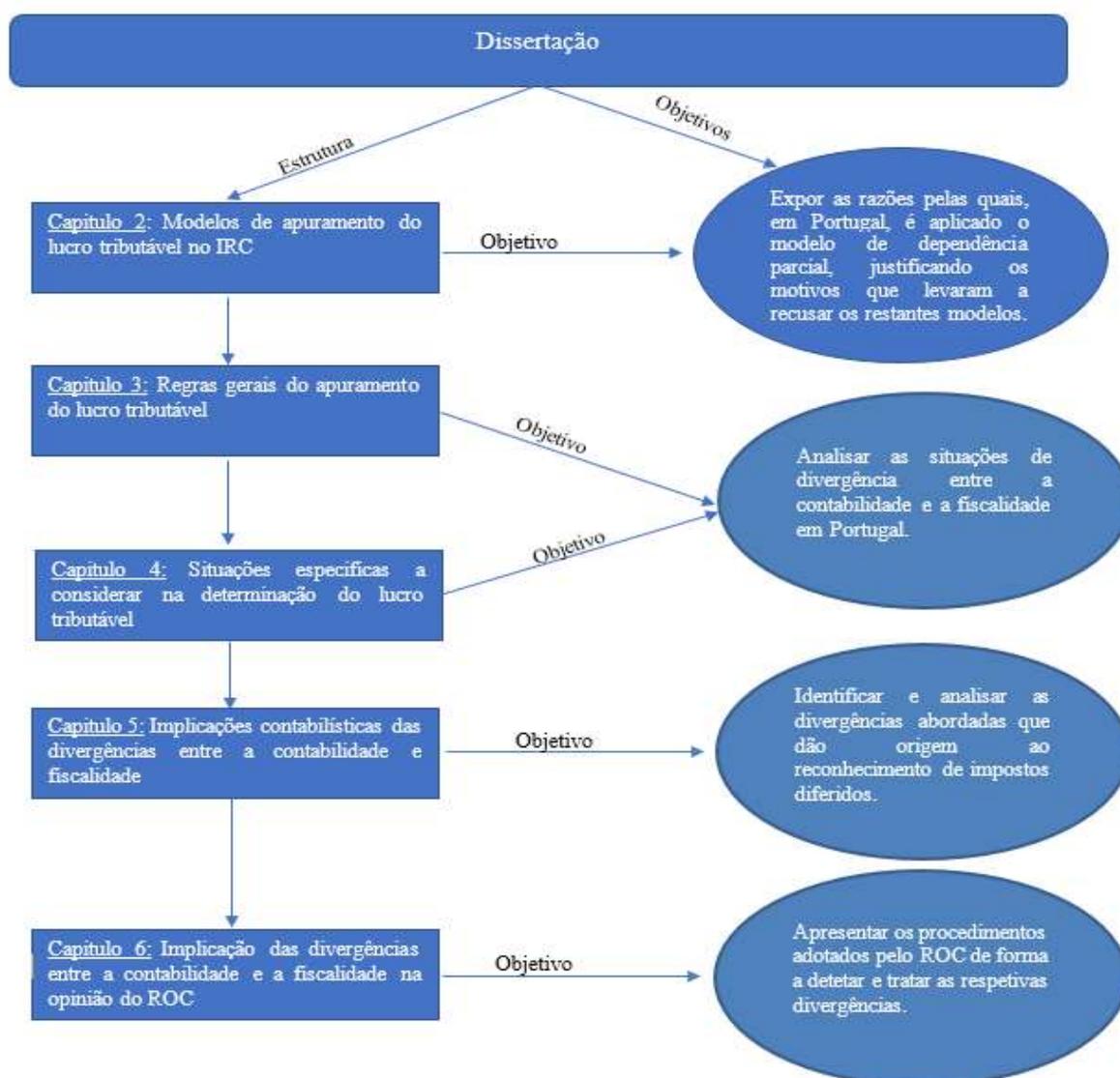
1.3. Estrutura e Definição dos Objetivos de Investigação

Tendo por base o exposto anteriormente, o nosso estudo tem como objetivos:

1. Caracterizar o tipo de relação entre a fiscalidade e contabilidade;
2. Analisar as situações de divergências existentes entre a fiscalidade e a contabilidade em Portugal;
3. Identificar as situações que geram e podem implicar o reconhecimento de impostos diferidos;
4. Apresentar as implicações das divergências e dos impostos diferidos no trabalho de auditoria.

Na figura 1 relacionamos os capítulos com os objetivos que nos propomos alcançar.

Figura 1: Objetivos da dissertação



Fonte: Elaboração Própria

Por fim, no último capítulo serão resumidas e sintetizadas as conclusões deste trabalho e evidenciadas algumas sugestões para futuras investigações.

2. Modelos de apuramento do Lucro tributável no IRC

Face ao tema proposto é necessário, antes de mais, analisar o que se entende por lucro tributável e qual o impacto que a contabilidade assume na determinação do lucro tributável.

Posteriormente pretendemos de forma concisa referir os modelos de dependência existentes no âmbito do relacionamento entre o resultado contabilístico e a determinação do lucro tributável.

2.1. Conceito de “Lucro Tributável” no CIRC

O IRC para além de incidir sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva no território português, incide também sobre as entidades com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direção efetiva em território português, mas que aqui obtenham rendimentos, bem como todas as entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou direção efetiva em território português, e cujos rendimentos não sejam tributáveis diretamente em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou IRC na titularidade das pessoas singulares ou coletivas que as integram. Para além destas, o preâmbulo do CIRC faz notar que também os Agrupamentos Complementares de Empresas e os Agrupamentos Europeus de Interesses Económicos estão sujeitas a IRC. Desta forma, todas estas entidades, salvo as entidades ou pessoas coletivas que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, estão obrigadas a apurar o lucro tributável, de acordo com as regras presentes no CIRC. As entidades que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são tributadas com base no rendimento global³.

Contudo, no desenvolvimento deste estudo, apenas nos focaremos na legislação aplicável às pessoas coletivas que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Assim, relativamente à questão do lucro tributável, pode surgir a discussão em torno do porquê da adoção do conceito de lucro tributável em Portugal.

O conceito de “lucro tributável” adotado assenta na teoria do incremento patrimonial, tal como refere o parágrafo 5 do preâmbulo do CIRC. De acordo com o mesmo documento, esta opção teve em conta a evolução da legislação fiscal de outros países para que, a nível fiscal, se adote uma noção extensiva de rendimento – teoria do incremento patrimonial. Este conceito permite uma conceção extensiva de rendimento, o que permitiu também um alargamento da base tributável.

³ De acordo com o artigo 3.º n.º 1 b) do CIRC, o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito. A determinação deste rendimento global deve ser efetuada tendo de acordo com as regras estabelecidas nos artigos 53.º e 54.º do CIRC.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Desta forma, cumpriu-se com o princípio constitucional referente à tributação das empresas, que estabelece que a mesma deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real. A primeira referência que ocorre no CIRC sobre este conceito encontra-se no n.º 2 do art.º 3.º, ao definir que o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, sendo posteriormente efetuadas as correções estabelecidas no respetivo código. Logo, podemos afirmar que a tributação das empresas incide sobre um excedente económico, no qual consiste o lucro.

De acordo com o parágrafo 10 do preâmbulo do CIRC, uma vez que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável. Portanto, a contabilidade frui de um papel relevante para a fiscalidade, uma vez que representa, através do lucro, o resultado económico das empresas, ponto de partida no apuramento do resultado fiscal que, posteriormente, é corrigido de acordo com as regras fiscais de forma a apurar o lucro tributável ou prejuízo fiscal. A posição que a contabilidade possui para determinar o lucro tributável é, de certo modo, clarificada no disposto previsto no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, o qual é considerado, de acordo com Palma (2011) e Pereira (2011) como um “artigo-ponte” entre a contabilidade e a fiscalidade, uma vez que qualquer alteração na normalização contabilística acaba por ter reflexos fiscais, a não ser que sejam introduzidos na lei fiscal disposições que determinem correções ao resultado contabilístico. Assim, de acordo com o art.º 17.º do CIRC:

“O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”

Portanto, o art.º 17.º do CIRC tem vindo a consagrar o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, de acordo com o qual o lucro tributável é apurado a partir do resultado contabilístico e das variações patrimoniais não refletidas no mesmo, sendo efetuados os ajustamentos extra contabilísticos positivos ou negativos previstos na lei, para salvaguardar os objetivos e os condicionalismos próprios da fiscalidade. Desta forma, na nossa opinião, estamos perante uma tributação do rendimento mais justa, uma vez que a tributação incide sobre a realidade económica da empresa, demonstrada através contabilidade, após cumprimento de parâmetros e princípios contabilísticos que não podiam ser desconsiderados pelo legislador, dada a importância que o referido resultado tem no apuramento do lucro tributável.

2.2. Modelos de relação estabelecida entre a contabilidade e a fiscalidade

Podemos referir que quer o Direito Fiscal quer a Contabilidade manifestam-se primitivamente como disciplinas autónomas e independentes, verificando-se depois uma interligação entre ambas motivada pela adoção e concretização do modelo de dependência parcial. Desta forma, iremos expor os modelos de dependência existentes explicando as diferenças entre ambos. De acordo com Borrego, Ferreira, & Lopes (2009) existem três modelos que explicam os diferentes tipos de relação possíveis entre contabilidade e fiscalidade: “modelo de autonomia”, “modelo de dependência total” e “modelo de dependência parcial”.

Como podemos ver na tabela 1, a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade não é unânime nos mais variados países. Ao analisarmos esta tabela, podemos verificar que a maioria dos estudos classifica esta relação em dois grupos: países anglo-saxónicos, com maior independência entre os dois normativos; e os países da Europa continental, com uma maior dependência entre eles.

Tabela 1: Modelos de relação estabelecida entre a contabilidade e a fiscalidade

Estudos/ Relatórios	Modelos de Relação		
	Dependência total	Dependência parcial	Autonomia
OCDE (1987)	Noruega	França, Alemanha, Itália	Estados Unidos, Países Baixos, Reino Unido
EC (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 Países Baixos
Blake <i>et al.</i> (1997)	Países da Europa Continental		Países Anglo-saxónicos
Lamb <i>et al.</i> (1998)	França e Alemanha		Estados Unidos e Reino Unido
Sampaio (2000)	Alemanha, Japão, Noruega, Suécia, Grécia, Finlândia, Suíça, Itália e Bélgica	França, Espanha e Portugal	Países Baixos, Canadá, Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda

Estudos/ Relatórios	Modelos de Relação		
	Dependência total	Dependência parcial	Autonomia
Aisbitt (2002)	Países da Europa Continental		Países Anglo-saxónicos
Francis <i>et al.</i> (2002)	Alemanha e Japão	Países nórdicos e Sistemas em desenvolvimento, Latinos e os Asiáticos	América do Norte e outros países anglo-saxónicos
Freedman (2008)	Alemanha e Suécia		Estados Unidos e Reino Unido

Fonte: Borrego, Ferreira & Lopes (2009: 6)

Aguiar (2003) refere que a relação entre o lucro contabilístico e o lucro tributável pode ser considerada sob duas perspetivas elementares, sendo útil distinguir, por um lado, a forma como o direito fiscal acolhe a contabilidade e, por outro lado, a forma como a contabilidade é influenciada pelas normas referentes à determinação da base tributável.

Com as divergências existentes entre os princípios que suportam a determinação do resultado contabilístico e a determinação do resultado tributável, Mastellone (2011) citado por Teixeira & Cunha (2014) refere que poderão ser adotadas três posições distintas:

- i. “Modelo de dependência total” – este modelo consiste em defender, em teoria, a relevância das normas contabilísticas em relação às regras fiscais, sendo o resultado tributável obtido através da contabilidade elaborada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites;
- ii. “Modelo de autonomia” – este modelo defende a existência de predomínio total das regras fiscais, sendo o resultado tributável elaborado exclusivamente de acordo com os normativos fiscais;
- iii. “Modelo de dependência parcial” – a existência de alguma ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, o qual tem inerente uma certa igualdade entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, aplicando ajustamentos extra contabilísticos para que o resultado fiscal espelhe os interesses do Estado.

2.2.1. Modelo de Autonomia

É clássica na literatura a existência de alguns modelos explicativos da relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Contudo, dois assumem-se como modelos tradicionais: o “modelo de autonomia” e o “modelo de dependência total”.

Começamos por apresentar o “modelo de autonomia”. Este modelo, de acordo com Tavares (2011), caracteriza-se pela existência de princípios próprios do direito fiscal para o apuramento do lucro tributável independentes das regras contabilísticas. Deste modo, não existe uma conexão formal, estabelecida pelo direito fiscal, entre a base tributável e o resultado contabilístico.

Palma (2011) refere que a inexistência de ligação entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico significa que o sujeito passivo, no processo de determinação do lucro tributável, não está obrigado a ter como ponto de partida o resultado contabilístico. Desta forma, o sujeito passivo não fica vinculado às regras contabilísticas e aos julgamentos profissionais considerados no apuramento do resultado contabilístico, podendo apurar o seu lucro tributável de forma autónoma através de meios próprios. Assim, tendo em conta a análise feita por Tavares (2011), o sujeito passivo pode manter dois sistemas de contabilidade paralelos: *i)* um segue as normas contabilísticas, tendo o objetivo de corresponder ao cumprimento das obrigações e das necessidades exigidas pelo ou ao sistema contabilístico em vigor; *ii)* e o outro dá cumprimento às obrigações fiscais, sendo elaborado conforme os princípios e normas fiscais em vigor.

De notar que, de acordo com Teixeira & Cunha (2014), o sistema contabilístico que o sujeito passivo mantém assenta sempre sobre os princípios geralmente aceites e sobre as normas contabilísticas. Logo, o sujeito passivo fica obrigado a ter em atenção, na elaboração do chamado “balanço fiscal”⁴, as opções que melhor se adaptam aos princípios de direito fiscal.

Tendo em conta o estudo feito por Borrego, Ferreira & Lopes (2009), o “modelo de autonomia total” é típico da região anglo-saxónica e dos Estados Unidos de América. Neste último país, o modelo encontra-se em vigor, estando, porém, estabelecido por lei a possibilidade do sujeito passivo manter dois sistemas de contabilidade paralelos.

Dessa forma, somos da opinião que este sistema se torna inexecutável, uma vez que o mesmo pressupõe um conjunto de regras próprias e autónomas para a determinação do lucro tributável, levando assim à duplicação de procedimentos idênticos aos praticados contabilisticamente. Tal facto agrava-se se considerarmos que o sistema contabilístico empresarial já fornece informação suficientemente credível e real.

⁴ De acordo com Portugal (2004:85) a “expressão balanço fiscal tornou-se de uso generalizado na nossa doutrina e é utilizada, sobretudo, para efetuar o contraponto com o balanço comercial ou balanço de gestão”. Assim sendo, de acordo com este autor, é uma expressão que contempla “(...) as correções introduzidas no balanço comercial por via das imposições da lei fiscal”.

2.2.2. Modelo de Dependência Total

Relativamente a este modelo, o que o distingue do modelo anterior, de acordo com Tavares (2011), é o chamado princípio do balanço único, uma vez que este princípio estabelece uma conexão formal entre o processo de apuramento do lucro tributável e o lucro contabilístico, sendo desta forma obrigatório apurar o resultado fiscal com base no resultado contabilístico. A partir deste aspeto, o modelo assenta na regra em que o normativo contabilístico tem exclusividade em regular todo o sistema de contas e em apurar o resultado contabilístico, sendo posteriormente neste resultado que o imposto vai incidir, não havendo qualquer correção ou limitação imposta a nível fiscal. Assim, de acordo com Tavares (2011), o lucro tributável é obtido através do rendimento que surge na contabilidade pela aplicação dos princípios contabilísticos, existindo uma completa identificação entre o rédito ou ganho económico e tributável.

De acordo com Tavares (2011), os argumentos contra a opção pela adoção deste “modelo de dependência total” assumem-se bastante significativos comparativamente com os que justificam a sua adoção. De acordo com Portugal (2004), o grande motivo que levou o sistema fiscal português a rejeitar este tipo de modelo foi o facto de a contabilidade ter como principal objetivo a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da posição patrimonial da empresa e dos resultados financeiros desta, contrariamente ao Estado, que tem como objetivo principal a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

Tendo em conta que o Direito Fiscal procura, entre outros objetivos, defender o respeito pelo princípio da capacidade contributiva e obter receitas, uma vez que estas compõem o principal meio de financiamento do Estado, o legislador implementou normas que limitam a dedutibilidade de determinados gastos, prevenindo e evitando a redução do lucro tributável de forma deliberada. Em nossa opinião, o objetivo máximo do legislador ao aplicar determinados limites na aceitação de gastos é o combate à fraude e à evasão fiscal de modo a evitar a perda de receita fiscal, existindo neste âmbito, por exemplo, o art.º 23 e o art.º 23.º-A do CIRC.

Posto isto, concluímos que o modelo de dependência total não é o mais adequado na interligação entre a contabilidade e a fiscalidade, uma vez que ambas as disciplinas seguem objetivos distintos.

2.2.3. Modelo de dependência parcial

Após o exposto nos subcapítulos anteriores, corroboramos com Pereira (2013) de que o “modelo de dependência parcial” é um modelo intermédio, ou seja, o que se situa entre o “modelo de autonomia” e o “modelo de dependência total”, sendo aquele que vigora no sistema fiscal português.

Em Portugal, a partir da reforma que ocorreu nos anos 60 do século passado, a matéria coletável para efeito de tributação das empresas passou a ser apurada com base no lucro obtido contabilisticamente, tendo em conta os princípios contabilísticos geralmente aceites. O art.º 22.º do Código da Contribuição Industrial referia o seguinte:

“O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código. As empresas organizarão a sua escrita de modo que os resultados das atividades sujeitas ao regime geral da contribuição industrial possam claramente distinguir-se dos das restantes”.

Atualmente, o mesmo princípio vem previsto no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC que, como já supracitado, alude que o lucro tributável é composto pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas averiguadas no mesmo exercício e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos de acordo com as normas previstas no CIRC. Parte-se do princípio que a contabilidade fornece o resultado líquido do período, sendo este o ponto de partida e a base geral para o apuramento do lucro tributável, ao qual são adicionadas outras variações patrimoniais positivas ou negativas e efetuadas, posteriormente, correções extra contabilísticas positivas e negativas que possibilitam a determinação do resultado em termos fiscais.

A contabilidade tem como finalidade principal o conhecimento da situação patrimonial e dos resultados das entidades a que respeita, prestando informação aos seus utentes, utilizando para isso um vasto conjunto de ferramentas (demonstrações financeiras), que permitem relatar os resultados do período económico. Enquanto que, a tributação tem como objetivo a captação da realidade económica formada pelo lucro. Assim, de acordo com Palma (2011), o modelo de dependência parcial é o modelo ideal de apuramento do lucro tributável uma vez que a contabilidade é precisa na descrição do comportamento global da empresa, quantificando fielmente o lucro.

Desta forma, se analisarmos o ponto de vista fiscal, o CIRC não estabelece regras que pretendem contestar os princípios previstos no SNC. O legislador, através do disposto no art.º 17.º do CIRC, visa apenas salvaguardar os interesses próprios do Estado, prevendo apenas a realização de correções extra contabilísticas com vista ao apuramento do resultado fiscal, e não correções à contabilidade já efetuada.

Um dos exemplos da divergência existente entre a fiscalidade e a contabilidade são as depreciações/amortizações que contabilisticamente são consideradas como gastos ou perdas, mas que fiscalmente têm restrições na sua dedutibilidade.

O “modelo de dependência parcial”, de acordo com Silva (2011) citado por Pereira (2013), assumiu-se como o mais adequado no apuramento do lucro tributável, dado que existe uma relação de dependência entre os lucros apurados contabilisticamente com os determinados à luz do direito fiscal. Apesar do conflito que se verifica entre algumas normas contabilísticas e o estabelecido para efeitos fiscais, não existe motivo para que interfiram entre si, podendo inclusivamente existir autonomia e respeito mútuo na sua relação. Numa situação destas, o resultado contabilístico não tem necessariamente que coincidir com o resultado fiscal, já que a sua coordenação e harmonização é efetuada através de ajustamentos extra contabilísticos.

Nos dois capítulos seguintes debruçamo-nos sobre as primordiais áreas de divergências entre o resultado líquido do período e o lucro tributável, para as quais se aplica a expressão “eventualmente corrigidos nos termos deste código”. Com efeito, neste estudo serão analisadas as seguintes:

- Periodização do lucro tributável (art.º 18.º do CIRC);
- Contratos de construção (art.º 19.º do CIRC);
- Variações patrimoniais positivas e negativas (art.º 21.º, 22.º e 24.º do CIRC);
- Gastos fiscalmente dedutíveis (art.º 23.º CIRC);
- Regime fiscal das imparidades (art.º 26.º e segs do CIRC);
- Regime fiscal das depreciações e amortizações (art.º 29.º e segs do CIRC e Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009 alterado pelo DR n.º 4/2015 de 22 de abril)⁵;
- Reavaliações e suas consequências (art.º 15.º do Decreto Regulamentar 25/2009 alterado pelo Decreto Regulamentar 4/2015 de 22 de abril);
- Regime fiscal das provisões (art.º 39.º e segs do CIRC);

⁵ Doravante faremos menção apenas ao DR n.º 25/2009.

- Regime das mais e menos valias (art.º 46.º e segs do CIRC);
- Regime do *participation exemption* (art.º 51.º e segs do CIRC).

3. Regras gerais do apuramento do lucro tributável

Neste capítulo abordamos as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade justificadas pelas regras gerais de determinação do lucro tributável: periodização do lucro tributável (art.º 18.º do CIRC); contratos de construção (art.º 19.º do CIRC); variações patrimoniais positivas e negativas (art.º 21.º, 22.º e 24.º do CIRC); e gastos fiscalmente dedutíveis (art.º 23.º CIRC).

3.1. A periodização do lucro tributável

De acordo com o parágrafo 7 do preâmbulo do CIRC, a periodização do lucro está essencialmente relacionada com o facto de cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. Considera-se que, para efeitos de tributação, esses períodos devem ter, normalmente, a duração de um ano, correspondente ao ano civil, embora em casos explicitamente enumerados no art.º 8.º do CIRC se possa adotar um período diferente do ano civil.

De acordo com o n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, as componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, correspondendo assim, em regra, ao pressuposto contabilístico do acréscimo (periodização económica), apontando que o critério escolhido pelo legislador teve em conta a lógica contabilística.

Contudo, existem algumas divergências entre a contabilidade e a fiscalidade a este respeito. Em termos fiscais existem regras específicas de periodização que, tal como referem Catarino & Guimarães (2012), permitem evitar o adiamento exagerado na determinação dos resultados. Nos pontos seguintes iremos analisá-las.

3.1.1. Correções de períodos anteriores pela via de resultados ou capital próprio

Contabilisticamente estas operações encontram-se reguladas na NCRF 4 - *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, tendo como principal objetivo prescrever os critérios para a seleção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correções de erros.

De acordo com o disposto previsto nesta NCRF, sempre que o erro ou a alteração de estimativa seja materialmente relevante, o efeito destas correções deverá ser contabilizado na rubrica “56 - Resultados Transitados”, pelo que podemos concluir que a correção de erros materiais não deve influenciar o resultado do período sendo os seus efeitos considerados diretamente no capital próprio. Não obstante, os erros que sejam imaterialmente relevantes podem ser reconhecidos como rendimento ou gasto do período em que são detetados, desde que se demonstre que os mesmos não foram cometidos intencionalmente.

Quando estivermos perante erros imateriais de um período anterior e que afetam resultados do período em que os mesmos são corrigidos – contabilizados ou na conta “6881 Outros Gastos e Perdas - correções relativas a períodos anteriores” ou na conta “7881 Outros Rendimentos e Ganhos - correções relativas a períodos anteriores” –, no âmbito do disposto previsto no n.º 2 do art.º 18º do CIRC, os mesmos poderão ser aceites aquando do apuramento do lucro tributável se, na data do encerramento daquele a que respeitam, forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Assim, os erros que são considerados previsíveis e manifestamente conhecidos deverão ser acrescidos ou deduzidos, caso sejam considerados, respetivamente, como gasto ou como rendimento, aquando o apuramento do lucro tributável do período em que são corrigidos contabilisticamente.

Fiscalmente, no caso dos erros materiais que são corrigidos a partir da rubrica “56 – Resultados Transitados”, os mesmos devem ser tratados nos termos dos artigos 21.º - Variações patrimoniais positivas e 24.º - Variações patrimoniais negativas, conjuntamente com o disposto previsto no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC. Assim, uma vez que este tipo de operações não faz parte das exceções previstas nos artigos 21.º e 24.º do CIRC, os erros materiais devem concorrer para a formação do lucro tributável, mas apenas no caso de os mesmos à data do encerramento daquele a que respeitam, forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Nesse caso, o valor do erro deve afetar o resultado fiscal do período em que o mesmo é corrigido efetuando-se uma correção fiscal positiva ou uma correção fiscal negativa, caso tenha implicado um aumento ou uma diminuição do capital próprio, respetivamente. No entanto, se esses erros materiais forem previsíveis ou manifestamente conhecidos à data do encerramento de contas do período a que respeitam, os mesmos não devem concorrer para a formação do lucro tributável, pelo que não há lugar a qualquer correção fiscal.

3.1.2. Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido

De acordo com o parágrafo 11 da NCRF 20 – *Rédito*, o rédito é mensurado pela quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber. Porém, quando o influxo de dinheiro ou equivalentes de dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro recebido ou a receber. Quando esta situação se verifica, a NCRF 20 prevê que a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição seja reconhecida como rédito de juros.

Fiscalmente, de acordo com o disposto previsto no n.º 5 do art.º 18.º do CIRC, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação. Desta forma, a diferença apurada contabilisticamente e reconhecida como rédito de juros não é considerada fiscalmente, pelo que originará correções fiscais aquando o apuramento do lucro tributável. Assim, caso o justo valor da retribuição seja inferior à quantia nominal de dinheiro, fiscalmente teremos de acrescentar essa diferença. Nos períodos económicos seguintes em que se efetuar o reconhecimento contabilístico do rédito de juros, fiscalmente esse montante deve ser deduzido aquando o apuramento do lucro tributável.

Esta divergência entre a contabilidade e a fiscalidade⁶ deve-se à rejeição da possibilidade de o rédito ser mensurado, para efeitos fiscais, pelo justo valor menor do que a quantia nominal. Por outro lado, permite a articulação do valor relevante para efeitos fiscais entre o IRC e o imposto sobre o valor acrescentado (conforme artigo 16.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado).

3.1.3. Método de Equivalência Patrimonial

A NCRF 13 – *Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas* e a NCRF 15 - *Investimentos em Subsidiárias e Consolidação* consideram o método de equivalência patrimonial como o método de contabilização e mensuração regra aquando o reconhecimento contabilístico dos investimentos financeiros em empresas subsidiárias, associadas ou entidades conjuntamente controladas. Apenas pode ser considerado outro método de contabilização e mensuração, nomeadamente o custo, quando o investidor não disponha de controlo conjunto nem nele possa exercer influência significativa.

⁶ Esta divergência só existe se a empresa utilizar o modelo geral do SNC. Contudo, este desfasamento não se aplica para as empresas que apliquem a norma das pequenas entidades ou a norma das microentidades, porque nestas não está previsto o reconhecimento do rédito de juros nas vendas com pagamento diferido, pelo que os valores respeitantes aos juros são, neste caso, incluídos no rédito das vendas, sendo, portanto, o rédito da venda mensurado pelo valor nominal.

Fiscalmente, o regime do método de equivalência patrimonial encontra-se exposto no art.º 18.º n.º 8 do CIRC. De acordo com Caiado, Viana, & Ramos (2013), este artigo configura uma cláusula de exclusão de qualquer efeito tributário dos ajustamentos contabilísticos decorrentes da utilização deste método, exceto quanto aos lucros distribuídos. Assim, não concorrem para a formação do lucro tributável os rendimentos e os gastos, bem como outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método de equivalência patrimonial. Nestes termos, os rendimentos associados aos lucros imputáveis à participação, registados na contabilidade do investidor, não são considerados como tal para efeitos fiscais, devendo ser deduzidos ao lucro tributável do período. Logo, seguindo a mesma filosofia, os gastos associados à imputação dos resultados negativos da participada na esfera do investidor, por via da aplicação do método de equivalência patrimonial, deverão ser acrescidos aquando o apuramento do lucro tributável do período.

Como é ainda previsto no art.º 18.º n.º 8 do CIRC, devem “(...) os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos”. Note-se que o investidor reconhece como rendimento a sua quota-parte nos lucros da participada tendo como suporte o resultado gerado pela participada nesse período. No exercício económico seguinte, aquando a aprovação das contas da participada em Assembleia Geral, e deliberação da aplicação dos resultados da mesma, o investidor, tendo como suporte a ata da respetiva Assembleia, irá fazer os ajustamentos contabilísticos necessários, de acordo com o método de equivalência patrimonial, pelos lucros não atribuídos. Verifica-se que, relativamente aos lucros atribuídos, a aplicação deste critério leva à existência de uma diferença temporal entre o reconhecimento do rendimento subjacente à quota-parte dos resultados e o reconhecimento do seu recebimento, uma vez que o rendimento é reconhecido no exercício a que se referem os lucros, e o seu recebimento, por norma, só ocorre e é reconhecido no ano económico seguinte.

Por conseguinte, no período da atribuição dos dividendos não existe nos resultados do investidor qualquer efeito referente a esse facto. Assim, fiscalmente, no período de tributação em que se verificar a atribuição dos lucros, estes devem ser considerados para efeitos fiscais como rendimentos, pelo que deve proceder-se ao correspondente acréscimo aquando o apuramento do lucro tributável do período. Se assim não fosse, não haveria rendimento dos dividendos suscetível de tributação no investidor, pois a quota-parte no lucro da participada é eliminada para efeitos fiscais, conforme expusemos.

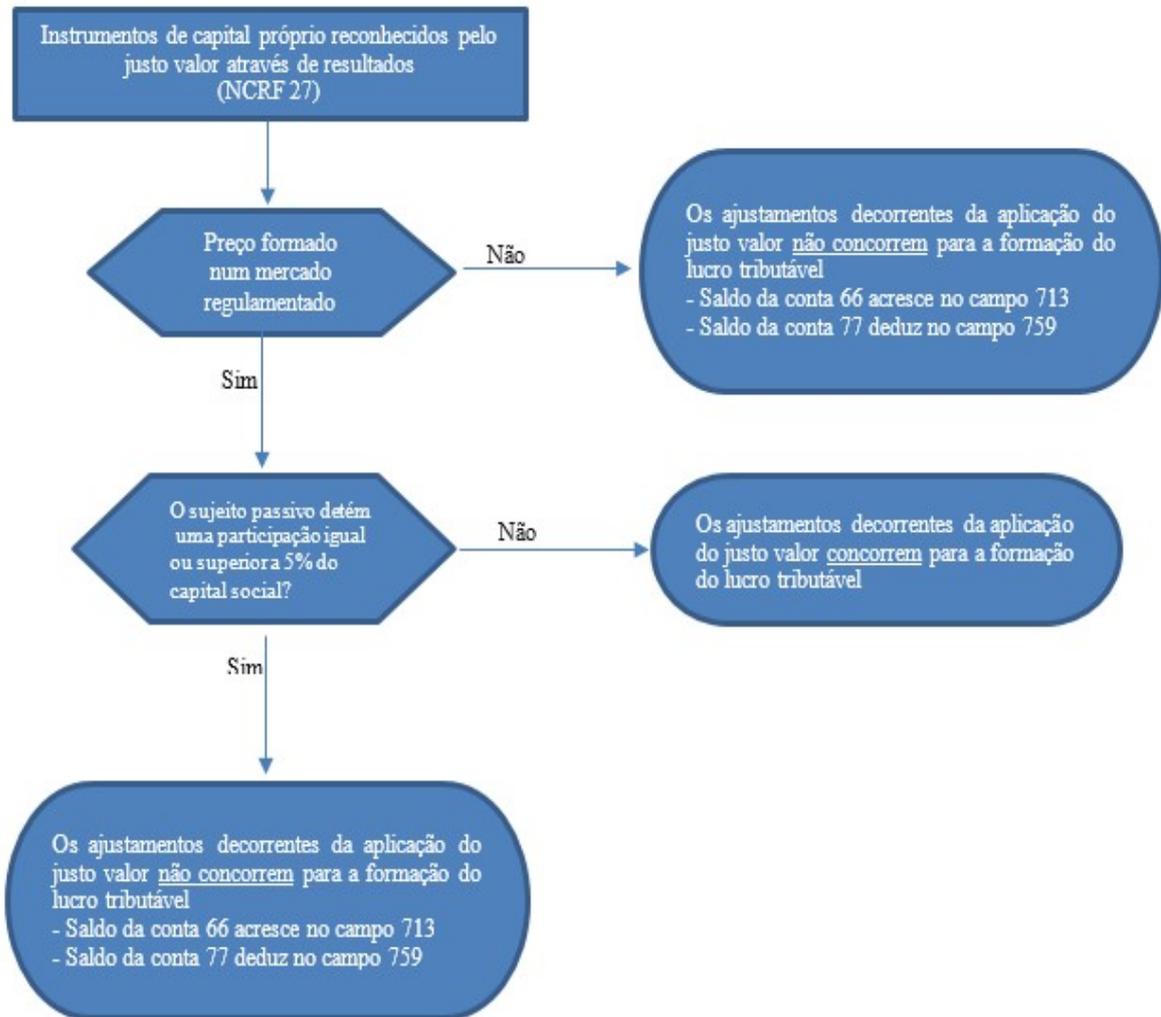
3.1.4. Variações de Justo Valor

A nível fiscal, relativamente à temática do justo valor, o n.º 9 do art.º 18.º do CIRC refere que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo apenas imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, salvo as devidas exceções. Sobre esta matéria a AT (2012:13) esclarece o seguinte: “*em regra, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para formação do lucro tributável*”. Esta entidade refere ainda que, caso as variações do justo valor sejam reconhecidas em resultados, os sujeitos passivos devem efetuar as correspondentes correções, ou, no caso de as variações serem reconhecidas no capital próprio as respetivas variações patrimoniais não concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que, neste caso, não há lugar a correções fiscais (conforme decorre dos art.ºs 21.º, n.º 1, b) e 24.º, b) do CIRC).

De acordo com Amorim (2012), a aceitação fiscal do justo valor não depende da entidade em si, nem da forma contabilística do reconhecimento do justo valor (uma vez que a forma de contabilização tem um papel secundário, ou nos resultados ou no capital próprio), mas sim da natureza e das características do ativo em causa. De acordo com o mesmo autor, fiscalmente apenas é possível aceitar o justo valor em situações de elevada fiabilidade de mensuração por este método, como por exemplo os instrumentos financeiros cotados em mercados organizados.

Assim, na adoção do modelo do justo valor relativamente a instrumentos financeiros não derivados, o legislador definiu, na alínea a) do n.º 9 do art.º 18.º do CIRC, o tratamento que apresentamos na figura 2.

Figura 2: Modelo de decisão relativamente ao justo valor dos instrumentos de capital próprio



Fonte: Adaptado Caiado, Viana & Ramos (2013: 41)

Relativamente a esta matéria, importa mencionar que o art.º 46.º n.º 1 alínea b) do CIRC refere que não há lugar à determinação de mais-valias ou de menos-valias fiscais mediante transmissão onerosa de instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor nos termos da alínea a) do n.º 9 do artigo 18.º do CIRC, ou seja, nos casos em que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor são aceites fiscalmente.

Também os ajustamentos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro ativo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura, concorrem para a formação do lucro tributável (art.º 49.º n.º 1 do CIRC). Não poderíamos deixar de referir que, de acordo com o n.º 3 do art.º 49.º do CIRC, relativamente às operações cujo objetivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, os rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura, na parte considerada eficaz, podem ser diferidos até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável.

São, ainda, fiscalmente aceites os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor referentes a outros ativos se tal estiver expressamente previsto no CIRC, concretamente os previstos no art.º 20.º, n.º 1, alínea g) e art.º 23.º, n.º 1, alínea k), no que respeita a ativos biológicos consumíveis, que não sejam explorações silvícolas plurianuais (aos quais se aplica o n.º 7 do art.º 18.º do CIRC).

3.1.5. Derrogação ao pressuposto do acréscimo em determinados gastos com o pessoal

Analisamos nesta secção a derrogação ao pressuposto do acréscimo em determinados gastos com o pessoal, prevista nos n.ºs 11 e 12 do art.º 18.º do CIRC.

O n.º 11 do art.º 18.º do CIRC prevê que o pagamento efetuado com base em ações é tributado na base financeira (quando são colocados à disposição) e não numa base económica. Estes pagamentos quando efetuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago. No entanto, em termos contabilísticos, estes benefícios devem ser reconhecidos e mensurados de acordo com a NCRF 28 – *Benefícios dos Empregados*, a qual refere nos seus parágrafos 11 e 18 que estes gastos devem ser reconhecidos contabilisticamente pelo valor total líquido a partir do momento em que os empregados prestaram serviços às entidades. Tal solução decorre do pressuposto do acréscimo.

Desta forma, contabilisticamente o momento do reconhecimento do pagamento com base em ações previsto na NCRF 28 é, em regra, anterior ao momento do reconhecimento fiscal, dando origem a uma correção fiscal positiva aquando o apuramento do lucro tributável daquele exercício. O reconhecimento fiscal só ocorre no período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelo que estas importâncias devem ser deduzidas aquando o apuramento do lucro tributável do respetivo período de tributação.

Os planos de aquisição de ações e de opções sobre ações constituem uma componente de remuneração dos administradores, gestores e outros trabalhadores para que estes se preocupem em maximizar o valor da empresa, pois poderão desta forma ver a sua remuneração aumentada – tributação em sede de IRS. O tratamento fiscal previsto no artigo 18.º, n.º 11 do CIRC permite obter uma coincidência entre o período em que o gasto tem impacto fiscal para efeitos de IRC e o ano em que concorre a tributação do beneficiário em sede de IRS (art.º 2.º, n.º 3, b)-7 e art.º 24.º, n.º 4), isto é, o gasto é aceite em IRC (artigo 23.º, n.º 2, d)) no período de tributação de IRS.

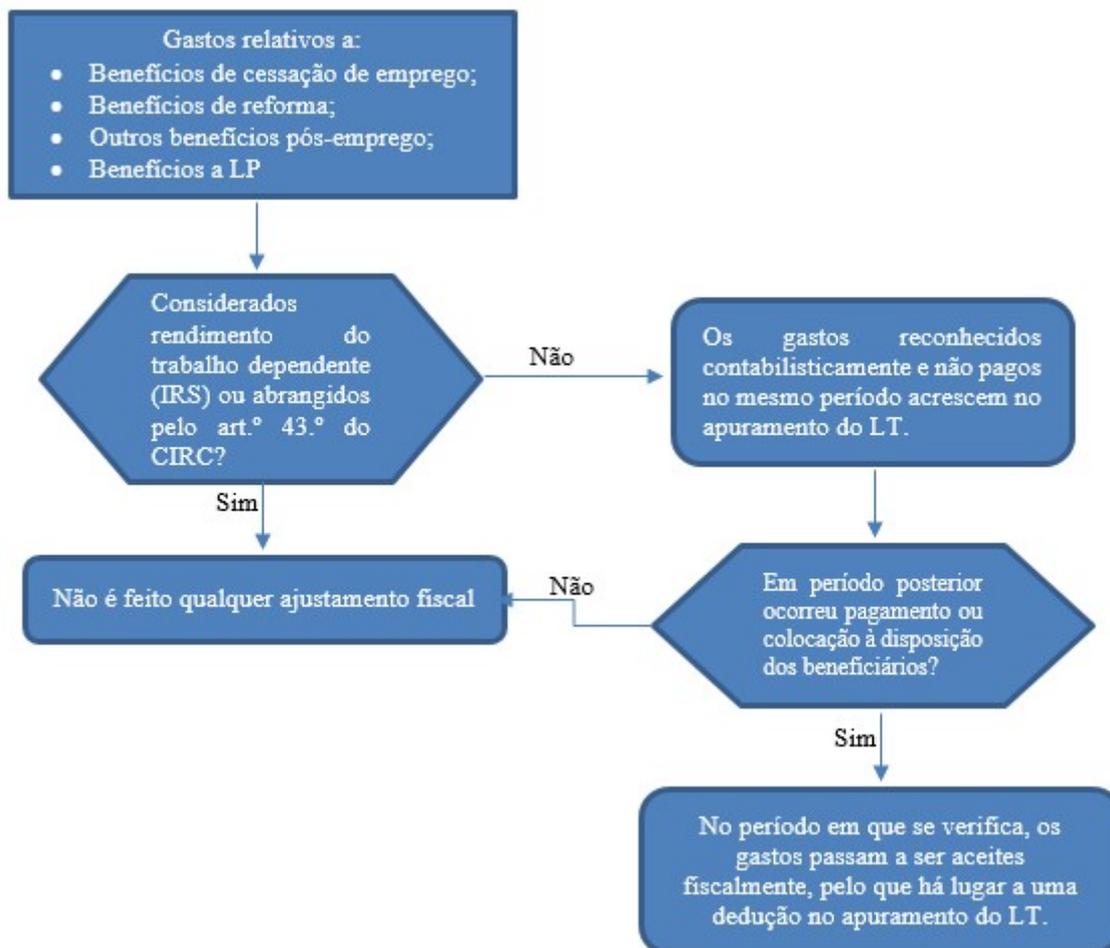
O art.º 18.º do CIRC refere ainda no seu n.º 12 que:

“Exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários.”

Ora, de acordo com o parágrafo 39 da NCRF 28, os gastos relativos a benefícios de longo prazo a empregados devem ser reconhecidos contabilisticamente no momento em que os empregados prestaram serviços à entidade. Nos termos previstos nos parágrafos 44 e seguintes, a quantia reconhecida como um passivo relativa a benefícios a longo prazo dos empregados deve ser o total líquido do valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço menos o justo valor à data do balanço dos ativos do plano dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

Posto isto, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados, concorrem para a formação do lucro tributável, tal como apresentamos na figura 3.

Figura 3: Modelo de decisão relativamente aos benefícios de longo prazo a empregados



Fonte: Caiado, Viana & Ramos (2013: 44)

3.2. Contratos de Construção

O rédito do contrato de construção deverá corresponder ao justo valor da retribuição recebida ou a receber. No entanto, como a execução do contrato implica uma diversidade de circunstâncias de desfecho incerto, pode implicar a revisão de estimativas aquando da ocorrência de determinados acontecimentos e dissipação das incertezas associadas. Assim, a quantia do rédito do contrato, refletindo estimativas iniciais, eventualmente objeto de revisão, pode registar variações de um período para o seguinte (parágrafos 11 a 15 da NCRF 19 – *Contratos de Construção*).

Relativamente ao reconhecimento contabilístico do rédito e dos custos do contrato, o parágrafo 22 da norma supracitada indica que:

“quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respetivamente com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data do balanço”.

O método da percentagem de acabamento é, portanto, o método de referência para mensurar o rédito dos contratos de construção. Nos termos previstos nos parágrafos 25 e seguintes da NCRF 19, este resulta de um balanceamento do rédito com os respetivos gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento. Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Desta forma, sempre que exista qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato, o mesmo deve ser reconhecido imediatamente como um gasto, pela via da constituição de uma provisão.

De acordo com Caiado, Viana, & Ramos (2013) em linha com o previsto para efeitos contabilísticos, o legislador consagrou no art.º 19.º do CIRC, o critério da percentagem de acabamento, para determinação do rédito dos contratos de construção plurianuais. Daqui se conclui que o legislador aproximou as regras fiscais dos princípios estabelecidos no SNC. O n.º 2 do artigo 19.º do CIRC define a regra de apuramento da percentagem de acabamento: corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato. Porém, contabilisticamente o método da percentagem de acabamento pode ser determinado de outras formas, nomeadamente através do levantamento do trabalho técnico ou através da conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Assim, contabilisticamente é possível determinar o grau de acabamento de formas diversas, sendo que, no entanto, fiscalmente só é aceite o método da percentagem de acabamento para determinar o grau de acabamento de um contrato de construção pela regra consagrada no n.º 2 do artigo 19.º do CIRC.

Tal situação pode originar divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, caso a empresa determine, para efeitos contabilísticos, o grau de acabamento de modo diferenciado ao estabelecido na lei fiscal. Por conseguinte, a empresa terá de apurar extra contabilisticamente a percentagem de acabamento e efetuar as correções fiscais das diferenças apuradas entre os dois métodos. O legislador optou por estabelecer uma forma única do apuramento do grau de acabamento por ser simples e objetiva, bastando apenas ter informação monetária relativa ao contrato de construção e ao seu desenvolvimento.

Quando contabilisticamente não for possível estimar fiavelmente o desfecho de um contrato de construção, fiscalmente aceita-se a opção contabilista de que o rédito do contrato corresponda aos gastos totais do contrato – método do lucro nulo (n.º 3 do art.º 19.º do CIRC).

Por outro lado, o n.º 4 deste artigo estabelece que não são dedutíveis fiscalmente as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

Logo, podemos concluir que relativamente ao tratamento de perdas esperadas não se verificou o estreitamento entre a contabilidade e a fiscalidade, uma vez que de acordo com o parágrafo 36 da NCRF 19, quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida, contabilisticamente, como um gasto, nomeadamente uma provisão para contratos de construção. Portanto, relativamente aos contratos de construção, apenas são aceites como gastos não suportados as provisões para garantias de clientes, como analisamos no ponto 4.4.2. Por conseguinte, esta diferença no tratamento de perdas esperadas resultará em correções fiscais ao resultado de forma a apurar o lucro tributável.

3.3. Variações patrimoniais positivas e negativas

As variações patrimoniais refletem todas as alterações existentes no capital próprio do sujeito passivo, sendo que o regime fiscal aplicado às variações patrimoniais não refletidos no resultado líquido do período encontram-se previstos nos artigos 21.º, 22.º e 24.º do CIRC.

De acordo com Catarino & Guimarães (2014), para além das componentes que estão refletidas no resultado líquido do período, há que entrar em linha de conta com as variações patrimoniais positivas previstas no art.º 21.º do CIRC, uma vez que as mesmas aumentam o valor do património, modificando a situação líquida da empresa, mas que não estão refletidas nos resultados. De acordo com o artigo supracitado, as variações patrimoniais positivas que deverão concorrer para o apuramento do resultado tributável são, geralmente, as seguintes:

- a) Um ganho derivado de uma correção de um erro material de exercício anteriores, contabilizado na rubrica “56 – Resultados Transitados”, nas condições que referimos no ponto dedicado à correção de erros (ponto 3.1.1);
- b) Subsídios destinados a investimentos não depreciáveis/amortizáveis registados na rubrica “59 – Outras Variações no Capital Próprio”;
- c) Aquisição de um Ativo Fixo Tangível (AFT) ou Ativo Intangível (AI) a título gratuito;

Seguindo a mesma lógica, o art.º 24.º do CIRC estabelece as alterações negativas existentes no capital próprio do sujeito passivo que não concorrem para a formação do lucro tributável. Deste modo, as variações patrimoniais negativas que deverão concorrer para o apuramento do resultado tributável são, por regra, as seguintes:

- a) Uma perda derivada de uma correção de um erro material de exercício anteriores, contabilizado na rubrica “56 – Resultados Transitados”, nas condições que referimos no ponto dedicado à correção de erros (ponto 3.1.1);
- b) as gratificações aos empregados a título de participação nos resultados.

De acordo com Catarino & Guimarães (2014), as variações patrimoniais negativas subordinam-se às mesmas condições de dedutibilidade dos gastos. Logo, as variações patrimoniais excecionadas não concorrem para a formação do lucro tributável, porque as mesmas não fazem parte da atividade normal da empresa e, dessa forma, não se justificaria a sua concorrência no resultado fiscal. Debrucemo-nos sobre algumas situações.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

As mais e menos valias potenciais ou latentes, como é o caso dos excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis, não concorrem para a formação do lucro tributável, caso contrário iria contra o princípio da tributação do rendimento real, uma vez que só estamos perante mais-valias e menos-valias efetivas quando exista transmissão dos respetivos elementos.

Analogamente, é necessário analisar a problemática dos subsídios ao investimento. Estes são reconhecidos inicialmente nos Capitais Próprios (NCRF 22 – *Contabilização dos subsídios*), sendo, portanto, considerados a nível fiscal como uma variação patrimonial positiva. De acordo com o disposto no art.º 22.º do CIRC, esta variação patrimonial positiva não é fiscalmente relevante no reconhecimento inicial do subsídio, sendo-o apenas posteriormente, na medida em que este é imputado contabilisticamente a rendimentos, de acordo com as regras apresentadas na tabela 2.

Tabela 2: Imputação dos subsídios por tipo de investimento

Tipo de Investimentos	Imputação do subsídio
a) Investimentos depreciáveis/amortizáveis	Na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção tendo como limite mínimo as taxas mínimas de depreciação ou amortização calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método da linha reta.
b) Elementos da propriedade industrial adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada adquiridos a partir de 2014	Imputável em partes iguais durante 20 anos.
c) Propriedades de investimento e a ativos biológicos não consumíveis, mensurados pelo modelo do justo valor, adquiridos a partir de 2014	Imputável na proporção da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.
d) Restantes ativos não depreciáveis incluindo terrenos	Em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Fonte: Elaboração Própria

Feita a análise às regras fiscais de imputação dos subsídios ao investimento, é importante perceber quais são as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade relativamente a esta temática.

A nível contabilístico, a norma supracitada prevê que o subsídio seja imputado na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada com base na vida útil do ativo, que é estimada atendendo à capacidade de o ativo gerar benefícios económicos futuros. No entanto, face à nossa experiência profissional, é prática corrente das empresas apurarem as depreciações ou amortizações contabilísticas segundo os princípios do DR 25/2009. Posto isto, e tendo em conta a regra referida na alínea a), quando o subsídio respeitar a ativos depreciáveis ou amortizáveis, o tratamento fiscal, normalmente, não diverge substancialmente do tratamento contabilístico, uma vez que o subsídio concorre para a formação do lucro tributável na mesma proporção da depreciação ou amortização apurada contabilisticamente segundo os princípios do DR 25/2009. Logo, regra geral, não há lugar a qualquer correção fiscal.

Relativamente à regra prevista na alínea b), no caso dos elementos de propriedade industrial (tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados) sem vida útil definida, como, em termos contabilísticos, o subsídio é imputado em rendimentos durante, no máximo, 10 períodos, leva à existência de correções fiscais, uma vez que o artigo 22.º, n.º 1, alínea b) estabelece que, se os elementos tiverem sido adquiridos no exercício de 2014 e seguintes, o subsídio deve ser incluído no lucro tributável, independentemente do recebimento, em partes iguais, na proporção, durante 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial. Tal facto originará uma correção fiscal negativa durante os primeiros 10 anos, que reverterá em correções fiscais de sinal contrário nos 10 anos posteriores.

No entanto é necessário chamar à atenção para aplicação da norma no caso de os elementos terem sido adquiridos antes de 2014:

- a) Se o subsídio estiver a ser imputado fiscalmente e já foi totalmente tributado, a partir de 2016 com a entrada em vigor da alteração à NCRF 6 – *Ativos Intangíveis*, o subsídio passará a ser imputável em rendimentos pelo período, máximo, de 10 anos, pelo que, nessa altura já não irá concorrer para o lucro tributável gerando assim uma correção fiscal negativa;
- b) Se o subsídio estiver a ser imputado fiscalmente e ainda não foi totalmente tributado, a partir de 2016 com a entrada em vigor da alteração à NCRF 6, haverá lugar a correções fiscais positivas e negativas ao lucro tributável. A correção fiscal positiva pelo valor da imputação fiscal do subsídio e a correção fiscal negativa pelo montante da imputação contabilística.

No caso dos subsídios ao investimento de elementos não depreciables, contabilisticamente, de acordo com a NCRF 22, o subsídio não é imputado a rendimentos, mantendo-se nos capitais próprios, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade ou se requererem o cumprimento de alguma obrigação, caso em que serão reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer tal obrigação. Fiscalmente, no caso das propriedades de investimento e de ativos biológicos não consumíveis, mensurados pelo modelo do justo valor, adquiridos a partir de 2014 como se analisou na alínea c), o subsídio será imputável na proporção da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite, caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição, pelo que tal implica uma correção fiscal positiva no apuramento do lucro tributável durante esses períodos. Enquanto no caso dos subsídios obtidos relativamente aos restantes ativos que não se enquadram nas alíneas anteriores, incluindo os terrenos, os mesmos devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, ou, nos restantes casos, durante 10 anos – implicando também uma correção fiscal positiva.

3.4. Os gastos fiscalmente dedutíveis

O SNC apresenta, na sua Estrutura Conceptual, uma definição de gasto, tentando assim aproximar-se do termo “gasto” empregue nas Normas Internacionais de Contabilidade ou nas Normas Internacionais de Relato Financeiro. Assim, de acordo com o parágrafo 69 alínea b) da Estrutura Conceptual⁷, são definidos como gastos as:

“diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos ou na ocorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio”.

Fiscalmente, a noção de gastos e perdas encontra-se definida no art.º 23.º do CIRC. De acordo com este artigo consideram-se gastos e perdas os *“incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”*.

⁷ A Estrutura Conceptual é um documento autónomo do SNC publicado, por isso, separadamente.

De acordo com Portugal (2004), regra geral, consideram-se como gastos para efeitos fiscais todos aqueles que se encontrem contabilizados na empresa, salvo a existência de normas expressas que afastem a sua dedutibilidade, total ou parcial. Porém, também o próprio art.º 23.º do CIRC pode colocar em causa a dedutibilidade dos gastos para efeitos fiscais, uma vez que prevê a não-aceitação de determinadas despesas contabilizadas, no caso de não se verificarem os requisitos de comprovação documental e ligação aos rendimentos sujeitos a imposto.

Na nossa opinião, o legislador ao ter incluído a cláusula geral prevista no art.º 23.º, agiu de forma preventiva, uma vez que a mesma apenas permite a admissibilidade fiscal dos gastos que, para além de reunirem determinados elementos integradores como efetividade, contabilização e imputação temporal, verifiquem adicionalmente os requisitos legais expostos no artigo em questão. Desta forma, a admissibilidade fiscal de determinadas despesas não deverá apenas cumprir a disposição prevista no art.º 23.º, mas também obedecer aos critérios subjacentes no art.º 23.º-A, ambos do Código do CIRC.

De acordo com Caiado, Viana, & Ramos (2013), o art.º 23.º-A do CIRC consiste numa norma delimitadora dos gastos aceites fiscalmente, desenhando limites à dedutibilidade fiscal de determinados encargos previstos neste artigo. Assim, o art.º 23.º-A do CIRC impede a dedutibilidade, total ou parcial, de determinados gastos que tenham sido contabilizados como tal no exercício contabilístico em questão e que, apesar de suportados pela empresa, não é possível quantificar e provar a sua natureza ou não estão relacionados com a atividade da empresa e com a obtenção de rendimentos ou ganhos sujeitos a imposto. Nos próximos subcapítulos iremos analisar as principais alíneas que integram o art.º 23.º-A e que fiscalmente não são aceites.

3.4.1. IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º-A não são dedutíveis para efeitos fiscais os impostos que incidam direta ou indiretamente sobre os lucros das sociedades. Na nossa opinião e uma vez que os impostos são gastos, ou seja, componentes negativas do apuramento do lucro tributável, não faria sentido incluir impostos sobre os lucros no apuramento do próprio imposto, porque estaria a diminuir a receita fiscal. Ou seja, o próprio imposto seria responsável pela diminuição do lucro tributável e consequentemente da coleta.

Várias opiniões surgiram em torno da dedutibilidade ou não dedutibilidade da derrama, porque embora dependa do IRC, não se funde com ele devido aos seus objetivos prosseguidos e ao seu caráter excepcional⁸. Todavia, de acordo com o acórdão de 1 de fevereiro de 1995, Recurso n.º 16.975, a derrama deve ser vista como um imposto acessório do IRC, uma vez que é calculada em função daquele, dependendo inteiramente do Lucro Tributável apurado e, dessa forma, terá que ser enquadrada como “outros impostos que incidem sobre o lucro”. Desta forma, podemos concluir que a derrama, embora acessória, é um imposto que incide sobre o rendimento das empresas, pelo que não pode ser considerada como gasto fiscal, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

O legislador clarificou ainda que as tributações autónomas são encargos não dedutíveis para efeitos fiscais. Ora, como se sabe, este tipo de encargos fiscais⁹ são uma tributação que incide sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC e devem ser interpretadas como um pagamento independente da existência ou não de matéria coletável. Este contexto gerava alguns conflitos em torno da dedutibilidade ou não desta despesa. Sendo assim, o legislador optou por clarificar esta temática colocando na redação da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC uma ressalva às tributações autónomas e ao facto de, apesar de não incidirem sobre rendimento e de terem uma natureza autónoma do IRC, serem um gasto não dedutível a nível fiscal.

Contabilisticamente, o imposto sobre o rendimento das empresas bem como outros impostos relacionados, direta ou indiretamente, com rendimento são considerados como gasto, e desta forma contribuem diretamente para o apuramento do resultado líquido do período. Logo, como a nível fiscal os mesmos não são considerados como dedutíveis, haverá uma correção fiscal positiva de forma a eliminar tal influência no resultado líquido do período e, dessa forma, apurar o lucro tributável.

3.4.2. As multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações

Relativamente às multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, a sua não-aceitação como gasto fiscal é, mais uma vez, justificada pelo facto de os mesmos não serem indispensáveis para a obtenção de rendimentos ou ganhos sujeitos a imposto e afetarem a “moralidade pública” (Portugal, 2004).

⁸ Vide: Lei n.º 1/87 de 6 de janeiro de 1987.

Disponível: <http://publicos.pt/documento/id599750/lei-1/87> [última consulta: 24 de janeiro de 2017, 21:45h].

⁹ As tributações autónomas incidem sobre despesas consideradas duvidosas, nomeadamente quanto à necessidade das mesmas, em prol da atividade da empresa. Ou seja, incidem sobre aquelas despesas que facilmente se transpõem da esfera empresarial para a esfera pessoal dos sócios. É através da tributação autónoma que se procura dissuadir o abuso desse tipo de despesas.

Outrora, de acordo com Portugal (2004), na vigência do Código de Contribuição Industrial, apenas as infrações fiscais não eram dedutíveis para efeitos fiscais, sendo que as restantes infrações, por terem outra natureza, eram aceites fiscalmente. Com a entrada em vigor do CIRC houve um alargamento do alcance da limitação fiscal, uma vez que, para além da não dedutibilidade das multas, coimas, e demais encargos fiscais, passou também a fazer parte da lista de não dedutibilidade fiscal os juros compensatórios e moratórios, bem como os encargos pela prática de infrações de outras naturezas. De notar que, de acordo com Portugal (2004:322), o tribunal interpreta o termo “infração” como qualquer “atuação ilícita por desrespeito ao ordenamento jurídico”.

Relativamente aos juros compensatórios, podemos colher a sua noção no n.º 1 do art.º 35.º da LGT, entendendo-se que com este tipo de juros o Estado visa obter uma compensação financeira, pelo facto de ter havido um retardamento na liquidação do imposto, por razão imputável ao contribuinte, ou este ter obtido um reembolso indevidamente. De acordo com Portugal (2004), os juros compensatórios não são dedutíveis por terem sido considerados como uma compensação civil. Tal como refere Amorim (2013), o legislador não poderia ter tomado outra posição quanto aos juros compensatórios e aos juros de mora, uma vez que não se podia obrigar o contribuinte a pagar impostos e, depois, permitir que o mesmo retirasse vantagens do incumprimento da obrigação fiscal ao admitir esses encargos como gastos fiscais.

Quanto aos juros de mora, seguindo a mesma lógica, o legislador não os aceita como gasto dado revestirem natureza de sanção ou penalização pelo não pagamento dentro do prazo de cobrança voluntária.

3.4.3. As despesas não documentadas e os encargos cuja documentação não cumpra o disposto do artigo 23.º

Nos termos do n.º 3 do artigo 23.º do CIRC consideram-se gastos ou perdas os que forem *“comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”* (sublinhado nosso). Face a este preceito, apenas são considerados fiscalmente dedutíveis, os encargos que detenham suporte documental considerado válido¹⁰.

¹⁰ De notar, que no caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo para ser considerado válido deve cumprir com os requisitos enumerados nas alíneas do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Desta forma, e atendendo ao âmbito das alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, os encargos contabilizados que não se encontram documentados (outrora designados de despesas confidenciais) ou simplesmente a documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º (encargos não devidamente documentados), respetivamente, não são considerados aceites a nível fiscal.

Esta limitação permite, para além do combate à fraude e à evasão fiscal, controlar o contribuinte ao nível do cumprimento das exigências formais dos documentos que servem de suporte de determinada operação. Tal como refere Saldanha Sanches (2000), o conjunto de requisitos formais têm como objetivo permitir controlar todas as operações uma vez que se, no caso da fatura, faltarem determinados elementos, será difícil conseguir comprovar a transação e posteriormente a declaração.

Desta forma, é necessário cumprir o princípio de boas práticas contabilísticas de que todos os lançamentos contabilísticos efetuados no seio da empresa são apoiados por documentos considerados válidos e adequados que sirvam de suporte da transação ocorrida. A própria legislação fiscal foca a importância da contabilidade e da organização documental para efeitos do apuramento do resultado fiscal (art.ºs 17.º n.º 3 e 123.º n.º 1 do CIRC). Por conseguinte, concordamos com Saldanha Sanches (2000), de que o princípio da documentação é uma obrigação assente sobre todas as empresas, para que estas registem de forma permanente todas as relações patrimoniais em que a empresa participa.

Tanto Saldanha Sanches (2000) como Amorim (2013) referem que o legislador não podia aceitar como gasto fiscal os encargos que, apesar de estarem registados contabilisticamente, não dispõem de um suporte documental adequado, ou quando dispõem o mesmo se demonstre insuficiente, porque dessa forma torna-se difícil confirmar que tais encargos estão relacionados com a atividade da empresa e que não são manipulados ou falseados.

Por sua vez, para além da não dedutibilidade destes encargos sempre que não existam os documentos justificativos, os n.ºs 1 e 2 do art.º 88.º do CIRC estabelecem ainda um acréscimo de tributação, uma vez que tais encargos para além de serem desconsiderados a nível fiscal são ainda tributados autonomamente à taxa ou de 50% ou de 70%¹¹. Esta medida tem como principal objetivo o combate

¹¹ De notar que a taxa de 50% de tributação autónoma é apenas aplicada às empresas que não sejam isentas ou que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, uma vez que no caso dos sujeitos passivos totais ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola a taxa é elevada para 70%. De notar que para as empresas que apresentem prejuízo fiscal, a taxa de tributação autónoma previstas é elevado em 10 pontos percentuais, sendo que, analisando as situações acima descritas, a mesma passaria para 60% e 80%, respetivamente (art.º 88.º, n.º 14 do CIRC).

à evasão fiscal, no sentido de evitar a contabilização de encargos sem suporte documental que possam apenas ter intuito de reduzir o imposto a pagar, quer em sede de IRC, quer em sede de IRS.

3.4.4. As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável

A não-aceitação da dedutibilidade dos gastos acerca das indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável é um bom exemplo de uma situação em que o Direito Tributário influencia o próprio contribuinte a adotar regras de prudência.

O legislador optou por proibir a dedutibilidade destes encargos como gastos fiscalmente dedutíveis, tendo por suporte o princípio de que poderia ter sido constituído um seguro de forma a fazer face aos danos resultantes do sinistro que determinou o dever de atribuir a indemnização.

De acordo com Caiado, Viana, & Ramos (2013), atualmente as situações que invocam a aplicação deste disposto são, essencialmente, danos causados em propriedade alheia e extravio ou avaria de mercadorias (aplicável às empresas transportadoras), sendo que os mesmos, a princípio, são gastos não dedutíveis, no caso de serem seguráveis e não existir o respetivo seguro. Porém, esta matéria tem sido bastante discutida nos tribunais, tendo sido considerado pelo Supremo Tribunal Administrativo que, mediante verificação de determinados pressupostos, como a perda material relativa a furto constitui um gasto ou perda do período, o mesmo considera-se indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora. Assim, desde que se prove a existência efetiva do respetivo furto e a impossibilidade de fazer com que as seguradoras assumam contratualmente o risco por tal facto, o gasto é considerado dedutível fiscalmente.

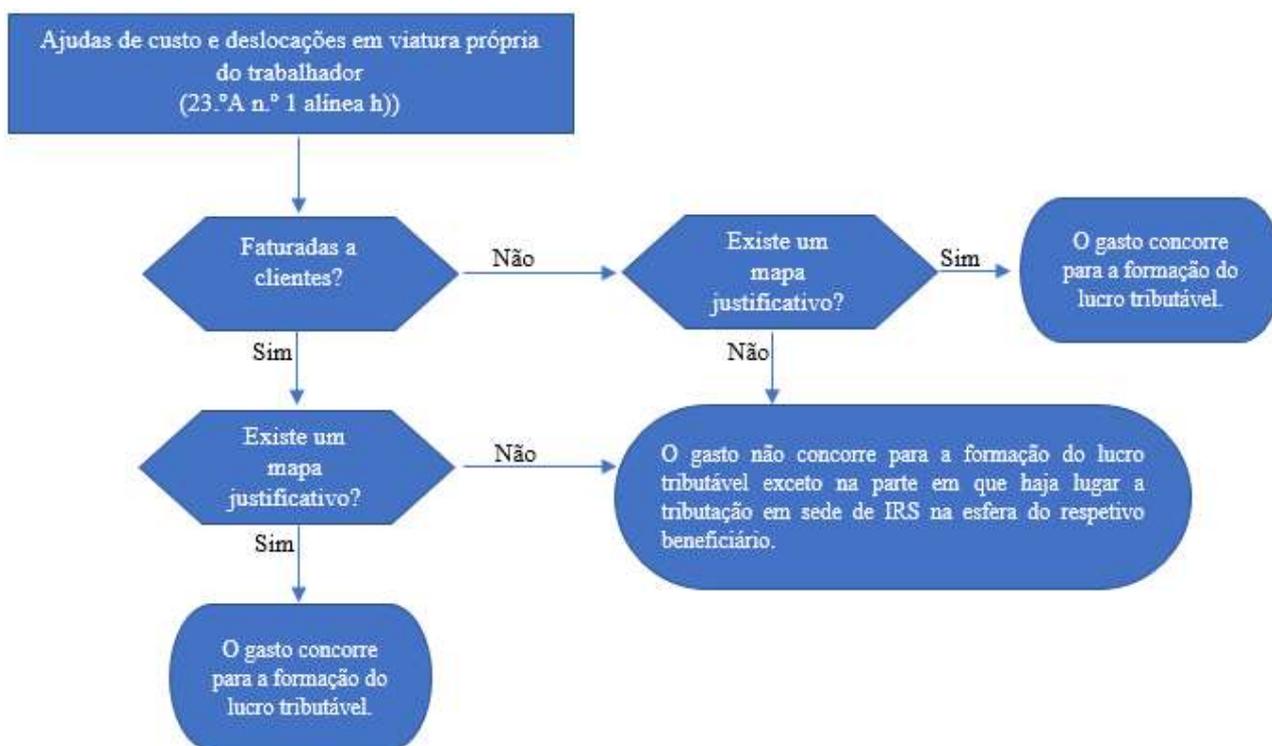
3.4.5. Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar

Esta disposição refere-se aos encargos que estejam, por exemplo, em nome de uma empresa e sejam pagos por outra. Para serem fiscalmente aceites devem ser indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto e estarem comprovados através de documentos emitidos em nome da primeira empresa. Se o encargo é de uma terceira entidade, então não deverá ser suportado pelo sujeito passivo em causa, sendo que se o mesmo o suportar, a Administração Tributária efetuará uma correção fiscal positiva pelo respetivo montante.

3.4.6. As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal

Esta temática encontra-se tratada, na alínea h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, o que apresentamos resumidamente na figura 4.

Figura 4: Modelo de decisão relativamente às ajudas de custo e à deslocação em viatura própria



Fonte: Elaboração Própria

Para além do exposto, o n.º 9 do art.º 88.º do CIRC dispõe ainda de um agravamento, uma vez que tais encargos para além de poderem ser desconsiderados a nível fiscal são ainda tributados autonomamente. Ora, se os gastos com ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador forem aceites fiscalmente, estes são tributados autonomamente, à taxa de 5%, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário e desde que estes não sejam faturados a clientes. A tributação autónoma deste tipo de despesas justifica-se pelo facto de o legislador não querer que haja abuso deste tipo de gastos que, mesmo considerando que estes podem ser indispensáveis, entende que a situação pode proporcionar práticas abusivas da empresa.

Também quando este tipo de encargos não são aceites fiscalmente existe tributação autónoma de 5%, penalizando duplamente a empresa pela mesma operação. Quando a empresa apresentar prejuízo fiscal estes encargos passam a ser tributados autonomamente à taxa de 15%, tal como previsto no n.º 14 do art.º 88.º do CIRC

3.4.7. Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo

No âmbito do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea j), não são dedutíveis os encargos relativos a combustíveis dos quais o sujeito passivo não faça prova de pertencerem ao seu ativo ou que a ele se encontrem alugadas. Esta norma limita também a dedutibilidade fiscal das situações em que haja prova de que a viatura faça parte do ativo do sujeito passivo ou a ele esteja locado, quando os gastos apresentados ultrapassem os consumos normais.

Em nossa opinião, tendo em conta a análise de Morais (2007) citado por Caiado, Viana, & Ramos (2013), o legislador tentou separar os encargos ocorridos na esfera privada dos executivos e detentores de capital cujo objetivo é a obtenção de benefícios pessoais, evitando assim a dedutibilidade dos gastos com combustíveis que não forem incorridos no âmbito da atividade da empresa e da obtenção dos respetivos rendimentos e ganhos sujeitos a imposto.

Acresce que, tal como sucede com outro tipo de despesas relacionadas com viaturas, os encargos com combustíveis ficam também sujeitos a tributação autónoma, nos termos do art.º 88.º do CIRC¹², independentemente da aplicação ou não da correção fiscal positiva do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea j) do CIRC.

¹² De acordo com o n.º 3 art.º 88.º do CIRC, as viaturas com custo de aquisição inferior a 25.000 euros ficam sujeitas a uma taxa de tributação autónoma de 10%, as viaturas com custo de aquisição de 25.000 euros até 35.000 euros ficam sujeitas a uma taxa de tributação autónoma de 27,5%, sendo que as viaturas com custo de aquisição a partir de 35.000 euros são tributadas autonomamente à taxa de 35%. No entanto, de acordo com os n.ºs 17 e 18, no caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, as taxas são reduzidas, respetivamente, para 5%, 10% e 17,5%, e no caso das viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV, as taxas reduzem-se, respetivamente, para 7,5%, 15% e 27,5%. De notar que as taxas apresentadas relativas as tributações autónomas são apenas aplicadas às empresas que tenham lucro tributável, uma vez que para as empresas que apresentem prejuízo fiscal, as taxas de tributação autónoma previstas são elevadas em 10 pontos percentuais (art.º 88.º, n.º 14 do CIRC).

3.4.8. O encargo com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que exceda o valor que seria aceite como depreciação.

Com a não dedutibilidade dos encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que exceda o valor que seria aceite como depreciação, o que o legislador pretendeu foi estabelecer uma neutralidade fiscal existente entre o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e a sua aquisição direta, não aceitando como gasto o montante de amortização financeira incluída na renda que excede o valor das depreciações (valores superiores aos fixados na portaria 467/2010) que, no entanto, seria dedutível a nível fiscal em caso de a viatura ter sido objeto de aquisição direta.

Para além da não-aceitação fiscal, estas despesas estão sujeitas a tributação autónoma nos mesmos termos aplicáveis no ponto anterior.

3.4.9. As despesas ilícitas

A consagração deste princípio faz parte da liberdade que o legislador tem para excluir a admissibilidade de determinadas despesas incorridas pelos sujeitos passivos que, por via destas, procuram garantir um mínimo de imposto a pagar. De acordo com a Autoridade Tributária (2015), as despesas que decorram de comportamentos que fundamentamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação, devem ser acrescidas aquando o apuramento do lucro tributável. Assim sendo, o legislador atenua os deveres acessórios do contribuinte e facilita o respetivo controlo por parte da Administração Tributária, combatendo desta forma a evasão e fraude fiscal.

3.4.10. Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade

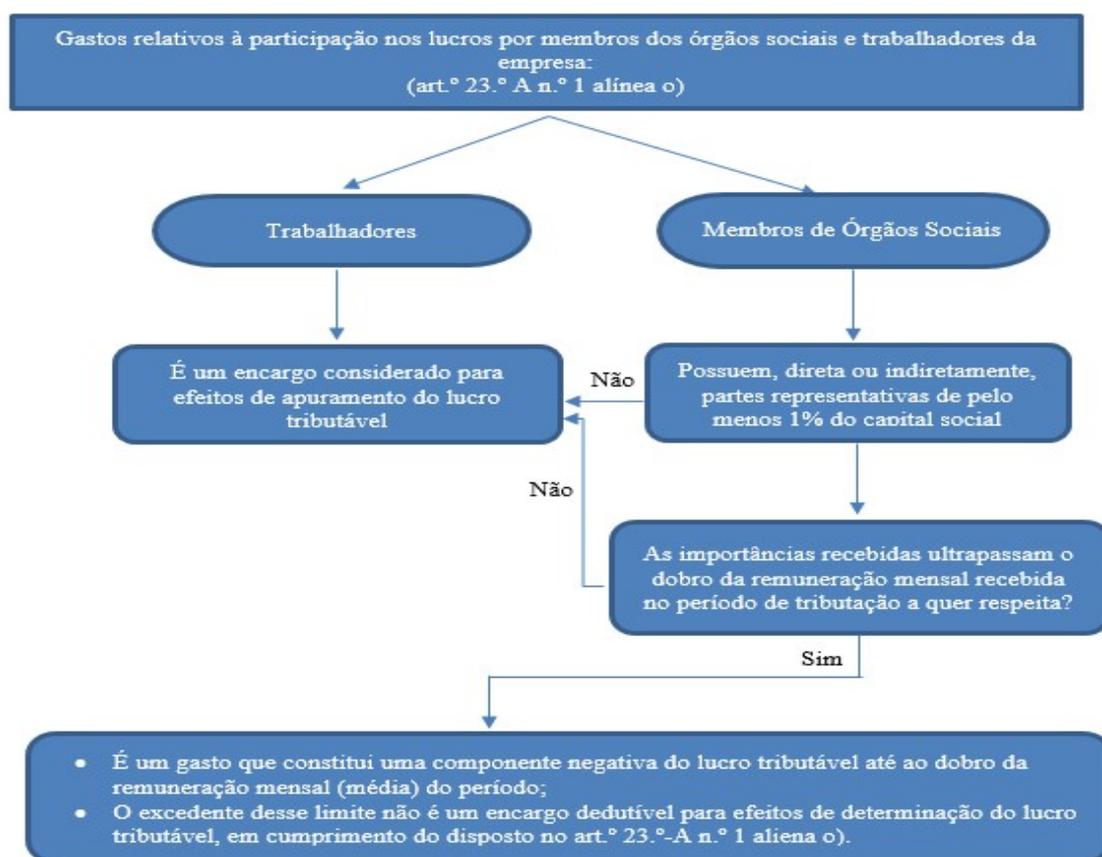
Relativamente a este ponto, para efeitos de dedutibilidade fiscal, o CIRC dispõe no artigo 23.º-A, n.º 1, m), em conjunto com a Portaria 279/2014, de 31-12, as condições para que os juros e outras formas de remuneração de suprimentos sejam aceites: 1) Sempre que se trate de juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios a Pequena Média Empresa (PME), tal como definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 06-11, é fixado em 6% o *spread* a acrescentar à taxa Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida; 2) Nos restantes casos, os encargos são aceites desde que não ultrapassem a taxa Euribor a 12 meses, do dia da constituição da dívida, acrescida de um *spread* de 2%. Esta norma tem como objetivo limitar a fixação de taxas de juros abusivas por parte dos sócios.

3.4.11. Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa

Como refere a alínea n) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, não são dedutíveis os “gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte”. Esta norma surgiu pelo facto de, a nível contabilístico, a participação nos lucros, serem contabilizadas, em regra, como gasto do período em que os trabalhadores prestam serviços à empresa. Assim, a exigência de que as mesmas sejam pagas ou colocadas à disposição até ao fim do período de tributação seguinte passou a ser decisiva.

Porém, na alínea o), o legislador foi mais longe e decidiu limitar a dedutibilidade fiscal dos gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, como demonstramos na figura 5.

Figura 5: Gastos relativos a participação nos lucros



Fonte: Caiado, Viana & Ramos (2013: 158)

É necessário ter ainda em atenção a incidência de tributação autónoma, à taxa de 23%¹³, sobre os lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial de IRC, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período (art.º 88.º, n.º 11 do CIRC).

3.4.12. Os gastos relativos a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

A alínea k) do art.º 23.º-A do CIRC impossibilita a dedutibilidade fiscal dos encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes, nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo. O legislador optou por fazer uma distinção entre os meios de transporte utilizados pelas empresas como meios de produção e aqueles que constituem bens de consumo duradouro das próprias empresas, justificando-se, deste modo, a existência de diferenças no seu tratamento fiscal. Assim, enquanto os primeiros são considerados no apuramento do lucro tributável, os segundos não são considerados como dedutíveis para efeitos fiscais devido à impossibilidade de separação do património pessoal dos detentores de capital. Em consonância, para estes últimos, a alínea e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC estabelece que não são aceites o montante relativo a depreciações que ultrapassem o limite legal estipulado conforme analisamos no ponto 4.2.

Segundo a alínea l) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, aquando a transmissão onerosa destes elementos, caso sejam apuradas menos-valias, estas também não são aceites fiscalmente, na parte que corresponde ao valor da depreciação não aceite fiscalmente nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC. Compreende-se a posição exercida pelo legislador ao não aceitar este tipo de encargos, uma vez que, segundo o disposto previsto no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, consideram-se gastos os incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, entre os quais se contam, naturalmente, os diversos gastos e encargos relativos aos transportes como se ilustra na alínea b) do n.º 2 do mencionado artigo.

¹³ De notar que a taxa de 23% de tributação autónoma é apenas aplicada às empresas que tenham lucro tributável, uma vez que para as empresas que apresentem prejuízo fiscal, a taxa de tributação autónoma previstas é elevado em 10 pontos percentuais, sendo que neste caso passaria para 33% (art.º 88.º, n.º 14 do CIRC).

Ora, caso estes tipos de bens estejam afetos à exploração do serviço público de transportes ou se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, as depreciações, bem como os gastos relacionados com as menos-valias, já concorrem para o apuramento do lucro tributável.

Como acontece com os gastos anteriormente analisados, para além da não dedutibilidade de determinados encargos relativos a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, os mesmos ainda estão sujeitos a tributação autónoma, nos termos anteriormente descritos.

3.4.13. As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

O art.º 23.º-A, n.º 1, alínea r) do CIRC não permite a dedutibilidade das importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal a que se referem os n.ºs 1 ou 5 do art.º 63.º-D da LGT, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras residentes ou domiciliadas nessas jurisdições, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado. Portanto, é essencial a verificação destas duas condições para que o gasto seja aceite fiscalmente.

Esta disposição aplica-se, igualmente, às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se referem os n.ºs 1 ou 5 do art.º 63.º-D da LGT, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art.º 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas (n.º 7 do artigo 23.º-A do CIRC).

Salienta-se que, no caso de não dedutibilidade destas despesas, estas ficam sujeitas a tributação autónoma, de acordo com o n.º 8 do art.º 88.º do CIRC, à taxa ou de 35% ou de 55%¹⁴.

¹⁴ De notar que a taxa de 35% de tributação autónoma é apenas aplicada às empresas que não sejam isentas ou que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, uma vez que no caso dos sujeitos passivos totais ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola a taxa é elevada para 55%. Também, no caso das empresas que apresentem prejuízo fiscal, a taxa de tributação autónoma previstas é elevado em 10 pontos percentuais, sendo que, analisando as situações acima descritas, a mesma passaria para 45% e 65%, respetivamente (art.º 88.º n.º 14 do CIRC).

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

O objetivo deste princípio é, mais uma vez, o combate à fraude e à evasão fiscal. Dada à crescente dimensão internacional, resultante do aumento da internacionalização das empresas, e da maior mobilidade das pessoas e dos capitais, conduziu à necessidade de criar medidas anti abuso. A inversão do ónus da prova é uma medida anti abuso que prevê que os gastos podem vir a ser dedutíveis para efeitos fiscais, desde que o sujeito passivo prove que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

4. Situações específicas a considerar na determinação do lucro tributável

Neste capítulo, tal como no anterior, abordamos as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, mas justificadas pelas regras específicas de determinação do lucro tributável: regime fiscal das imparidades (art.º 26.º e segs do CIRC); regime fiscal das depreciações e amortizações (art.º 29.º e segs do CIRC e DR 25/2009); reavaliações e suas consequências (art.º 15.º do DR 25/2009); regime fiscal das provisões (art.º 39.º e segs do CIRC); regime das mais e menos valias (art.º 46.º e segs do CIRC); e regime do *participation exemption* (art.º 51.º e segs do CIRC).

4.1. O regime fiscal das imparidades

De acordo com a NCRF 12 – *Imparidades de ativos*, existe perda por imparidade quando a quantia escriturada do ativo excede o seu valor recuperável. Considera-se que o valor recuperável é o maior dos seguintes valores: o valor realizável líquido e o valor de uso. A nível contabilístico, a NCRF 12 prevê que devem ser feitos testes de imparidade aos ativos intangíveis com vida útil indefinida, intangíveis ainda em processo de desenvolvimento e ainda não disponíveis para uso e ao goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais, sempre que existam indícios de imparidade. Quanto aos restantes ativos, deve-se verificar se estão em situação de imparidade à data do fecho das contas, ou seja, no final do exercício económico.

A alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC estabelece que as perdas por imparidade são consideradas gastos do período, uma vez que são gastos relacionados com o decurso da atividade normal do sujeito passivo. Para tal, é necessário que sejam contabilizadas devidamente no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, desde que não ultrapassem os limites fiscais estabelecidos.

Assim, deve-se ter em consideração: as perdas por imparidade em inventários (art.º 28.º do CIRC); os termos gerais das perdas por imparidade relacionadas com dívidas receber (art.º 28.º-A do CIRC); as particularidades das perdas por imparidade em créditos sobre clientes (art.º 28.º-B do CIRC); as especificidades das perdas por imparidade para risco de crédito do setor bancário (art.º 28.º-C do CIRC); e as perdas por imparidade em ativos não correntes (art.º 31.º-B do CIRC). Após identificação dos artigos que regem as imparidades para efeitos fiscais, iremos observar a particularidade fiscal das imparidades relativas a créditos, inventários e ativos não correntes.

4.1.1. Perdas por imparidade relativas a créditos

Relativamente aos créditos de cobrança duvidosa, o parágrafo n.º 10 do Preâmbulo do CIRC refere que:

“No domínio particularmente sensível das provisões [perdas por imparidade] para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação [perdas por imparidade] das existências [inventários] acolhem-se as regras contabilísticas geralmente adotadas, o que permite um alinhamento da legislação fiscal portuguesa com as soluções dominantes ao nível internacional”.

No entanto, para que a perda por imparidade seja dedutível fiscalmente a 100% é necessário que se verifiquem cumpridos as três condições necessárias previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º-A do CIRC: *a)* sejam derivadas da atividade normal da empresa, ou seja, atividades relacionadas com o objeto social da empresa; *b)* possam ser consideradas de cobrança duvidosa de acordo com os critérios previstos no art.º 28.º-B do CIRC; *c)* estejam evidenciados na contabilidade.

Deste modo, em primeiro lugar, para as perdas por imparidade serem aceites fiscalmente, os créditos têm que resultar de transações relacionadas com o desenvolvimento da atividade da empresa, consagrada no seu objeto social. Com efeito, resulta que apenas as perdas por imparidade relacionadas com dívidas a receber de clientes se enquadram neste âmbito, porque se referem a créditos decorrentes de operações de natureza comercial respeitantes à venda de bens ou serviços que fazem parte da atividade da empresa.

Em segundo lugar, a mesma deve ser constituída de acordo com os critérios do risco de incobabilidade previstos no art.º 28.º-B do CIRC que expõe que as perdas por imparidade relacionadas com créditos de cobrança duvidosa são aceites fiscalmente na totalidade desde que o crédito esteja relacionado com processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução; os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral; e os créditos se encontrem em mora há mais de 24 meses e cumpram com os pressupostos previstos no art.º 28.º - B do CIRC.

De notar que, as perdas por imparidade relativamente aos créditos em mora à menos de 24 meses, podem ser aceites nos seguintes termos: a) se o crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses até 12 meses, apenas é aceite fiscalmente a perda por imparidade relativamente a 25% do crédito em dívida; b) se o crédito se encontrar em mora há mais de 12 meses até 18 meses, é aceite fiscalmente a perda por imparidade relativamente a 50% do crédito em dívida; c) se o crédito se encontrar em mora há mais de 18 meses até 24 meses, é aceite fiscalmente a perda por imparidade relativamente a 75% do crédito em dívida.

No entanto, o mesmo artigo, no seu n.º 3, tipifica as perdas por imparidade que não são aceites fiscalmente. Com efeito, não são aceites as seguintes perdas por imparidade: a) relacionadas com o Estado e as Autarquias Locais; b) relativas a créditos em dívida estejam cobertos por um seguro; e c) relativas a créditos entre empresas relacionadas ou pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, mais de 10% do capital ou sobre membros dos seus órgãos sociais, exceto nos casos de processos especiais de recuperação de empresa e proteção de credores, falência, execução ou insolvência pendentes ou de reclamação judicial dos créditos.

Assim, sempre que exista uma constituição ou reforço de perda por imparidade, não aceite fiscalmente, deve-se efetuar uma correção fiscal positiva. Caso contrário, quando as perdas por imparidade são revertidas ou quando passam a ser aceites fiscalmente, deve-se efetuar uma correção fiscal negativa.

Em relação às imparidades que não foram aceites e que passam a sê-lo, justifica-se pelo art.º 28.º-A do CIRC prever ainda a possibilidade da dedução das perdas por imparidade contabilizadas em períodos de tributação anteriores. Tal facto constitui uma derrogação ao pressuposto do acréscimo, previsto no n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, que prevê a imputação dos rendimentos e gastos no período em que são obtidos ou suportados. De acordo com o mesmo pressuposto, contabilisticamente, nos termos da NCRF 12, um sujeito passivo é obrigado a registar uma perda por imparidade quando a quantia que espera recuperar de determinado ativo é inferior à quantia pelo qual o mesmo tenha sido registado. Assim, se contabilisticamente o sujeito passivo reconhecer uma perda por imparidade pela totalidade do crédito nos termos previstos na NCRF 12, estando o mesmo em mora há, por exemplo, 20 meses, fiscalmente essa perda por imparidade é aceite em 75%. Porém, no período de tributação seguinte, caso a dívida permaneça, ultrapassando os 24 meses em mora, fiscalmente é possível deduzir os restantes 25% da imparidade já constituída, totalizando os 100% da imparidade.

Salientamos que, de acordo com o parecer n.º 115/95 do Centro de Estudos Fiscais, também não são aceites fiscalmente as perdas por imparidades de créditos relacionados com a alienação de ativos não correntes, com dívidas a receber do pessoal ou perdas por imparidades relacionadas com adiantamentos efetuados a fornecedores.

4.1.2. Perdas por imparidade relativas a inventários

Nos termos previstos nos parágrafos 28 e seguintes da NCRF 18 – *Inventários*, sempre que seja expectável que o custo dos inventários não seja recuperável, deve-se reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido. Este ajustamento ao valor dos inventários decorre do princípio de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

Fiscalmente, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 28.º do CIRC, são aceites as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o respetivo valor realizável líquido¹⁵ referido à data do balanço, quando este for inferior àquele. De acordo com Caiado, Viana, & Ramos (2013), o CIRC acolheu no n.º 2 do art.º 28.º do CIRC o conceito de valor realizável líquido vertido na NCRF 18, sendo então o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

No entanto, de acordo com o artigo 26.º, n.º 4 do CIRC consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco. Deste modo, o reconhecimento das perdas por imparidade em inventários pode ser limitado, ou porque a empresa pode não dispor de preço de venda ou de vendas de artigos semelhantes, ou porque a venda desses bens não se enquadrarem na atividade normal da empresa.

¹⁵ Nos termos do disposto previsto no n.º 2 do art.º 28.º do CIRC, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

Logo, regra geral, são dedutíveis os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referente à data do balanço, quando este for inferior àquele. Da mesma forma que, regra geral, a reversão da perda por imparidade relativa a inventários, seja total ou parcial, também concorre para a formação do lucro tributável.

4.1.3. Perdas por imparidade relativas a ativos não correntes

A NCRF 12 estabelece, nos parágrafos 24 e seguintes, que os ativos não correntes não devem permanecer escriturados por uma quantia superior à sua quantia recuperável (maior valor entre o justo valor menos custos para vender e o valor de uso). Portanto, sempre que a quantia recuperável de um ativo não corrente for menor que a quantia escriturada deve ser reconhecida uma perda por imparidade, pelo montante da diferença.

Fiscalmente, de acordo com o n.º 1 do art.º 31.º-B do CIRC, são aceites as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, nomeadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas com efeito adverso no contexto legal, as quais têm que ser devidamente comprovadas. No entanto, para que a perda por imparidade seja aceite fiscalmente é necessário que o sujeito passivo comprove perante a AT os factos que determinaram tal desvalorização, nos termos previstos no n.º 2 do artigo supracitado. Assim, todas as perdas por imparidade não comprovadas ou resultantes de outros fenómenos não serão, em princípio, aceites como gasto fiscal no ano do seu reconhecimento.

No entanto, o n.º 7 do artigo supracitado menciona que, quando a perda por imparidade não é aceite fiscalmente como desvalorização excepcional, será considerada como gasto, em partes iguais, durante o período de vida útil remanescente do bem ou, se anterior a esse, até ao período em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

4.2. O regime fiscal das depreciações e amortizações

A nível contabilístico, de acordo com a NCRF 7 – *Ativos Fixos Tangíveis*, as depreciações refletem o desgaste físico do investimento, próprio à sua utilização, obsolescência e antiguidade. Por sua vez, de acordo com a NCRF 6, as amortizações refletem a diminuição de valor dos ativos intangíveis, nomeadamente direitos legais ou contratuais. Dito de outra forma, as depreciações e amortizações refletem a perda de valor que sofrem os elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis e os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico, em consequência da sua utilização ou decurso do tempo.

A doutrina permite que sejam aceites como gastos do período as depreciações e amortizações dos elementos sujeitos a deprecimento, conforme o disposto do art.º 29.º do CIRC. A quota de depreciações e amortizações, para efeitos fiscais, depende das taxas definidas no DR n.º 25/2009, podendo não coincidir com a vida útil estimada para efeitos do cálculo do gasto contabilístico. Salienta-se que, no caso dos ativos adquiridos em estado de uso (bem como, por exemplo, grandes reparações e benfeitorias, e obras em edifícios de propriedade alheia), as taxas de depreciação aceites para efeitos fiscais devem ser calculadas com base no período de utilidade esperada (n.º 6 do artigo 31.º do CIRC e n.º 2 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009), o que corresponde ao estabelecido na NCRF 7.

De acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 1.º do DR n.º 25/2009, a aceitação das depreciações ou amortizações como gasto fiscal depende da sua contabilização como gasto no mesmo período ou em períodos de tributação anteriores. Por conseguinte, sempre que as depreciações e amortizações excedam as que resultariam da aplicação das taxas máximas de deprecimento previstas no DR n.º 25/2009 e, de acordo com o seu art.º 20.º, a diferença entre o gasto registado contabilisticamente e o que resultaria das taxas máximas fiscais, não é aceite como gasto fiscal do período, mas aceites como gasto fiscal em períodos de tributação seguintes, na medida em que não excedam as quotas máximas de depreciação e amortização fixadas.

O disposto no art.º 34.º do CIRC enumera os gastos não dedutíveis para efeitos fiscais, nomeadamente: as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento; as depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento (veja-se art.º 10.º do DR n.º 25/2009); as depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores (por exemplo, o caso dos ativos reavaliados); as depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil¹⁶, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela AT; as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante definido pela Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

¹⁶ “O período máximo de vida útil é o que se deduz das quotas mínimas de depreciação ou amortização, nos termos do n.º 6 do artigo 30.º, contado a partir do ano de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos a que respeitem” (art.º 34.º n.º 2 do CIRC).

Após análise dos gastos relativos a depreciações não dedutíveis para efeitos fiscais, iremos observar a particularidade fiscal relativa a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e, posteriormente, analisar a problemática das amortizações dos ativos intangíveis com vida útil indefinida.

4.2.1. Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Nos termos previstos no artigo 11.º do DR n.º 25/2009 e no artigo 34.º, n.º 1, alínea e) do CIRC:

“Não são aceites como gastos as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo”.

O custo de aquisição mencionado no artigo supracitado encontra-se fixado pela Portaria n.º 467/2010 e varia em função do ano em que a viatura foi adquirida. Atualmente, as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas presentemente têm um custo de aquisição máximo para efeitos fiscais de 25.000 euros.

Como contabilisticamente não existe qualquer limitação relativamente ao montante a reconhecer como gasto de depreciação, sempre que o custo de aquisição de uma viatura ligeira de passageiros ou mista ultrapassar os limites previstos na Portaria n.º 467/2010, ou se for depreciada acima das taxas máximas previstas no DR n.º 25/2009, nomeadamente 25%, existe obrigatoriedade de se proceder a correções fiscais pelo valor correspondente ao excedente.

4.2.2. Ativos intangíveis com vida útil indefinida

Relativamente aos ativos intangíveis é importante analisarmos a problemática daqueles cuja vida útil é indefinida.

Em 2015, o DL n.º 98/2015 de 2 de junho procedeu à alteração do DL n.º 158/2009 de 13 de julho, implementando novas alterações ao sistema de normalização contabilística cuja entrada em vigor ocorreu em 01-01-2016. Relativamente a esta temática, em 2017, foi emitida pela Comissão de Normalização Contabilística a Frequently Asked Questions (FAQ) n.º 30, que esclarece que os ativos intangíveis com vida útil indefinida devem ser amortizados num período máximo de dez anos.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

O goodwill também passa a ser amortizado nos termos da NCRF 6, durante o período da sua vida útil, ou no prazo de 10 anos caso a sua vida útil não possa ser estimada com fiabilidade.

A nível fiscal, o art.º 45.º-A do CIRC possibilita a amortização dos ativos intangíveis com vida útil indefinida. De acordo com o seu n.º 1:

“é aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: a) elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada; b) o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.”

Segundo Cruz (2016), o art.º 45.º-A prevê um benefício fiscal concedido aos sujeitos passivos, que adquirirem determinados ativos não correntes a partir de 2014, para os quais não existam gastos aceites fiscalmente (ou por serem ativos intangíveis com vida útil indefinida ou devido ao modelo de mensuração usado, nomeadamente modelo de justo valor).

A nível fiscal, de acordo com o art.º 29.º do CIRC, são dedutíveis no apuramento do resultado fiscal as depreciações e amortizações dos ativos intangíveis. No entanto, o n.º 2 do artigo supracitado refere que para que os ativos intangíveis possam ser sujeitos a depreciação, têm de sofrer perdas de valor pela sua utilização ou passagem do tempo de carácter sistemático, sendo que, de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, as meras flutuações que afetem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respetivos elementos como sujeitos a depreciação. Ou seja, se um ativo intangível estiver somente disponível para uso e não sofrer perdas, a amortização não é aceite fiscalmente. Por sua vez, o artigo 16.º do DR n.º 25/2009 dispõe que os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a depreciação por terem uma vigência temporal limitada.

Desta forma, como contabilisticamente prevê-se que os ativos intangíveis com vida útil indefinida sejam amortizados pelo prazo máximo de 10 anos, e fiscalmente os mesmos ativos sejam depreciados em partes iguais durante 20 anos, existe obrigatoriedade de se proceder a correções fiscais. Por um lado, a amortização contabilística não será fiscalmente dedutível nos termos do art.º 16.º do DR 25/2009, devendo esse montante ser acrescido pra efeitos do apuramento do lucro tributável.

Por outro lado, de acordo com o disposto previsto no artigo 45.º-A do CIRC, haverá lugar à imputação da amortização fiscal através da dedução do montante para efeitos de determinação do resultado fiscal.

4.3. Reavaliações e suas consequências

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 2.º do DR n.º 25/2009, para o cálculo das depreciações e amortizações, os elementos do ativo devem ser valorizados: a) pelo custo de aquisição ou de produção; b) pelo valor resultante da reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal; c) pelo valor de mercado nos casos tipificados.

Portanto, um ativo que tenha sido reavaliado sem base legal, isto é, uma reavaliação livre, a base de cálculo das depreciações e amortizações é o seu custo. Por conseguinte, os gastos relacionados com o ativo sujeito a reavaliação livre não são aceites fiscalmente, pelo que originará uma correção fiscal positiva correspondente a 100% da importância do aumento das depreciações resultantes dessa reavaliação. Pelo exposto, apenas os efeitos das reavaliações legais podem ser aceites.

Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º do Decreto supracitado, apesar das reavaliações serem efetuadas ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, apenas é aceite como gasto fiscal 60% da importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações. Por conseguinte, existirá uma correção fiscal positiva correspondente a 40% da importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações.

Quando se efetua uma reavaliação de um ativo de investimento, há lugar à constituição de uma reserva de reavaliação reconhecida na conta “58 – Excedentes de Revalorização de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis”. Com a constituição da reserva de reavaliação, o capital próprio de uma entidade aumenta, constituindo uma variação patrimonial positiva. No entanto, não concorrem para a determinação do lucro tributável, as variações que derivam de uma reserva de reavaliação, quer seja constituída ao abrigo de legislação de carácter fiscal quer tenha sido efetuada sem base legal (livre), por força da alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CIRC. A reserva de reavaliação é sempre uma mais-valia potencial ou latente que só tem realização com a utilização ou a realização do bem.

No final de 2016, através do DL n.º 66/2016, de 3 de novembro, foi estabelecido um regime facultativo de reavaliação do ativo fixo tangível e das propriedades de investimento. Para esclarecer os efeitos contabilísticos deste regime, no início de 2017, foi emitida pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a orientação técnica n.º 3.

A CNC através desta orientação técnica veio esclarecer que o DL permite a reavaliação fiscal dos Ativos Fixos Tangíveis das empresas sem que para isso as mesmas fiquem obrigadas a proceder a uma reavaliação contabilística.

No entanto, como se trata de um regime facultativo, o sujeito passivo teve de, em modelo oficial, efetuar o pagamento de uma taxa de tributação autónoma especial de 14% do valor da reserva de reavaliação, sem possibilidade de qualquer dedução fiscal. Esta reavaliação reporta-se a 31 de dezembro de 2015, porém o aumento das depreciações ou amortizações resultantes da reavaliação apenas serão aceites totalmente a nível fiscal a partir do exercício de 2018, podendo ainda esse montante ser majorado em taxas que poderão variar entre 3% e 7% de acordo com o art.º 8.º do DL supracitado. De notar que, apesar de esta reavaliação ser de caráter fiscal, o disposto previsto no art.º 15.º do DR n.º 25/2009 não tem aplicação, pelo que podemos concluir que até ao exercício de 2018, o aumento das depreciações ou amortizações por via da reavaliação ao abrigo deste diploma, não serão aceites fiscalmente, originando, portanto, uma correção fiscal positiva naquele montante. Posteriormente, como as depreciações ou amortizações já são aceites na totalidade, no apuramento do resultado fiscal, apenas há necessidade de efetuar uma correção fiscal negativa relativa à majoração prevista no art.º 8.º do DL n.º 66/2016.

4.4. O regime fiscal das provisões

Quanto às provisões, nos termos dos parágrafos 13 e seguintes da NCRF 21 - *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*, estas constituem um passivo de tempestividade ou quantia incerta e devem ser reconhecidas apenas quando, cumulativamente, se verificarem os seguintes pressupostos: a entidade tenha uma obrigação presente como resultado de acontecimento passado; seja provável uma saída de recursos para liquidar a obrigação; e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Nos termos do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC, são fiscalmente dedutíveis as seguintes provisões: *a)* as constituídas para fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso; *b)* as constituídas para fazer face a encargos com garantias a clientes; *c)* as provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal (atualmente designado de Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões), de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia; *d)* as de carácter ambiental.

Significa que não são aceites fiscalmente as provisões reconhecidas na contabilidade relativas, por exemplo, a impostos, acidentes no trabalho e doenças profissionais, contratos onerosos e reestruturação. Após identificação dos gastos com provisões aceites fiscalmente, iremos observar a particularidade fiscal das provisões constituídas por obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, provisões para garantias a clientes e provisões constituídas para fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental.

4.4.1. Provisões constituídas por obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso

De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC, apenas as provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período (encargos certos de montante indeterminado), serão aceites na determinação do lucro tributável, tendo sempre subjacente a conjugação do princípio da periodização do lucro tributável (e o pressuposto do acréscimo) com o pressuposto contabilístico da prudência.

Relativamente aos critérios fiscais para estimativa do valor de provisão, estes seguem os critérios contabilísticos de mensuração previstos nos parágrafos 35 e seguintes da NCRF 21, que preveem que a quantia reconhecer como uma provisão deverá ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

Assim, para provisões constituídas por obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, o montante estimado deverá ter em consideração indemnizações e outros encargos devidos pela existência de tais processos, nomeadamente honorários a advogados.

4.4.2. Provisões para garantias a clientes

Nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços.

De acordo com o n.º 5 do mesmo artigo, o montante anual da provisão para garantias a clientes é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos.

No entanto, nos dois primeiros anos em que se inicia a atividade, a fórmula de cálculo do limite fiscal relativamente às provisões para garantias de clientes é adaptada ao número de anos já decorridos.

O n.º 4 do artigo supracitado refere que as provisões para garantias a clientes, bem como as relativas a processos judiciais em curso, não devem persistir quando não se tenha verificado os eventos que motivaram a sua constituição. Deste modo, caso a garantia não seja acionada, a provisão deve ser revertida, sendo considerada rendimento do respetivo período de tributação. Note-se que o montante do rendimento tributável não pode ultrapassar o valor da provisão aceite fiscalmente. Portanto, no caso de a provisão contabilística não ter sido totalmente aceite, então a reversão da provisão reconhecida nos resultados contabilísticos não será totalmente tributada. De igual modo, as provisões que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos no momento da sua criação, consideram-se rendimentos do respetivo período de tributação.

De acordo com Portugal (2004), estas limitações e pressupostos subjacentes à aceitação das perdas por imparidade e provisões, permite que essas perdas não assumam contornos excessivos de tal forma que possam colocar em causa a imagem fiel e verdadeira da empresa. Assim, apesar de contabilisticamente o sujeito passivo reconhecer provisões nos termos previstos na NCRF 21, fiscalmente esta medida assume-se como um instrumento bastante importante na prevenção do reconhecimento excessivo de provisões com único e exclusivo objetivo de reduzir o lucro tributável, assegurando a prossecução dos interesses próprios do Direito Tributário.

4.4.3. Provisões de carácter ambiental

Conforme referido anteriormente, nos termos previstos na alínea d) do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC, são fiscalmente dedutíveis as provisões constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental, de acordo com o art.º 40.º do CIRC.

No entanto, o n.º 1 do art.º 40.º do CIRC prevê limitações à aceitação fiscal da provisão constituída contabilisticamente para fazer face a encargos com danos de carácter fiscal. De acordo com o previsto, a dotação anual de provisão aceite fiscalmente corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados de reparação do dano ambiental, pelo número de anos de exploração previstos pela realização do dano. No entanto, de acordo com o disposto previsto no n.º 2 do artigo supracitado, o limite apurado nos termos do n.º 1 pode ser alterado caso o nível previsto de exploração seja irregular ao longo do tempo. Para tal, o sujeito passivo tem de requerer à AT a autorização para alterar o limite de aceitação fiscal.

Sempre que exista revisão do plano previsional e resulte na alteração da estimativa dos encargos inerentes à recuperação ambiental dos locais afetos à exploração, ou caso se verifique uma alteração no número de anos de exploração previsto, o n.º 4 do art.º 40.º do CIRC define quais os ajustamentos que devem ser feitos, nomeadamente no ajustamento do valor da provisão constituída.

Nos n.ºs 6 e 7 deste artigo, o legislador salvaguarda o fim para o qual foi constituída a provisão, prevendo que a provisão deve ser utilizada nos fins para os quais foi constituída, até ao final do terceiro exercício económico após o encerramento da exploração. Caso a provisão não seja utilizada total ou parcialmente nos fins para o qual foi criada, a parte não aplicada deve ser considerada como rendimento do terceiro período de tributação posterior ao do final da exploração.

Caso o montante reconhecido contabilisticamente ultrapasse os limites fiscais estabelecidos, haverá lugar a correções fiscais aquando o apuramento do lucro tributável. Mais uma vez o legislador delimitou os gastos para efeitos fiscais, dado que estes podem assumir-se como excessivos de forma a ressaltar os interesses do Estado.

4.5. Regime fiscal das mais-valias e das menos-valias

Nos termos do disposto previsto no n.º 1 do art.º 46.º do CIRC, para efeitos fiscais consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou as resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a bens do ativo fixo tangível e intangível e instrumentos financeiros, exceto aqueles que estão contabilizados pelo justo valor.

De acordo com Portugal (2004), as mais-valias ou as menos-valias não são nada mais do que um ganho ou perda casual e imprevisto, sem qualquer ligação à atividade operacional do sujeito passivo, sendo, portanto, considerado rendimento do acréscimo e não rendimento do produto. Deste modo, tal como os art.º 20.º (n.º 1 alínea h)) e 23.º (n.º 2 alínea l)) indicam, as mais-valias e as menos-valias são consideradas ganhos ou perdas para efeitos fiscais, concorrendo, dessa forma, para a formação do lucro tributável.

De acordo com o n.º 2 do artigo 46.º do CIRC, as mais-valias ou menos-valias são determinadas pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição corrigido pelas perdas por imparidade e outras correções de valor, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Além disso, o artigo 47.º do CIRC prevê ainda que o valor de aquisição seja atualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que à data da realização tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa atualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável. De notar que a correção monetária a que se refere o art.º 47.º do CIRC não é aplicável aos instrumentos financeiros, salvo quanto às partes de capital detidas há mais de dois anos.

Assim sendo, o cálculo das mais-valias ou das menos-valias fiscais não coincide, geralmente, com o que é apurado contabilisticamente, uma vez que a fórmula de cálculo deste resultado encontra-se tipificada no n.º 2 do art.º 46.º CIRC, para além de que a sua determinação atende ao efeito da desvalorização da moeda. Consequentemente, no apuramento do lucro tributável é necessário eliminar o resultado das mais-valias e das menos-valias contabilísticas e imputar as mais-valias ou as menos-valias fiscais. São estas últimas que irão concorrer para o apuramento do resultado fiscal.

Porém, nos casos de reinvestimento total do valor de realização, o saldo positivo das mais-valias e das menos-valias será tributado em apenas 50%, desde que preencha os requisitos estabelecidos no artigo 48.º do CIRC¹⁷. Caso o sujeito passivo opte por reinvestir uma parte do valor de realização, o saldo positivo, a ser tributado em 50%, deve ser calculado com referência à proporcionalidade do valor reinvestido. A proporção do saldo que não for reinvestido é tributado pela totalidade. Caso o reinvestimento não seja concretizado, total ou parcialmente, até ao fim do segundo exercício seguinte ao da alienação, considera-se como proveito ou ganho desse exercício, respetivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença não incluída no lucro tributável, majorada em 15% (n.º 6 do art.º 48.º do CIRC).

Face ao exposto, podemos concluir que existe divergência entre a contabilidade e a fiscalidade relativamente à determinação das mais-valias e das menos-valias, ao que acresce a possibilidade de o sujeito passivo usufruir de um benefício fiscal, que se traduz numa isenção de tributação que pode ascender até metade do ganho fiscal obtido.

¹⁷ Nos termos do n.º 1 do art.º 48.º do CIRC, este regime aplica-se às mais ou menos valias realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros. No início de 2017 foi introduzido o n.º 10 que veio excluir do regime de reinvestimento as propriedades de investimento, ainda que reconhecidas na contabilidade como ativo fixo tangível (no caso das normas para as pequenas entidades ou para as microentidades).

4.6. Regime do participation exemption

Um dos principais objetivos da reforma fiscal do IRC ocorrida em 2014 foi de criar um ambiente propício ao investimento. Desta forma, foi criado o regime do *participation exemption* que visa a eliminação da dupla tributação pela distribuição de lucros e reservas e a isenção de tributação de mais-valias na alienação de participações sociais. Posto isto, iremos abordar estes dois assuntos integrantes deste regime de forma isolada.

4.6.1. A eliminação ou atenuação da dupla tributação económica e internacional relativa a dividendos

A dupla tributação está dividida, tradicionalmente, em dois tipos: a económica e a jurídica¹⁸. Nesta última, dois impostos semelhantes são aplicados ao mesmo contribuinte relativamente ao mesmo rendimento ou capital, enquanto a expressão dupla tributação económica é usada quando diferentes contribuintes são tributados pelo mesmo rendimento ou capital. Para que seja possível eliminar ou atenuar os efeitos da dupla tributação existem, no sistema fiscal português, disposições específicas para ambos os tipos: os art.ºs 51.º, 51.º-A e 51.º-B do CIRC aplicáveis à eliminação da dupla tributação económica e os art.ºs 68.º e 91.º do CIRC extensíveis à eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional.

O mecanismo de eliminação da dupla tributação previsto no art.º 51.º do CIRC consubstancia-se numa dedução ao resultado líquido do período de uma importância correspondente aos lucros e reservas distribuídos. No entanto, este mecanismo está condicionado à verificação dos pressupostos estabelecidos no n.º 1 e no n.º 2 relativamente à entidade beneficiária e à entidade que distribui os lucros, respetivamente.

Porém, para que exista isenção é necessário que exista prova do cumprimento dos requisitos previstos nos n.ºs 1, 2, 10 e 11 do artigo 51.º do CIRC, devendo a mesma ser efetuada através de declarações ou documentos confirmados e autenticados pelas autoridades competentes do Estado, onde a entidade que distribui os lucros ou reservas tenha a sua sede ou direção efetiva (art.º 51.º-B do CIRC). Se todos os pressupostos estiverem reunidos, a entidade que recebe os lucros poderá abatê-los na totalidade ao resultado líquido do período para efeitos de determinação do lucro tributável, anulando assim o rendimento sujeito a tributação (seja pela via contabilística no caso de a participação estar a ser mensurada pelo método do custo, seja pela via de correção fiscal, prevista no artigo 18.º, n.º. 8 do CIRC, no caso de se utilizar o método de equivalência patrimonial na mensuração da participação) e, conseqüentemente, eliminando a dupla tributação económica.

¹⁸ Dupla tributação jurídica é, muitas vezes, também designada por dupla tributação internacional.

Para eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica temos que ter em conta o disposto nos art.ºs 68.º e 91.º do CIRC.

O n.º 1 do art.º 68.º alude que, quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que deem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos fiscais, pelas respetivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro, ou seja, haverá lugar a uma correção fiscal ao resultado líquido do período de forma a acrescentar o imposto pago no estrangeiro. Posteriormente, e como refere o art.º 91.º do CIRC, será efetuada uma dedução que corresponderá à menor das seguintes importâncias: *i)* imposto pago no estrangeiro; *ii)* fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção. Porém, o n.º 2 do artigo supracitado dispõe que no caso de existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

De notar que quando não se verificarem cumpridos os requisitos previstos no art.º 51.º do CIRC, poderá ser aplicado o crédito de imposto por dupla tributação económica internacional prevista no artigo 91.º-A do CIRC, nos mesmos termos previstos no artigo 91.º do CIRC. No entanto, o n.º 2 do artigo 90.º do CIRC estabelece que só é possível beneficiar do crédito de imposto previsto no artigo 91.º-A do CIRC se após dedução prevista do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, prevista no artigo 91.º do CIRC, ainda restar coleta suficiente.

Logo, quando cumpridos todos os requisitos previstos nos artigos 51.º, 68.º, 91.º e 91.º-A, podemos concluir que não existe, total ou parcialmente, tributação dos lucros ou reservas distribuídas, indo ao encontro a um dos objetivos da reforma fiscal de 2014, nomeadamente a criação de um ambiente mais propício ao investimento.

4.6.2. Isenção de tributação de mais-valias na alienação de participações sociais

Como referimos, o regime de *participation exemption*, para além da isenção de tributação dos lucros e reservas distribuídas, dispensa de tributação as mais-valias obtidas relativas à transmissão de partes de capital societário.

Assim, nos termos do artigo 51.º-C do CIRC, não concorrem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com sede em território nacional, as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e independentemente da percentagem da participação transmitida, de partes sociais detidas

ininterruptamente por um período não inferior a um ano, desde que, na data da respetiva transmissão, se mostrem cumpridos os requisitos previstos no regime de eliminação da dupla tributação económica.

De acordo com o disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo supracitado, este regime de isenção é igualmente aplicável aos ganhos e perdas realizados na transmissão de outros instrumentos de capital próprio associados às partes sociais, nomeadamente prestações suplementares, e aos ganhos e perdas resultantes da transmissão onerosa de partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio no âmbito de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais não abrangidas pelo regime especial de neutralidade fiscal.

Contudo, o regime de isenção de tributação não se aplica às mais-valias e às menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de partes sociais quando o valor dos bens imóveis ou dos direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, com exceção dos bens imóveis afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis, presente, direta ou indiretamente, mais de 50% do ativo (n.º 4 do art.º 51.º-C do CIRC). Concluindo, caso não se verifiquem todos os requisitos previstos no art.º 51.º-C do CIRC, o regime de isenção de tributação não é aplicável, sendo aplicável às mais-valias ou às menos-valias de partes de capital os termos gerais dos art.º 46.º e 47.º do CIRC. Note-se que, a este tipo de ativos não é aplicável o disposto previsto no art.º 48.º do CIRC, relativamente à tributação de metade do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias tendo em conta a regra da proporcionalidade do reinvestimento, uma vez que as mais-valias de partes de capital têm o seu próprio regime de isenção (previsto no art.º 51.º-C do CIRC).

No caso de não ser possível à empresa usufruir do regime de isenção, enquadrando-se no regime geral, o sujeito passivo deve atender às normas anti abuso relativas a menos-valias previstas nos n.ºs 2 e 3 do art.º 23.º-A do CIRC. Esta disposição prevê que não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51.º, do crédito por dupla tributação económica internacional prevista no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C. O n.º 3 prevê que não são aceites como gastos do período de tributação as menos-valias obtidas pela transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades com residência ou domicílio num país considerado como paraíso fiscal incluído na Portaria 345-A/2016, de 30 de dezembro.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Após termos analisado um conjunto de situações em que existem ou poderão existir divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, no capítulo seguinte identificamos as situações que podem implicar o reconhecimento de impostos diferidos.

5. Implicações contabilísticas das divergências entre a contabilidade e fiscalidade

Como foi referido nos capítulos anteriores, em Portugal, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade assenta num modelo de dependência parcial, em que o apuramento do resultado tributável é determinado com base no resultado contabilístico e ajustado de acordo com regras próprias previstas no CIRC, enquanto o resultado contabilístico é determinado em conformidade com as normas contabilísticas em vigor, originando dessa forma divergências de tratamento de determinadas operações. Regra geral, salvo as exceções analisadas nos dois capítulos anteriores, o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal das transações são iguais, não havendo necessidade de realizar correções fiscais para apuramento do lucro tributável. Não obstante, como analisámos, existem algumas diferenças entre as regras contabilísticas e as fiscais relativamente ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, capital próprio e rendimentos e ganhos e gastos e perdas. Estas diferenças levam à necessidade de contabilização de impostos sobre o rendimento, cujo objetivo é conciliar o resultado fiscal com o resultado contabilístico.

De acordo com Monteiro & Pontes (2000:24), a influencia que a fiscalidade possui sobre a contabilidade tem como consequência o surgimento de impostos diferidos. Cunha & Rodrigues (2014) referem que, pelo facto da contabilidade seguir, regra geral, as suas próprias regras e não as regras fiscais, tem como efeito o aparecimento de diferenças temporárias e diferenças permanentes.

Gonçalves (2012), citado por Santos, David, & Abreu (2016), refere que as diferenças permanentes são aquelas em que os efeitos fiscais não são suscetíveis de compensação em exercícios futuros ou que não constituem compensações de períodos anteriores, ou seja, são definitivas e nunca influenciam o imposto sobre o rendimento no futuro porque não há contrapartida. Assim, podemos concluir que as diferenças permanentes afetam o período tributável em que se verificam e não são reportadas para períodos seguintes. Costa e Antunes (2009), citados por Santos, David, & Abreu (2016), reforçaram que as diferenças permanentes entre a base contabilística e a base fiscal nunca serão reversíveis em períodos futuros. Exemplos dessas diferenças são as coimas por infrações fiscais, as despesas não documentadas e as tributações autónomas. Desta forma, estes gastos exemplificados, apesar de estarem relevados contabilisticamente, nunca serão aceites fiscalmente, nem no período de tributação presente nem em períodos tributários futuros. Posto isto, Cunha & Rodrigues (2014) concluem que as diferenças permanentes podem resultar das seguintes situações:

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

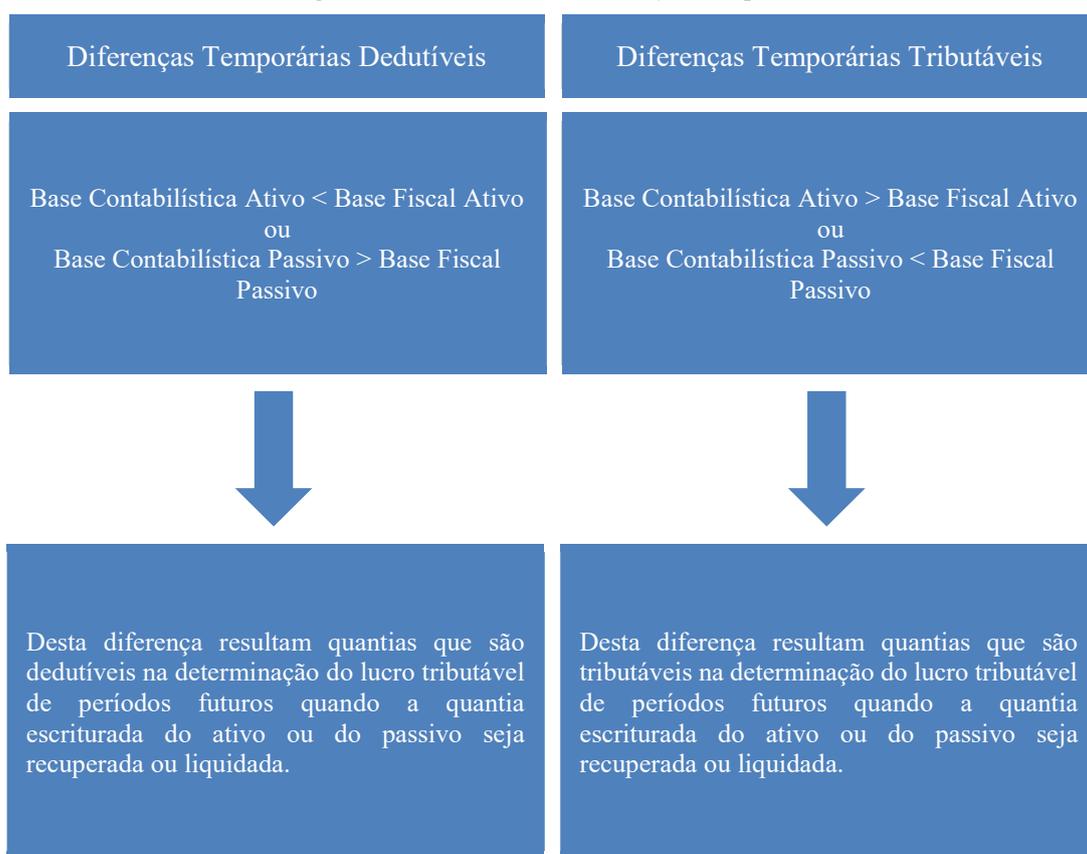
- a) um item reconhecido como rendimento ou ganho na contabilidade e nunca vir a ser considerado na determinação do resultado fiscal;
- b) um item reconhecido como rendimento ou ganho fiscal e nunca vir a ser considerado na determinação do resultado contabilístico;
- c) um item reconhecido como gasto ou perda na contabilidade e o mesmo nunca vir a ser aceite como dedutível na determinação do resultado fiscal;
- d) dedução fiscal de um gasto ou perda e o mesmo nunca vir a ser considerado na determinação do resultado contabilístico.

Ao contrário do que acontece com as diferenças permanentes, o conceito de diferenças temporárias encontra-se expressamente definido nas normas contabilísticas. Assim, de acordo com o parágrafo 5 da NCRF 25, diferenças temporárias são as diferenças que são apuradas entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. De acordo com Almeida (1998:438), as diferenças temporárias são diferenças que afetam o lucro tributável, o capital próprio da empresa e os impostos, não só no exercício em que surgem, mas também no exercício em que as operações são aceites fiscalmente. Consequentemente, destas diferenças resulta a problemática dos impostos diferidos, uma vez que existem rendimentos ou ganhos e gastos ou perdas que são reconhecidos como tal a nível contabilístico e fiscal, só que em períodos distintos.

De acordo com o parágrafo 5 da NCRF 25, as diferenças temporárias podem ser tributáveis ou dedutíveis, conforme ilustra a Figura 6.

Posto isto, em jeito de conclusão, Cunha & Rodrigues (2014) mencionam que a principal distinção entre diferenças temporárias e permanentes resulta de, ao contrário das diferenças temporárias, as diferenças permanentes não reverterem no futuro, afetando apenas o resultado fiscal ou resultado contabilístico do ano em que ocorrem, mas nunca os dois resultados.

Figura 6: Natureza das diferenças temporárias



Fonte: Santos, David, & Abreu (2016:93)

5.1. Diferenças Temporárias e Diferenças Permanentes

Após apresentarmos os conceitos de diferenças temporárias e de diferenças permanentes, neste subcapítulo iremos enquadrar e analisar, entre as operações abordadas nos capítulos 3 e 4, as situações que geram diferenças permanentes ou diferenças temporárias. Para o efeito, atente-se à informação que consta na tabela 3.

Como analisámos no ponto anterior, as diferenças permanentes não podem ser diferidas e imputadas em períodos subsequentes, logo, as operações que originam estas diferenças não dão origem à contabilização de impostos diferidos. Prontamente, podemos concluir que são as operações que se enquadram na categoria das diferenças temporárias que podem dar origem ao reconhecimento de impostos diferidos, podendo estes serem tributáveis ou dedutíveis.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Tabela 3: Qualificação das operações que geram divergências

Operações com divergência	Diferenças Permanentes	Diferenças Temporárias
Correções de períodos anteriores	X	
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido		X
Método de equivalência patrimonial		X
Variações de justo valor		X
Derrogação ao pressuposto do acréscimo em determinados gastos c/ pessoal		X
Contratos de Construção		X
Variações patrimoniais resultantes de subsídios ao investimento		X
Outras variações patrimoniais positivas e negativas	X	
IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos	X	
As multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações	X	
As despesas não documentadas e os encargos cuja documentação não cumpra o disposto do artigo 23.º	X	
As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável	X	
Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar	X	
As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal	X	
Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo	X	
O encargo com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que exceda o valor que seria aceite como depreciação.	X	
As despesas ilícitas	X	
Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade	X	
Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa	X	
Os gastos relativos a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	X	
As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.	X	
Perdas por imparidade relativas a créditos		X
Perdas por imparidade relativas a inventários		X
Perdas por imparidade relativas a ativos não correntes		X
Regime fiscal das depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	X	
Regime fiscal das amortizações de ativos intangíveis com vida útil indefinida		X
Reavaliações e suas consequências		X
Provisões para garantias a clientes - quando excedam os limites do art.º 39.º do CIRC		X
Provisões de carácter ambiental - quando excedam os limites do art.º 40.º		X
Regime fiscal das mais-valias e das menos-valias	X	
A eliminação ou atenuação da dupla tributação económica e internacional relativa a dividendos	X	
Isenção de tributação de mais-valias na alienação de participações sociais	X	

Fonte: Elaboração Própria

5.2. Impostos Diferidos

Segundo Schroeder & Clark (1995), o objetivo da contabilização do imposto diferido é reconhecer o montante de imposto apurado para o exercício económico corrente e as futuras consequências fiscais referentes a diferenças temporárias. Por sua vez, Almeida (1998) refere na análise efetuada a esta temática, que o objetivo da contabilização dos impostos diferidos é traduzir uma imagem fiel dos resultados, do capital próprio, do ativo e do passivo e, evitar que sejam distribuídos aos acionistas resultados que deveriam ser reconhecidos em gasto de imposto sobre o rendimento, bem como o correspondente passivo a ser liquidado no futuro quando os respetivos elementos forem incluídos no lucro tributável. Sampaio (2000) citado por Cunha & Rodrigues (2014), refere que o método de contabilização dos efeitos fiscais permite a aplicação, para além do regime do acréscimo, dos princípios contabilísticos, conexão entre os rendimentos e gastos, prudência e continuidade, podendo também recorrer-se ao princípio da materialidade para justificar a sua contabilização. Posto isto, podemos concluir que o reconhecimento dos impostos diferidos, para além de permitir dar cumprimento aos princípios contabilísticos geralmente aceites, permite conceder maior clareza e veracidade às Demonstrações Financeiras.

Em Portugal é a NCRF 25, que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 12, adotada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro, que estabelece o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e em especial no que respeita a impostos diferidos. Como já foi referido, o conceito de impostos diferidos resulta da aplicação do pressuposto do regime do acréscimo¹⁹ aos impostos sobre o rendimento.

Como é aludido no primeiro parágrafo da NCRF 25, sempre que uma entidade reconhece um ativo ou um passivo, a mesma espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada desse ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores ou menores do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, é exigido que a entidade reconheça um passivo por impostos diferidos ou um ativo por impostos diferidos, consoante os casos, com certas exceções.

Assim, neste capítulo iremos analisar a temática dos impostos diferidos tendo como referência a NCRF 25.

¹⁹ O regime do acréscimo pressupõe que os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos), sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.

5.2.1. Reconhecimento dos ativos e passivos por impostos diferidos

Antes de mais, de acordo com os parágrafos 87 e 89 da Estrutura Conceptual do SNC, um ativo só pode ser reconhecido no balanço quando se verificar a probabilidade de que o mesmo possa fluir para benefícios económicos futuros da entidade e que o valor do mesmo possa ser mensurado com fiabilidade, da mesma forma que um passivo apenas deve ser reconhecido quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade. Logo, para que haja lugar a reconhecimento de um ativo ou passivo por impostos diferidos, é indispensável que sejam cumpridos os requisitos previstos no conceito de ativo ou passivo, mas também, é importante que se cumpram as condições exigidas, que serão expostas nos parágrafos seguintes.

De acordo com o parágrafo 5 da NCRF 25, entende-se por ativos por impostos diferidos as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a: a) diferenças temporárias dedutíveis; b) reporte de perdas fiscais não utilizadas; c) reporte de créditos tributáveis não utilizáveis. Enquanto, de acordo com o mesmo parágrafo, passivos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento que serão pagas em períodos futuros e que resultam de diferenças temporárias tributáveis, devendo ser sempre reconhecidos na contabilidade, salvo se resultarem das seguintes operações: a) reconhecimento inicial de um trespasse; b) reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que não seja uma concentração de atividades empresariais e não afete, no momento da transação, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável.

Nos termos do parágrafo 25 da NCRF 25, os ativos por impostos diferidos devem ser reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual essa diferença possa ser usada, a não ser que o ativo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que: a) não seja uma concentração de atividades empresariais; e b) no momento da transação, não afete o lucro contabilístico nem o lucro tributável.

No entanto, para todas as diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos somente até ao ponto em que seja provável que: a) a diferença temporária reverte no futuro previsível; e b) estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

Podemos reconhecer um ativo por impostos diferidos quando estivermos perante o reconhecimento de um passivo, e as suas quantias possam ser dedutíveis na determinação do lucro tributável posterior. Desta forma, verifica-se uma diferença temporária entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal, levando ao reconhecimento contabilístico de um ativo por impostos diferidos que fará com que parte dos impostos sobre o rendimento sejam recuperáveis em períodos futuros quando seja permitido que essa parte do passivo seja deduzida na determinação do lucro tributável. Identicamente, se a quantia escriturada de um ativo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um ativo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros, como se pode concluir através da análise à figura 6.

De acordo com o parágrafo 31 da NCRF 25, um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados, até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados perdas fiscais não utilizadas e créditos tributáveis não utilizados. Desta forma, e de acordo com o parágrafo 33 da norma supracitada, uma entidade deve considerar os seguintes critérios na avaliação da probabilidade de que o lucro tributável, contra o qual perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados, estará disponível: a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados antes que se extingam; b) se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usadas ou que créditos tributáveis não usados expirem; c) se as perdas fiscais não usadas resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão.

Nos termos do parágrafo 34, como o reconhecimento de um ativo por impostos diferidos é semelhante a uma estimativa contabilística, a mesma deve ser reavaliada no final de cada período e as respetivas variações reconhecidas como rendimento ou gasto nesse mesmo período²⁰.

²⁰ Sempre que se faça uma reavaliação e se apure que no passado ocorreu um lapso no reconhecimento dos ativos por impostos diferidos, deve-se proceder ao respetivo ajustamento previsto na “NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros”, nomeadamente a aplicação retrospectiva, com a consequente correção das contas dos períodos anteriores.

O parágrafo 51 da NCRF 25 indica que o reconhecimento de um ativo ou passivo por imposto diferido deve ser consistente com a transação ou outro acontecimento que lhe deu origem. Assim, se o acontecimento ou transação que gerou imposto diferido foi reconhecida contabilisticamente em resultados, o imposto também deve ser reconhecido em resultados, caso contrário, se o acontecimento ou transação foi reconhecido contabilisticamente em capitais próprios, o imposto diferido deve ser contabilizado em capitais próprios.

Através desta noção de ativos e passivos por impostos diferidos podemos concluir que, sempre que os gastos e rendimentos forem incluídos no resultado contabilístico de um determinado período, mas que contribuam para o lucro tributável ou prejuízo fiscal de um período posterior, devem ser reconhecidos contabilisticamente naquele período as consequências fiscais diferidas.

5.2.2. Mensuração dos ativos e passivos por impostos diferidos

A NCRF 25 preconiza o método da dívida ou do passivo para a contabilização dos efeitos tributários. De acordo com Cunha & Rodrigues (2014), este método baseia-se no apuramento de todas as diferenças temporárias existentes à data a que se reportam as demonstrações financeiras, contabilizando os efeitos fiscais como ativos ou passivos por impostos diferidos utilizando as taxas de impostos futuras esperadas para os períodos em que as diferenças tributárias se revertem²¹, na medida em que os ativos por impostos diferidos só devem ser reconhecidos até que seja provável a sua realização.

Assim, sempre que as taxas de IRC sofram alterações, os passivos e ativos por impostos diferidos reconhecidos terão de ser ajustados para passarem a refletir essa nova taxa. Desta forma, a mensuração de passivos e ativos por impostos diferidos deve ser sempre ajustada no final de cada exercício económico, de forma a refletir as consequências fiscais derivadas da maneira pela qual a entidade espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus ativos e passivos.

De acordo com o parágrafo 46 da NCRF 25, a maneira pela qual uma entidade recupera/liquida a quantia escriturada de um ativo/passivo pode afetar a base fiscal do mesmo. Nestas situações, uma entidade deve usar a base fiscal que seja consistente com essa mesma maneira esperada de recuperação ou liquidação.

²¹ De acordo com o parágrafo 47 da NCRF 25, para apuramento do montante a reconhecer como ativo ou passivo por impostos diferidos não deve ser aplicada uma taxa de desconto.

O parágrafo 50 da NCRF supracitada refere que à data de cada balanço, cada entidade deve proceder à revisão da quantia escriturada dos ativos por impostos diferidos, devendo reduzir a quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse ativo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que estarão disponíveis lucros tributáveis suficientes.

5.2.3. Apresentação e divulgação dos impostos diferidos

A apresentação dos impostos diferidos está regulada nos parágrafos 68 e seguintes da NCRF 25 do SNC. O parágrafo 70 prevê que os gastos ou rendimentos de impostos relacionados com o resultado de atividades ordinárias devem ser apresentados na demonstração dos resultados.

Posto isto, Gonçalves (2012) citado por Santos, David, & Abreu (2016) considera que uma entidade deve dar especial atenção no reconhecimento de ativos ou passivos por impostos diferidos quando surjam operações como: a) existência de prejuízos fiscais, acumulados ou do período, para os quais a entidade tem perspectivas de os utilizar no prazo prescrito na legislação tributária; b) contabilização de imparidades de ativos; c) contabilização de imparidades não aceites fiscalmente; d) contabilização de gasto com provisões não aceites fiscalmente; e) reconhecimento de subsídios ao investimento no capital próprio; f) opção pelo modelo de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis; g) ajustamento para o justo valor, não aceite em termos fiscais.

Relativamente à compensação de ativos por impostos diferidos com passivos por impostos diferidos, o parágrafo 68 da NCRF 25 menciona que uma entidade apenas o deve fazer, se e somente se: a) tiver um direito legalmente executável de compensar ativos por impostos correntes com passivos por impostos correntes; e b) os ativos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.

No que respeita às divulgações dos impostos diferidos, a NCRF 25, no seu parágrafo 80, exige que seja divulgado no anexo às demonstrações financeiras, de forma separada, as principais componentes de gasto ou rendimento de impostos, nomeadamente: a) a quantia de gasto ou rendimento por impostos diferidos relacionados com a origem e reversão de diferenças temporárias; b) a quantia de gasto ou rendimento por impostos diferidos relacionados com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos; c) a quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por imposto ou de diferença temporária de um período

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

anterior que seja utilizado para reduzir gasto de impostos correntes; d) a quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usado para reduzir gastos de impostos diferidos; e) gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior de um ativo por impostos diferidos; e f) a quantia do gasto ou rendimento de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados, de acordo com a NCRF 4, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

De acordo com o parágrafo 74, uma entidade deve divulgar ainda em separado os seguintes itens: a) o imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao capital próprio; b) a quantia de diferenças temporárias dedutíveis, perda fiscais não usadas, e créditos fiscais não usados relativamente aos quais nenhum ativo por imposto diferido seja reconhecido no balanço; c) a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos; d) a quantia de ativos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado e a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço.

Nos termos do parágrafo 75, uma entidade deve divulgar ainda a quantia de um ativo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando: a) a utilização do ativo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros superiores aos lucros provenientes de reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; b) a entidade tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período anterior na jurisdição fiscal com a qual se relaciona o ativo por impostos diferidos.

As divulgações exigidas faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam os ajustamentos efetuados relativamente a impostos diferidos, bem como o seu impacte no resultado líquido do período e nos resultados futuros.

5.3. Transações que originam impostos diferidos

Após análise da NCRF 25 e das suas disposições relativamente ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de impostos diferidos, neste subcapítulo iremos analisar as operações identificadas no subcapítulo 5.1 que originam o reconhecimento de ativos ou passivos por impostos diferidos, bem como o caso dos prejuízos fiscais, pelos quais iniciamos esta abordagem.

5.3.1. Prejuízos fiscais

A nível fiscal, a dedução dos prejuízos fiscais é regulada no art.º 52.º do CIRC, o qual refere que os prejuízos fiscais, apurados num determinado período de tributação, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, à exceção dos sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial e que sejam qualificados como pequena ou média empresa, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, os quais podem fazê-lo em um ou mais de doze períodos de tributação posteriores. A dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável.

Atendendo ao exposto em pontos anteriores, podemos concluir que apenas devem ser reconhecidos contabilisticamente ativos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais e a créditos fiscais não utilizados, apenas quando for previsível que venham a ser apurados lucros tributáveis, que permitam, respetivamente, a utilização desses prejuízos ou a dedução dos créditos fiscais. Se não existir probabilidade de haver lucros tributáveis suficientes para deduzir as perdas fiscais não utilizadas ou créditos tributáveis não utilizados, o ativo por impostos diferidos não deve ser reconhecido.

Veja-se o exemplo seguinte.

Exemplo 1: Reconhecimento de ativos por impostos diferidos resultantes de prejuízos fiscais

A empresa Cerâmica, S.A., é uma das empresas afetada pela crise económica mundial. Consequentemente a sua atividade reduziu significativamente a partir 2012 decrescendo cerca de 30% face ao que era obtido em anos anteriores. No entanto, verificaram-se melhorias a nível económico a partir de 2015.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Cenário 1:

Os resultados fiscais apurados nos exercícios 2012 a 2015²² foram os seguintes:

Período	Resultado Fiscal	Descrição
2012	-95.000,00 euros	Prejuízo Fiscal
2013	-55.000,00 euros	Prejuízo Fiscal
2014	-25.000,00 euros	Prejuízo Fiscal
2015	15.000,00 euros	Lucro Tributável

A Administração da empresa preparou um *Business Plan* que prevê a obtenção de resultados positivos para os exercícios seguintes: 2016: 100.000,00 euros; 2017: 120.000,00 euros e 2018: 130.000,00 euros.

De acordo com o parágrafo 31 da NCRF 25, uma vez que a entidade no período de 2012 a 2014 apresenta um historial de prejuízos fiscais, e tendo em conta a prudência, não deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos relativo a estas perdas fiscais. No entanto, apesar de não se reconhecer ativos por impostos diferidos, a empresa mantém o direito fiscal de deduzir os prejuízos fiscais durante o período estabelecido por lei.

A partir de 2015, como a empresa já apurou lucro tributável e, como o *business plan* elaborado pela administração da empresa apresenta melhorias significativas nos anos seguintes, existindo uma forte probabilidade de que a empresa irá apurar lucro tributável no futuro, contra o qual podem ser usadas perdas fiscais dedutíveis nos termos do art.º 52.º do CIRC, a empresa deve reconhecer ativos por impostos diferidos nos seguintes termos: $(95.000,00 + 55.000,00 + 25.000,00 - 15.000,00 \times 70,00\%) \times 21,00\%^{23} = 34.545,00$ euros.

²² De notar que os prejuízos fiscais apurados nos exercícios 2012 e de 2013 apenas podem ser reportados por um período de 5 anos. A partir de 2014 os prejuízos fiscais podem ser reportados por um período de 12 anos.

²³ No cálculo dos ativos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais apenas deve ser utilizada a taxa de IRC que se espera aplicar no período de dedução dos mesmos. Neste caso específico, como a derrama incide sobre o lucro tributável e como os prejuízos fiscais não concorrem para a formação do lucro tributável, mas sim são deduzidos a esse, o único imposto que ficará afetado será apenas o IRC. A derrama como incide sobre o lucro tributável, manter-se-á inalterável com ou sem dedução dos prejuízos fiscais.

Contabilisticamente efetua-se o seguinte lançamento, no fecho de contas de 2015:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativos por impostos diferidos	34.545,00 euros	
592 – Ajust. por impostos diferidos		34.545,00 euros

A nível fiscal, no ano de 2015, e de acordo com o art.º 21.º n.º 1 alínea d), não se efetua qualquer ajustamento ao resultado líquido contabilístico relacionado com ativo por impostos diferidos, uma vez que se trata de uma variação patrimonial que não concorre para a formação do lucro tributável.

Posto isto, sempre que existir lucro tributável, e à medida que a empresa irá deduzir os prejuízos fiscais acumulados, deverá ser revertido sistematicamente o montante dos ativos por impostos diferidos. Face ao *Business Plan* existente, prevê-se que se utilize a totalidade dos prejuízos fiscais nos próximos três exercícios. Desta forma, por simplificação, iremos partir do pressuposto que o montante de ativos por impostos diferidos se reverterá também nesse período, em partes iguais: $34.545,00 \text{ euros} \div 3 \text{ anos} = 11.515,00 \text{ euros}$

Contabilisticamente, em 2016, efetua-se o seguinte lançamento:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativos por impostos diferidos		11.515,00 euros
8122 - Imposto diferido	11.515,00 euros	

A nível fiscal, aquando o preenchimento da Declaração Modelo 22 (Modelo 22), deve ser acrescido, no campo²⁴ 725 do Q07, o montante de 11.515,00 euros.

Cenário 2:

Existia um montante de 35.000,00 euros reconhecido como ativo por impostos diferidos, em 2013, relativamente a prejuízos fiscais apurados em 2012:

Período	Resultado Fiscal	Descrição
2013	55.000,00 euros	Lucro Tributável
2014	-25.000,00 euros	Prejuízo Fiscal
2015	-75.000,00 euros	Prejuízo Fiscal

²⁴ No exemplo apresentado, bem como nos exemplos seguintes, utilizamos os códigos previstos na Declaração Modelo 22 a entregar em 2017.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

As projeções são que no futuro os resultados se mantenham negativos.

Dando cumprimento ao disposto previsto no parágrafo 50 da NCRF 25, como à data de fecho, prevê-se que a sociedade não irá gerar lucros futuros para que seja possível reverter os prejuízos fiscais existentes, deve-se reverter a totalidade do ativo por impostos diferidos reconhecidos relativamente a prejuízos fiscais.

Contabilisticamente efetua-se o seguinte lançamento:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativos por impostos diferidos		35.000,00 euros
592 – Ajust. por impostos diferidos	35.000,00 euros	

5.3.2. Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido

Como analisámos no ponto 3.1.2, regra geral, o momento do reconhecimento contabilístico do rédito das vendas e das prestações de serviço com pagamento diferido, nos termos da NCRF 20, não coincide com o momento do reconhecimento fiscal, nos termos do art.º 18.º n.º 5 do CIRC. Esta diferença temporária origina o reconhecimento de impostos diferidos nos termos da NCRF 25. Posto isto, iremos analisar o impacte da divergência entre a contabilidade e a fiscalidade na aplicação prática das vendas e prestações de serviços com pagamento diferido.

Exemplo 2: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de vendas e prestações de serviços com pagamento diferido

Em maio de 2016, a empresa Cerâmica, S.A, vendeu 10 paletes de loiça por 50.000,00 euros acordando com o cliente o pagamento em dezembro de 2017. Após análise do Diretor Financeiro da empresa, o mesmo apurou que o justo valor da retribuição a receber é de 47.000,00 euros. Assim, no ano 2016, a sociedade reconheceu como rédito de vendas o montante de 47.000,00 euros e como rédito de juros 1.000,00 euros. Em 2017, reconheceu como rédito de juros a quantia restante de 2.000,00 euros. A taxa de IRC prevista para 2017 é 21,00% e a derrama municipal é 1,50%.

Valor do ativo por imposto diferido = 2.000,00 euros x 22,5% = 450,00 euros

Em 2016: Pelo reconhecimento do rédito da venda e dos juros:

Descrição da conta	Débito	Crédito
21 - Clientes	50.000,00 euros	
282 – Diferimentos – Rendimentos a reconhecer		2.000,00 euros
712 - Vendas – Produtos acabados e intermédios		47.000,00 euros
798 – Juros, dividendos e outros rendimentos similares – Outros rendimentos similares		1.000,00 euros

No final de 2016, pelo reconhecimento do imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por Impostos Diferidos	450,00 euros	
8122 - Imposto Diferido		450,00 euros

Na Modelo 22 de 2016, no campo 711 do Q07, é acrescido o montante de 3.000,00 euros (50.000,00 euros – 47.000,00 euros) relativo à diferença entre a quantia nominal e o justo valor e, no campo 757 do Q07 deduz-se os 1.000,00 euros reconhecidos contabilisticamente como rédito de juros. Para além destas correções fiscais ainda é necessário deduzir, no campo 766 do Q07, o montante de 450,00 euros relativo a impostos diferidos.

Lançamentos a efetuar em 2017, pelo reconhecimento do rédito dos juros:

Descrição da conta	Débito	Crédito
282 – Diferimentos – Rendimentos a reconhecer	2.000,00 euros	
798 – Juros, dividendos e outros rendimentos similares – Outros rendimentos similares		2.000,00 euros

No final de 2017, pela reversão do imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741- Ativo por Impostos Diferidos		450,00 euros
8122 - Imposto Diferido	450,00 euros	

Na Modelo 22 de 2017, no campo 757 do Q07, deduz-se os 2.000,00 euros reconhecidos contabilisticamente como rédito de juros e, acresce-se, no campo 725 do Q07, o montante de 450,00 euros relativo à reversão impostos diferidos.

5.3.3. Método de Equivalência Patrimonial

Após análise deste tema no ponto 3.1.3, podemos concluir que o desfasamento temporal entre o reconhecimento contabilístico e a aceitação fiscal dos lucros suscetíveis de distribuição origina diferenças temporárias tributáveis, o que torna necessário reconhecer contabilisticamente um passivo por impostos diferidos.

A NCRF 25 prevê, nos seus parágrafos 35 a 42, que a aplicação do método de equivalência patrimonial origina o reconhecimento de impostos diferidos, sempre que seja previsível que a diferença temporária reverta no futuro.

De notar que o parágrafo 35 da NCRF prevê outras situações que originam impostos diferidos relativamente aos investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos. De acordo com este parágrafo, as diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada dos investimentos é diferente da sua base fiscal, como por exemplo: a) existência de lucros não distribuídos; b) alterações nas taxas de câmbio; c) redução na quantia escriturada de um investimento para a sua quantia recuperável.

No entanto, de acordo com os parágrafos 36 e 37 da NCRF 25, não há lugar a reconhecimento de passivos por impostos diferidos quando a empresa mãe controla a política de dividendos da sua participada. Por sua vez, nos termos dos parágrafos 41 e 42 da NCRF 25, só se deve reconhecer um ativo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis quando seja provável que a diferença temporária reverta num futuro previsível e, é expectável que a sociedade obtenha lucros tributáveis futuros.

Face aos exemplos de diferenças temporárias previstas no parágrafo 35 da NCRF 25, apenas iremos analisar o impacte dos impostos diferidos aquando a existência de lucros não distribuídos.

Exemplo 3: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de existência de lucros não distribuídos

No início de janeiro de 2016, a empresa Cerâmica, S.A, adquiriu 25,00% do capital da Sociedade Pasta, Lda., o que equivaleu ao montante de 50.000,00 euros. Em 31/12/2016, a Sociedade Pasta, Lda., apurou um resultado positivo de 100.000,00 euros. Em 31/03/2017 foi deliberado em Assembleia Geral que 50,00% dos lucros da Sociedade Pasta, Lda. iriam ser distribuídos aos acionistas. A 31/12/2017, a Sociedade Pasta, Lda. apurou um resultado negativo de 30.000,00 euros.

Apresenta-se a proposta resolução para a imputação do resultado da investida na esfera da investidora, de acordo com o método de equivalência patrimonial.

A Sociedade Cerâmica, S.A., a 31/12/2016 regista a quota-parte dos resultados da Sociedade Pasta, Lda.: 100.000,00 euros x 25,00% = 25.000,00 euros

Descrição da conta	Débito	Crédito
4121 - Participações de Capital – MEP	25.000,00 euros	
7851 - Rendimentos e Ganhos - Aplicação do MEP		25.000,00 euros

Reconhecimento do passivo por impostos diferidos nos termos da NCRF 25:

Taxa de IRC = 21,00% e Derrama = 1,50%

Passivo por ID = 25.000,00 euros x 22,50% = 5.625,00 euros

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 – Passivo por impostos diferidos		5.625,00 euros
8122 - Imposto diferido	5.625,00 euros	

Na Modelo 22 de 2016, no campo 758 do Q07, é deduzido o montante de 25.000,00 euros, de forma a anular o efeito do método de equivalência patrimonial e é ainda acrescido, no campo 725 do Q07, o montante de 5.625,00 euros relativos a impostos diferidos.

Em 2017, pelo recebimento da quota-parte dos lucros distribuídos, a Sociedade Cerâmica deve efetuar os seguintes registos contabilísticos: (100.000,00 euros x 50,00%) x 25,00% = 12.500,00 euros. Face ao recebimento de 50,00% dos lucros, há necessidade de reverter o passivo por impostos diferidos, sendo que apenas a parte referente aos lucros distribuídos afeta o resultado daquele período: 5.625,00 euros x 50,00% = 2.812,50 euros.

Pelo recebimento dos lucros:

Descrição da conta	Débito	Crédito
121 - Depósitos à Ordem	12.500,00 euros	
4121 - Participações de Capital – MEP		12.500,00 euros

Reclassificação da diferença dos lucros imputados relativamente aos lucros atribuídos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
56 - Resultados Transitados	12.500,00 euros	
5712 - Lucros não atribuídos		12.500,00 euros

Pela reversão do passivo por impostos diferidos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 – Passivo por impostos diferidos	5.625,00 euros	
592 – Ajust. por impostos diferidos		2.812,50 euros
8122 - Imposto diferido		2.812,50 euros

Na Modelo 22 de 2017, no campo 712 do Q07, é acrescido o montante de 12.500,00 euros pelo acréscimo da quota-parte do resultado distribuído, e simultaneamente, por se cumprirem os requisitos previstos no art.º 51.º do CIRC, é deduzido, no campo 771 do Q07, o montante de 12.500,00 euros, de forma a eliminar a dupla tributação económica. Para além destas correções, é ainda necessário deduzir, no campo 766 do Q07, o valor de 2.812,50 euros relativo a impostos diferidos.

Relativamente aos movimentos ocorridos no capital próprio, não se efetua qualquer correção fiscal, uma vez que se tratam de variações patrimoniais que não concorrem para a formação do lucro tributável, nos termos do art.º 21.º do CIRC.

5.3.4. Variações do Justo Valor

De acordo com o parágrafo 20 da NCRF 25 do SNC, determinados ativos podem ser reconhecidos pelo método do justo valor, ou seja, revalorizados. Neste ponto vamos centrar nos instrumentos financeiros, nas propriedades de investimento e nos ativos fixos tangíveis.

5.3.4.1. Instrumentos Financeiros

Neste ponto iremos analisar as implicações das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade a nível dos instrumentos financeiros não derivados e instrumentos financeiros derivados.

5.3.4.1.1. Instrumentos Financeiros não derivados

Nesta secção interessa apenas analisar o impacto da mensuração dos instrumentos financeiros pelo justo valor. Face à nossa análise efetuada no ponto 3.1.4, concluímos que a nível fiscal o n.º 9 do art.º 18.º do CIRC estabelece que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo apenas imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, salvo devidas exceções.

Assim, esta discrepância temporal poderá dar origem a uma diferença temporária, que por sua vez poderá levar ao reconhecimento contabilístico de imposto diferido, tal como é referido no parágrafo 20 da NCRF 25. Tal parágrafo refere que algumas normas, como é exemplo a NCRF 27 – *Instrumentos Financeiros*, permitem que determinados ativos sejam mensurados pelo justo valor. No entanto, essa mensuração não afeta o lucro tributável no período e, conseqüentemente, a base fiscal do ativo não é ajustada. Contudo, é expectável que a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos. Por conseguinte, a diferença entre a quantia escriturada de um ativo mensurado pelo justo valor e a sua base fiscal origina uma diferença temporária que poderá resultar num passivo ou num ativo por impostos diferidos.

Exemplo 4: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de instrumentos financeiros

A Sociedade SGPS, S.A., adquiriu, em 30-08-2016, 1.000 ações, representativas de 7,00% do capital da sociedade Y, S.A., por 1.000,00 euros. Estas ações encontram-se cotadas num mercado regulamentado. Em 31-12-2016 a Sociedade SGPS, S.A. apurou o justo valor das ações verificando que as mesmas, àquela data, valiam 1.100,00 euros.

Pelo reconhecimento do ganho das ações em 31-12-2016:

Descrição da conta	Débito	Crédito
1421 – Ativos Financeiros	100,00 euros	
771 – Ganhos JV em IF		100,00 euros

Imposto diferido apurado a 31-12-2016 = 100,00 euros x 22,50% = 22,50 euros.

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 – Passivo por impostos diferidos		22,50 euros
8122 - Imposto diferido	22,50 euros	

Na Modelo 22 de 2016, no campo 759 do Q07, é deduzido o montante de 100,00 euros de forma a anular o efeito do justo valor e, é ainda acrescido, no campo 725 do Q07, o montante de 22,50 euros relativo a impostos diferidos.

Posto isto, nos termos do parágrafo 50 da NCRF 25, anualmente com o apuramento do justo valor, há necessidade de rever no final de cada período a quantia reconhecida relativamente a impostos diferidos.

De notar que esta resolução tem por base o não cumprimento do disposto previsto na alínea a) do n.º 9 do art.º 18.º do CIRC. No caso de se verificar que as ações estão cotadas num mercado regulamentado e representam menos de 5% do capital, a variação do justo valor é aceite para efeitos fiscais, pelo que não implica qualquer correção fiscal e consequentemente também não origina o reconhecimento de impostos diferidos.

5.3.4.1.2. Instrumentos Financeiros derivados

Na categoria de instrumentos financeiros derivados iremos analisar os instrumentos financeiros derivados de cobertura, dado que como vimos no ponto 3.1.4, os ajustamentos de justo valor dos restantes instrumentos financeiros derivados, concorrem para a formação do lucro tributável.

A nível da contabilização da cobertura, a NCRF 27, nos seus parágrafos 37 e seguintes, permite que o ganho ou perda no instrumento de cobertura e no instrumento coberto sejam reconhecidos em resultados simultaneamente. No entanto, caso se trate de uma cobertura de risco de fluxos de caixa ou de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, o ganho ou perda no instrumento de cobertura deve ser reconhecido em capital próprio.

Assim, como as perdas ou os ganhos resultantes da variação de justo valor apenas concorrem para a formação do lucro tributável no momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorrerem para a formação do lucro tributável, nomeadamente no momento da sua alienação ou do seu resgate, originará uma diferença temporária que poderá resultar no reconhecimento de impostos diferidos.

Exemplo 5: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de um contrato de venda de uma opção de compra

A Sociedade SGPS, S.A., detém 1.000 ações da sociedade Y, S.A., classificadas como “ativos detidos para negociação”, tendo alienado uma opção de compra sobre as mesmas cujo preço do exercício da opção é 50.000,00 euros, com liquidação por entrega e vencimento a 31/01/2017. O prémio sobre esta operação é 1.000,00 euros. Sabe-se que a 31/12/2016 o preço de mercado da opção ascendia 1.250,00 euros. No vencimento da opção o preço de mercado daquelas ações ascendia 60.000,00 euros.

A sociedade SGPS alienou a opção de compra sobre ativos financeiros detidos para negociação que era proprietária. O preço do exercício é de 50.000,00 euros pelo que o comprador irá exercer a sua opção de compra e a empresa terá de vender aquelas ações pelo preço de 50.000,00 euros. Caso a empresa não estivesse vinculado àquele contrato poderia alienar aquelas ações pelo preço de 60.000,00 euros.

A empresa recebe 1.000,00 euros de prémio, no entanto, face à evolução do mercado, deixou de ganhar de 10.000,00 euros (60.000,00 euros – 50.000,00 euros). Logo, em termos líquidos, a empresa por ter vendido aquela opção de compra apurou uma perda de 9.000,00 euros. A nível de lançamentos contabilísticos, em 31/12/2016 temos o seguinte:

Pelo reconhecimento da posição de venda na *call option*:

Descrição da conta	Débito	Crédito
121 – D.O.	1.000,00 euros	
141 – I.F. Derivados		1.000,00 euros

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Pelo reconhecimento da perda pelo aumento do justo valor da *call option*:

Descrição da conta	Débito	Crédito
141 – I.F. Derivados		250,00 euros
661 - Perdas por redução de justo valor	250,00 euros	

A nível fiscal, de acordo com o n.º 1 do art.º 49.º do CIRC, os rendimentos e gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, com exceção daqueles que tenham como objetivo exclusivo a cobertura de fluxos de caixa ou de investimento líquido numa unidade operacional estrangeira concorrem para a formação do lucro tributável independentemente de serem ou não realizados na bolsa de valores. As variações de justo valor do instrumento coberto (ações) não têm relevância fiscal, pelo que apenas a sua alienação influencia a determinação do lucro tributável. Desta forma, é necessário reconhecer um ativo por impostos diferidos: 250,00 euros x 22,50% = 56,25 euros.

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por Impostos Diferidos	56,25 euros	
8122 - Imposto Diferido		56,25 euros

A nível fiscal, de acordo com o art.º 49.º do CIRC, será acrescido, no campo 743 do Q07, da Modelo 22, de 2016, o montante de 250,00 euros. No entanto, no campo 766 do Q07, é deduzido o valor do ativo por imposto diferido reconhecido no período.

A nível de lançamentos contabilísticos, em 2017, temos o seguinte.

Pela liquidação da opção por entrega do ativo subjacente:

Descrição da conta	Débito	Crédito
12 – D.O.	50.000,00 euros	
141 – I.F. Derivados	1.250,00 euros	
6886 - Perdas em outros I.F.	8.750,00 euros	
1421 – I.F. detidos para negociação		60.000,00 euros

Pela reversão dos impostos diferidos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por Impostos Diferidos		56,25 euros
8122 - Imposto Diferido	56,25 euros	

A nível fiscal, de acordo com o art.º 49.º do CIRC, será deduzido, em 2017, no campo 770 do Q07 da Modelo 22, o montante de 250,00 euros (variação de justo valor reconhecida em anos anteriores). No entanto, no campo 725 do Q07, é acrescido o ativo por imposto diferido revertido no período.

5.3.4.2. Propriedades de Investimento

A NCRF 11 – *Propriedades de Investimento*, prevê que as propriedades de investimento devem ser mensuradas, após o reconhecimento inicial, segundo o modelo do custo ou o modelo do justo valor.

Tal como já foi referido, o disposto previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIRC alude que, apenas são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição. O art.º 18.º do CIRC, no seu n.º 9, indica que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor nas propriedades de investimento não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo apenas imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os ativos sejam alienados.

Exemplo 6: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes da variação de justo valor das propriedades de investimento.

A empresa Cerâmica, S.A., é proprietária de dois apartamentos, reconhecidos contabilisticamente ao custo, cuja quantia escriturada ascende a 200.000,00 euros (conta 432 – Edifícios e outras construções). Em 2016, a administração da sociedade decidiu arrendar os dois apartamentos para habitação, cobrando mensalmente uma renda no montante de 350,00 euros cada. Posto isto, a sociedade reclassificou contabilisticamente o montante dos apartamentos para propriedades de investimento. No final do ano, a sociedade contratou um perito para avaliar os imóveis de forma a apurar o valor de mercado dos mesmos. O perito emitiu o relatório de avaliação identificando que a 31/12/2016, o justo valor dos imóveis ascende a 300.000,00 euros.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

A entidade deu cumprimento às políticas contabilísticas referidas na NCRF 11 e, tendo em conta a circunstância da locação dos apartamentos, reclassificou contabilisticamente os mesmos para propriedades de investimento. Desta forma, como a empresa irá utilizar o modelo do justo valor na mensuração subsequente das propriedades de investimento, a variação positiva do justo valor, no final de 2016, bem como os impostos associados a essa variação, não concorrem para a formação do lucro tributável, nos termos do art.º 18.º do CIRC. A quantia escriturada do ativo, após apuramento do justo valor, é de 300.000,00 euros, superior à sua base fiscal, no montante de 200.000,00 euros, gerando assim uma diferença temporária tributável, envolvendo o reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

Contabilisticamente, em 31/12/2016 a empresa terá de efetuar os seguintes lançamentos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
422 - PI – Edifícios e outras construções	100.000,00 euros	
773 - Ganhos por aumento de JV – PI		100.000,00 euros

Passivos por impostos diferidos = 100.000,00 x 22,50% = 22.500,00 euros

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 - Passivo por impostos diferidos		22.500,00 euros
8122 - Impostos diferidos	22.500,00 euros	

A nível fiscal, na Modelo 22 é deduzido, no campo 759 do Q07, o montante de 100.000,00 euros de forma a anular o efeito do justo valor e deve ser acrescido, no campo 725 do Q07, o montante de 22.500,00 euros relativo a impostos diferidos.

Nos anos seguintes é necessário efetuar os ajustamentos dos impostos diferidos de acordo com as variações do justo valor apurados. No caso de existir redução do justo valor das propriedades de investimento, há lugar à reversão, parcial, do passivo por impostos diferidos, caso haja aumento do justo valor, a estimativa de imposto diferido deverá ser aumentada. A nível fiscal, no caso de reversão dos passivos por impostos diferidos, na Modelo 22 deve ser deduzido, no campo 766 do Q07, o respetivo montante.

5.3.4.3. Revalorização dos Ativos Fixos Tangíveis

A NCRF 7 prevê, no seu parágrafo 32, que após o reconhecimento de ativos fixos tangíveis, cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente, os mesmos devem ser escriturados por uma quantia revalorizada, que é o justo valor à data a revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

Os aumentos na quantia escriturada do ativo fixo tangível por revalorização devem ser creditados diretamente no capital próprio. No entanto, esse aumento deve ser reconhecido nos resultados, até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização desse ativo previamente reconhecido nos resultados. As diminuições de um ativo por revalorização são levadas ao capital próprio, até ao montante dos excedentes de revalorização existentes, sendo o remanescente considerado gasto do período.

A nível fiscal, o legislador adotou que, no caso dos ativos fixos tangíveis, apenas é aceite o modelo do custo para mensuração dos mesmos, sendo que, os efeitos de qualquer revalorização efetuada não têm impacto no lucro tributável, exceto se, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do art.º 15.º DR n.º 25/2009, a revalorização for efetuada através de diploma de carácter fiscal, não sendo apenas aceite como gasto a percentagem de 40% do aumento das depreciações resultantes daquelas reavaliações. Face a isto, podemos concluir que a base fiscal do ativo é diferente da base contabilística, originando assim a uma diferença temporária tributável, que conduz ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos.

Tendo em conta que a revalorização de um ativo gera diferenças temporárias durante a sua vida útil remanescente, de acordo com o parágrafo 45 da NCRF 25, o passivo por imposto diferido deve refletir as consequências fiscais esperadas, correspondentes ao momento em que o ativo é utilizado.

Exemplo 7: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes da revalorização de um ativo fixo tangível

A empresa Cerâmica, S.A., decidiu reavaliar o seu equipamento básico no final de 2016, sendo que a totalidade dos seus equipamentos se encontram reconhecidos contabilisticamente ao custo, cuja quantia escriturada ascende a 571.430,00 euros (conta 433 – Equipamento básico).

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Assim, o equipamento básico da empresa é composto pelos seguintes ativos:

Código	Descrição	Data Aquisição	Custo Aquisição	Dep. Acumuladas
0835	Fornos	02/01/2011	600.000,00	257.143,00
0840	Maquinas	02/01/2011	400.000,00	171.427,00

A taxa de depreciação praticada para ambos os ativos fixos tangíveis é de 14,28%. No entanto, a empresa pratica a taxa mínima de 7,14%, pelo que a vida útil remanescente destes é de 8 anos. As depreciações de 2016 já se encontram processadas e registadas. A taxa de IRC em 2016 é de 21,00% e a derrama municipal é de 1,50%. Não se prevê alteração das taxas fiscais nos anos seguintes.

Cenário 1: Tratamento contabilístico e fiscal da revalorização dos AFT ao abrigo do diploma legal

Pressupõe-se que foi emitido um DL que previa a reavaliação legal através da aplicação dos coeficientes previstos na Portaria n.º 316/2016, de 14 de dezembro. Após análise dessa portaria concluiu-se que os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar nos bens adquiridos em 2011 é 1,03.

Custo de Aquisição Reavaliado: $1.000.000,00 \text{ euros} \times 1,03 = 1.030.000,00 \text{ euros}$

Depreciações Acumuladas Reavaliadas: $428.570,00 \text{ euros} \times 1,03 = 441.427,10 \text{ euros}$

Quantia escriturada: 588.572,90 euros

Excedente de Reavaliação: $(1.030.000,00 \text{ euros} - 1.000.000,00 \text{ euros}) - (441.427,10 \text{ euros} - 428.570,00 \text{ euros}) = 17.142,90 \text{ euros}$

Depreciação contabilística em 31/12/2017: $1.030.000,00 \text{ euros} \times 7,14\% = 73.542,00 \text{ euros}$

Depreciação fiscal aceite em 31/12/2017: $1.000.000,00 \text{ euros} \times 7,14\% + (30.000,00 \text{ euros} \times 7,14\%) \times 60,00\% = 72.685,20 \text{ euros}$

Depreciação fiscal não aceite em 31/12/2017: $73.542,00 \text{ euros} - 72.685,20 \text{ euros} = 856,80 \text{ euros}$

Passivo por impostos diferidos: $17.142,90 \times 40,00\% \times 22,50\% = 1.542,86 \text{ euros}$

Em 31/12/2016 a empresa terá de efetuar as seguintes operações.

Pela reavaliação dos AFT e pelo reconhecimento de impostos diferidos efetuam-se os seguintes lançamentos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 - Passivos por Impostos Diferidos		1.542,86 euros
433 - AFT – Equipamento Básico	30.000,00 euros	
438 - AFT – Depreciações Acumuladas		12.857,10 euros
5811 - Reav. Diploma Legais – Antes de Impostos		17.142,90 euros
5812 - Reav. Diploma Legais – Impostos Diferidos	1.542,86 euros	

Em 31/12/2017 a empresa terá de efetuar as seguintes operações.

Pelo lançamento das depreciações dos AFT:

Descrição da conta	Débito	Crédito
438 - AFT – Depreciações Acumuladas		73.542,00 euros
642 – Depreciações - Ativos Fixos Tangíveis	73.542,00 euros	

Pela transferência do excedente de revalorização para resultados transitados:

Descrição da conta	Débito	Crédito
56 Resultados Transitados		1.950,00 euros
5811 - Reav. Diploma Legais – Antes de Impostos	2.142,86 euros	
5812 - Reav. Diploma Legais – Impostos Diferidos		192,86 euros

Pela reversão do passivo por impostos diferidos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 - Passivos por Impostos Diferidos	192,86 euros	
8122 - Imposto Diferido		192,86 euros

A nível fiscal, na Modelo 22, deve ser acrescido, no campo 720 do Q07, o montante de 856,80 euros relativos aos 40,00% do aumento das depreciações. Por sua vez, no campo 766 do Q07, deve ser deduzido o montante de 192,86 euros relativos a passivo por impostos diferidos.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Cenário 2: Tratamento contabilístico e fiscal da revalorização dos AFT ao abrigo do relatório de reavaliação de um perito independente

Face às grandes reparações que o equipamento básico sofreu no ano de 2016, e de acordo com o perito independente, o justo valor dos fornos a 31/12/2016 é de 650.000,00 euros e o justo valor das máquinas é de 450.000,00 euros.

Excedente de Reavaliação Fornos: $650.000,00 - (600.000,00 - 257.143,00) = 307.143,00$ euros

Excedente de Reavaliação Máquinas: $450.000,00 - (400.000,00 - 171.427,00) = 221.427,00$ euros

Fornos:

Depreciação contabilística em 31/12/2017: $650.000,00 \text{ euros} \div 8 \text{ anos} = 81.250,00$ euros

Depreciação fiscal aceite em 31/12/2017: $600.000,00 \text{ euros} \times 7,14\% = 42.840,00$ euros

Depreciação fiscal não aceite em 31/12/2017: $81.250,00 \text{ euros} - 42.840,00 \text{ euros} = 38.410,00$ euros

Passivo por impostos diferidos: $307.143,00 \times 22,50\% = 69.107,18$ euros

Máquinas:

Depreciação contabilística em 31/12/2017: $450.000,00 \text{ euros} \div 8 \text{ anos} = 56.250,00$ euros

Depreciação fiscal aceite em 31/12/2017: $400.000,00 \text{ euros} \times 7,14\% = 28.560,00$ euros

Depreciação fiscal não aceite em 31/12/2017: $56.250,00 \text{ euros} - 28.560,00 \text{ euros} = 27.690,00$ euros

Passivo por impostos diferidos: $56.250,00 \times 22,50\% = 12.656,25$ euros

Em 31/12/2016, a empresa terá de efetuar pela reavaliação dos AFT e pelo reconhecimento de impostos diferidos efetuam-se os seguintes lançamentos.

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 - Passivos por Impostos Diferidos		81.763,43 euros
433 - AFT – Equipamento Básico	528.570,00 euros	428.570,00 euros
438 - AFT – Depreciações Acumuladas	428.570,00 euros	
5891 - Outros Excedentes – Antes de Impostos		528.570,00 euros
5892 - Outros Excedentes – Impostos Diferidos	81.763,43 euros	

Em 31/12/2017 a empresa terá de efetuar as seguintes operações. Pelo lançamento das depreciações dos AFT:

Descrição da conta	Débito	Crédito
438 - AFT – Depreciações Acumuladas		137.500,00 euros
642 – Depreciações - AFT	137.500,00 euros	

Pela transferência do excedente de revalorização para resultados transitados:

Descrição da conta	Débito	Crédito
56 - Resultados Transitados		55.850,82 euros
5891 - Outros Excedentes – Antes de Impostos	66.071,25 euros	
5892 - Outros Excedentes – Impostos Diferidos		10.220,43 euros

Pela reversão do passivo por impostos diferidos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 - Passivos por Impostos Diferidos	10.220,43 euros	
8122 - Imposto Diferido		10.220,43 euros

A nível fiscal, na Modelo 22, deve ser acrescido, no campo 720 do Q07, o montante de 66.100,00 euros relativos ao aumento das depreciações. Por sua vez, no campo 766 do Q07, deve ser deduzido o montante de 10.220,43 euros relativo a passivo por impostos diferidos.

5.3.5. Derrogação ao pressuposto do acréscimo em determinados gastos com o pessoal

Como analisámos no ponto 3.1.5, o momento do reconhecimento contabilístico dos pagamentos com base em ações, dos gastos com benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados previstos na NCRF 28 são, em regra, anteriores ao momento do reconhecimento fiscal, nos termos do art.º 18.º n.º 11 e n.º 12 do CIRC.

Por conseguinte, esta diferença entre o período de contabilização e o período de aceitação fiscal gera uma diferença temporária. Em concreto é uma diferença temporária dedutível, pelo que, nos termos da NCRF 25, vai originar um imposto a pagar no exercício corrente, mas que será fiscalmente dedutível em períodos futuros. Posto isto, iremos analisar o impacte da divergência entre a contabilidade e a fiscalidade na aplicação prática dos benefícios de longo prazo por cessação de emprego.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Exemplo 8: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de benefícios de longo prazo por cessação de emprego.

No início de janeiro de 2016, a empresa Cerâmica, S.A, despediu um funcionário que pertencia ao seu quadro de pessoal. Ficou acordado com o trabalhador de que pagamento pela cessação de contrato de trabalho seria efetuado da seguinte forma: 1.^a prestação em outubro de 2016, 2.^a prestação em outubro de 2017 e 3.^a prestação em outubro de 2018. Este montante não está sujeito a tributação em sede de IRS.

Valor total do pagamento = 250.000,00 euros

Valor da 1.^a prestação = 50.000,00 euros

Valor da 2.^a prestação = 100.000,00 euros

Valor da 3.^a prestação = 100.000,00 euros

Valor do ativo por imposto diferido = 200.000,00 euros x 22,50% = 45.000,00 euros

Pelo processamento do montante a pagar:

Descrição da conta	Débito	Crédito
278 – Outros devedores e credores		250.000,00 euros
634 – Gastos com pessoal – Indemnizações	250.000,00 euros	

Pelo pagamento da 1.^a prestação:

Descrição da conta	Débito	Crédito
12 - DO		50.000,00 euros
278 – Outros devedores e credores	50.000,00 euros	

No final de 2016, pelo reconhecimento do imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por Impostos Diferidos	45.000,00 euros	
8122 - Imposto Diferido		45.000,00 euros

Na Modelo 22 de 2016, no campo 715 do Q07, é acrescido o montante de 200.000,00 euros (valor pago nos anos seguintes), não aceite como gasto no período do reconhecimento contabilístico e é deduzido, no campo 766 do Q07, o montante de imposto diferido reconhecido no período. Posteriormente, como estes gastos só são aceites fiscalmente no período de tributação em que são efetivamente pagos ou colocados à disposição, no campo 761 do Q07 da Modelo 22, de 2017 e de 2018, deve ser deduzido o montante pago em cada ano, nomeadamente os 100.000,00 euros cada. Consequentemente, revertem-se os ativos por impostos diferidos na proporção da aceitação fiscal do gasto resultante de benefícios de longo prazo por cessação de emprego, devendo esses montantes serem acrescidos no campo 725 do Q07 nos respetivos períodos de tributação.

5.3.6. Contratos de Construção

Na análise efetuada no capítulo 3.2, aquando a verificação das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade relativamente aos contratos de construção, concluímos que o tratamento contabilístico previsto na NCRF 19 é similar ao tratamento previsto no artigo 19.º do CIRC. Todavia, o disposto previsto no n.º 4 do artigo 19.º do CIRC, dispõe que não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção, correspondentes a gastos ainda não suportados. A Circular n.º 8/2010, de julho de 2010, que clarifica alguns aspetos do regime fiscal dos contratos de construção, dispõe neste sentido: “mantém-se a não dedutibilidade do gasto associado a perdas esperadas previsto nos normativos contabilísticos”. A diferença entre tratamento contabilístico e o tratamento fiscal das perdas esperadas origina diferenças temporárias entre o valor contabilístico registado e o respetivo valor tributável, levando assim à necessidade do reconhecimento de impostos diferidos.

Exemplo 9: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de contratos de construção

Foi adjudicada uma obra à empresa Construções, S.A., no dia 1/09/2015. Esta obra tem início em janeiro de 2016. No contrato consta a seguinte informação: preço total da obra: 1.000.000,00 euros; data prevista de conclusão: 20/04/2017.

Informação no final do período económico 2016:

Descrição	2016	2017
Custos totais estimados da obra	1.000.000,00 euros	1.100.000,00 euros
Custos suportados acumulados	1.000.000,00 euros	1.100.000,00 euros
Faturação emitida acumulada	500.000,00 euros	1.000.000,00 euros

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Assim, face à informação obtida, pretende-se que se apure o efeito dos impostos diferidos nas operações de contratos de construção, considerando uma taxa de IRC de 21,00% e de derrama de 1,50%.

No final do ano de 2016, apurou-se que para terminar a obra iria ser necessário gastar aproximadamente 100.000,00 euros adicionais, concluindo assim que os custos totais iam ultrapassar o preço total da obra em 100.000,00 euros (preço total da obra = 1.000.000,00 euros; custos totais = 1.100.000,00 euros), estimando-se assim um prejuízo naquele montante. Desta forma, a Administração da empresa decidiu reconhecer contabilisticamente o efeito da perda esperada de 100 mil euros (1.000.000,00 euros – 1.100.000,00 euros), nos resultados de 2016, de acordo com os parágrafos 36 e 37 da NCRF 19.

Portanto, relativamente ao reconhecimento de perdas esperadas com o contrato de construção é necessário efetuar os seguintes lançamentos contabilísticos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
296 - Provisões – Contratos Onerosos		100.000,00 euros
676 - Provisões – Contratos Onerosos	100.000,00 euros	

O reconhecimento desta perda esperada relativa a contratos de construção não é dedutível fiscalmente uma vez que corresponde a gastos ainda não suportados. Logo, esta divergência dará origem a um ativo por impostos diferidos de: 100.000,00 euros x 22,50% = 22.500,00 euros.

Relativamente ao reconhecimento deste ativo efetua-se o seguinte lançamento contabilístico:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por Impostos Diferidos	22.500,00 euros	
8122 - Imposto Diferido		22.500,00 euros

Na Modelo 22 de 2016, no campo 721 do Q07, é acrescido o montante de 100.000,00 euros relativo à provisão constituída no período e não aceite como gasto fiscal e é deduzido no campo 766 do Q07, o montante de imposto diferido reconhecido no período.

Em 2017, com a concretização da do gasto adicional, efetua-se o seguinte lançamento contabilístico:

Pela contabilização do gasto:

Descrição da conta	Débito	Crédito
22 - Fornecedores		100.000,00 euros
296 - Provisões – Contratos Onerosos	100.000,00 euros	

Pela anulação do ativo por impostos diferidos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por Impostos Diferidos		22.500,00 euros
8122 - Imposto Diferido	22.500,00 euros	

Posteriormente, como em 2017, se verificou a conclusão da obra e que efetivamente se apurou uma perda de 100.000,00 euros, na Modelo 22 de 2017, no campo 764 do Q07, é deduzido o montante de 100.000,00 euros, não aceite como gasto no período do reconhecimento contabilístico e, é acrescido no campo 725 do Q07, o montante de imposto diferido revertido no período.

Podemos concluir que, relativamente aos contratos de construção apenas existem diferenças temporárias quando contabilisticamente há lugar a reconhecimento de perdas esperadas.

5.3.7. Variações patrimoniais positivas e negativas

Face às dificuldades de enquadramento que existiram relativamente ao reconhecimento dos impostos diferidos originados por subsídios ao investimento, foi emitida pela CNC a FAQ n.º 13, em 2013, que esclareceu em que situações os subsídios relacionados com ativos originam passivos por impostos diferidos. A FAQ n.º 13 esclarece que no caso de subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida, o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal coincidem, não originando diferenças temporárias tributárias.

Quanto aos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis não depreciáveis e ativos intangíveis com vida útil indefinida, como referimos no ponto 3.3, temos a seguintes situações:

- 1) No caso de ser referente a ativos fixos tangíveis não depreciáveis, contabilisticamente os subsídios, inicialmente, são reconhecidos nos capitais próprios sendo apenas imputados na demonstração dos resultados em períodos subsequentes em que seja necessário balanceá-los com gastos relacionados, como por exemplo perdas por imparidade, enquanto que, fiscalmente os subsídios concorrem para o apuramento do lucro tributável durante os

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

períodos de tributação em que os elementos a que respeitem sejam inalienáveis ou durante 10;

- 2) No caso de ser referente a ativos intangíveis com vida útil indefinida, a nível contabilístico, inicialmente, são reconhecidos nos capitais próprios sendo imputados na mesma base das amortizações contabilísticas, ou seja, no máximo em 10 anos, enquanto que fiscalmente os subsídios concorrem para o apuramento do lucro tributável em partes iguais durante 20 anos.

Assim, como analisámos anteriormente, são as diferenças entre o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal destes subsídios que podem originar impostos diferidos. Logo, de acordo com o parágrafo 14.º da FAQ 13, aquando o registo inicial do subsídio em capital próprio haverá lugar também a reconhecimento, no capital próprio, do imposto que lhe está associado. Face a isto, o parágrafo n.º 15 da FAQ supracitada refere que uma vez que os subsídios estão sujeitos a tributação, o aumento do capital próprio deve incluir o efeito do imposto diferido.

Exemplo 10: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de subsídios ao investimento relativos a ativos fixos tangíveis não depreciáveis

A Sociedade Cerâmica, S.A., candidatou-se a um subsídio governamental para apoio na aquisição de um terreno, que se situa ao lado da sede da empresa, de forma a alargar o espaço de armazenamento do seu produto acabado. O subsídio foi aprovado tendo sido concretizado com a atribuição de 100.000,00 euros para a aquisição do terreno. A empresa adquiriu o terreno em fevereiro de 2016.

Em 2016 a empresa efetuou os seguintes lançamentos contabilísticos.

Pelo recebimento do subsídio:

Descrição da conta	Débito	Crédito
12 - DO	100.000,00 euros	
5931 OVCP – Subsídios antes de impostos		100.000,00 euros

Pela aquisição do terreno:

Descrição da conta	Débito	Crédito
12 - DO		100.000,00 euros
431 - AFT – Terrenos e Recursos Naturais	100.000,00 euros	

Como contabilisticamente o subsídio não irá afetar resultados, uma vez que corresponde à aquisição de um terreno – ativo fixo tangível não depreciable –, o seu valor mantém-se reconhecido nos capitais próprios até à data em que o terreno for alienado ou utilizado para compensar gastos associados ao bem. No entanto, fiscalmente vai ser tributado durante 10 anos, pelo que esta diferença temporária origina reconhecimento de impostos diferidos.

Passivo por imposto diferido = 100.000,00 euros x 22,50% = 22.500,00 euros

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 - Passivo por impostos diferidos		22.500,00 euros
5932 OVCP – Impostos Diferidos	22.500,00 euros	

Posteriormente, há que reverter o imposto diferido durante o período de 10 anos, sendo o primeiro no ano de obtenção do subsídio: $22.500,00 \div 10 \text{ anos} = 2.250,00$ euros. Assim, no final de 2016, é necessário efetuar os seguintes lançamentos.

Pela reversão parcial do passivo por impostos diferidos:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2742 - Passivo por impostos diferidos	2.250,00 euros	
8122 - Imposto diferido		2.250,00 euros

Pela afetação parcial do imposto relacionado com subsídios:

Descrição da conta	Débito	Crédito
592 – Ajust. por impostos diferidos	2.250,00 euros	
5932 OVCP – Impostos Diferidos		2.250,00 euros

A nível fiscal, de acordo com o art.º 22.º do CIRC, será acrescido, no campo 702 do Q07, da Modelo 22, de 2016, o montante de 10.000,00 euros ($100.000,00 \text{ euros} \div 10 \text{ anos}$). No entanto, no campo 766 do Q07, é deduzido o passivo por impostos diferidos revertido no período.

5.3.8. Impostos diferidos relativos a perdas por imparidade

Nos termos do parágrafo 28 da NCRF 12, o reconhecimento de uma perda por imparidade implica que quaisquer ativos ou passivos por impostos diferidos relacionados, sejam determinados de acordo com a NCRF 25, ao comparar a quantia escriturada revista do ativo com a sua base fiscal. De seguida abordamos este assunto no âmbito dos ativos correntes (inventários e clientes com cobranças duvidosas) e dos ativos não correntes.

5.3.8.1. Perdas por imparidade em ativos correntes

Como analisámos nos pontos 4.1.1 e 4.1.2 são os art.º 28, 28.º -A e 28.º - B do CIRC que especificam quais as perdas por imparidade de ativos correntes que são aceites fiscalmente. Regra geral, as perdas por imparidade de inventários não geram diferenças temporárias, uma vez que as regras fiscais permitem também ajustar a quantia escriturada dos inventários para o seu valor realizável líquido. No entanto, como verificámos, o artigo 26.º, n.º 4 do CIRC limita o reconhecimento das perdas por imparidade em inventários, ou porque a empresa pode não dispor de preço de venda ou de vendas de artigos semelhantes, ou, porque as vendas desses bens não se enquadram na atividade normal da empresa.

A nível fiscal, caso se verifiquem perdas por imparidade que não cumpram com o disposto previsto no art.º 26.º do CIRC, estas serão acrescidas no Q07 da Modelo 22 desse período. No entanto, estas perdas por imparidade de inventários que não foram aceites fiscalmente no período do seu reconhecimento contabilístico, serão aceites no período em que se verificar a venda ou a destruição desses artigos.

No caso dos créditos de cobrança duvidosa, a nível fiscal, caso se verifiquem perdas por imparidade que ultrapassem os limites previstos no art.º 28.º-B do CIRC, estas serão acrescidas no Q07 da Modelo 22 desse período. No entanto, no caso das perdas por imparidade que não foram aceites e que passam a sê-lo por cumprirem com os pressupostos previstos nesse artigo, prevê-se ainda a possibilidade da dedução dessas perdas registadas contabilisticamente em períodos de tributação anteriores.

Assim sendo, como as perdas por imparidade não são dedutíveis fiscalmente ou excedem os limites estabelecidos no art.º 28.º-B do CIRC, estes originam uma diferença temporária entre o lucro contabilístico e o lucro tributável. Porém, como essa diferença é reversível em períodos futuros, trata-se de uma diferença temporária dedutível, podendo originar um ativo por imposto diferido.

Exemplo 11: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de perdas por imparidade de créditos de cobrança duvidosa e de inventários

A Sociedade Cerâmica, S.A., reconheceu, contabilisticamente no final do exercício de 2016, as seguintes perdas por imparidade:

Perdas por imparidade relativamente a dívidas a receber: 50.000,00 euros;

Perdas por imparidade relativamente a inventários (QE> VRL): 10.000,00 euros.

O montante de perdas por imparidade de dívidas a receber é relativamente aos seguintes créditos sobre clientes, para os quais existem provas objetivas de imparidade e foram efetuadas diligências para o seu recebimento:

- Cerâmica 2, Lda. (participada pela sociedade em 15,00%): 20.000,00 euros;
- SPA, S.A. (crédito em mora há 17 meses): 20.000,00 euros;
- Administrador da sociedade (crédito em mora há 25 meses): 10.000,00 euros.

O montante de perdas por imparidade de inventários é relativamente a uma mercadoria que não se enquadra no objeto social da empresa.

Contabilisticamente, encontra-se registado um saldo na conta “65 – Perdas por imparidade” no montante de 60.000,00 euros.

A nível fiscal, temos o seguinte tratamento:

- No caso da perda por imparidade reconhecida relativamente a um crédito sobre a participada, em mais de 10,00%, a perda por imparidade não é considerada gasto para efeitos fiscais (art.º 28.º-B, n.º 3, alínea d));
- No caso da perda por imparidade reconhecida relativamente ao crédito do cliente SPA, S.A., no período do seu reconhecimento contabilístico, de acordo com os limites previstos na alínea b) do n.º 2 do art.º 28.º-B do CIRC, esta apenas é aceite em 50,00%, ou seja, em 10.000,00 euros;
- No caso da perda por imparidade reconhecida relativamente à dívida do administrador, a perda por imparidade não é considerada gasto para efeitos fiscais, de acordo com o disposto previsto no art.º 28.º-B, n.º 3 alínea c);
- No caso da perda por imparidade reconhecida relativamente à mercadoria, a perda por imparidade não é considerada gasto para efeitos fiscais, de acordo com a junção do art.º 28.º, n.º 2 com o art.º 26.º n.º 4 do CIRC.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Face à análise efetuada, concluímos que apenas a perda por imparidade reconhecida relativamente ao cliente SPA, S.A., que no momento do seu reconhecimento contabilístico só é aceite em 50,00%, origina uma diferença temporária de 10.000,00 euros. No entanto, essa diferença é reversível em períodos futuros, ou por via da aceitação fiscal do remanescente da perda por imparidade contabilizada no período anterior, assim que o crédito se encontre em mora há mais de 24 meses, ou no caso de o cliente liquidar a dívida. Relativamente à perda por imparidade de inventários (10.000,00 euros), a mesma apenas é aceite no período em que se verificar a venda ou a destruição dessa mercadoria. Como estas duas operações geram uma diferença temporária dedutível, devemos registar um ativo por imposto diferido. Logo, em 2016, há lugar a reconhecimento contabilístico desse ativo: $(10.000,00 + 10.000,00) \times 22,50 \% = 4.500,00$ euros.

Pelo reconhecimento do imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos	4.500,00 euros	
8122 - Imposto diferido		4.500,00 euros

A nível fiscal, será acrescido, no campo 718 do Q07, da Modelo 22, de 2016, o montante de 50.000,00 euros. No entanto, no campo 766 do Q07 é deduzido o montante relativo a ativos por imposto diferido reconhecido no período.

No final de 2017, como a dívida do cliente SPA, S.A., já atingiu os 24 meses em mora, a nível fiscal já é dedutível a 100,00%. Isto no pressuposto, de que não se verificou nenhum recebimento relativamente a este cliente, e a dívida continua por liquidar. Verificou-se também que a mercadoria que estava em imparidade foi vendida no final de 2017, pelo seu valor realizável líquido.

Assim a nível contabilístico efetua-se o seguinte lançamento:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos		4.500,00 euros
8122 - Imposto diferido	4.500,00 euros	

A nível fiscal, será deduzido, no campo 762 do Q07, da Modelo 22, de 2017, o montante de 20.000,00 euros. No entanto, no campo 725 do Q07 é acrescido o montante anulado no período relativo a ativos por impostos diferidos.

5.3.8.2. Perdas por imparidade em ativos não correntes

Como analisámos no ponto 4.1.3, o art.º 31.º - B do CIRC especifica quais as perdas por imparidade aceites fiscalmente. Caso se verifiquem perdas por imparidade que não reúnam as condições para serem aceites fiscalmente, estas serão acrescidas no Q07 da Modelo 22 desse período. No entanto, prevê-se a consideração da perda por imparidade de ativos depreciables ou amortizados como gasto, em partes iguais, durante o período de vida útil remanescente do bem. Deste modo, concluímos que as perdas por imparidade que não são aceites fiscalmente originam diferenças temporárias. Por conseguinte, como essas diferenças são revertidas em períodos futuros, gerando quantias dedutíveis, reconhece-se contabilisticamente, um ativo por imposto diferido.

Exemplo 12: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes de perdas por imparidade de ativos não correntes

A empresa Cerâmica, S.A., possui um equipamento básico cuja quantia escriturada, a 31/12/2016, ascendia a 100.000,00 euros. A sociedade contratou um perito independente para obter uma avaliação com o objetivo de apurar a quantia recuperável daquele equipamento naquela data. O perito apurou que, àquela data, a quantia recuperável daquele ativo ascendia a 80.000,00 euros.

Desta forma, como a quantia escriturada do ativo de 100.000,00 euros é superior à sua quantia recuperável de 80.000,00 euros, há lugar ao reconhecimento de uma perda por imparidade no montante de 20.000,00 euros. Em 2016 há lugar às seguintes movimentações contabilísticas.

Pelo reconhecimento da perda por imparidade:

Descrição da conta	Débito	Crédito
439 - AFT - Perdas por imparidade acumuladas		20.000,00 euros
655 - Perdas por imparidade em AFT	20.000,00 euros	

Como se trata de uma desvalorização excecional, no período de reconhecimento contabilístico esse gasto não é aceite fiscalmente, nos termos do art.º 31.º-B do CIRC, pelo que origina uma diferença entre a base contabilística e a base fiscal do ativo, provocando o reconhecimento de um ativo por impostos diferidos: 20.000,00 euros x 22,50% = 4.500,00 euros.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Pelo reconhecimento do imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos	4.500,00 euros	
8122 - Imposto diferido		4.500,00 euros

Na Modelo 22 do período de tributação acresce-se, no Q07 campo 719, o montante total da perda por imparidade não aceite. Deduz-se ainda, no campo 766 do Q07, o montante de 4.500,00 euros relativo ao imposto diferido.

Nos períodos de tributação seguintes, como o art.º 31.º-B prevê a consideração da perda por imparidade de ativos depreciables ou amortizados como gasto em partes iguais, durante o período de vida útil remanescente do bem, devendo-se efetuar as seguintes operações, partindo do pressuposto que o equipamento básico apresenta uma vida útil remanescente de 5 anos.

Ativo por imposto diferido a reverter em 2017 = $4.500,00 \div 5 \text{ anos} = 900,00$ euros

Pela reversão do ativo por imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos		900,00 euros
8122 - Imposto diferido	900,00 euros	

A nível fiscal, em 2017, a perda por imparidade a considerar é: $20.000,00 \div 5 \text{ anos} = 4.000,00$ euros. Na Modelo 22 do período de tributação deduz-se, no Q07 campo 781, a quota-parte da perda por imparidade aceite fiscalmente, ou seja, 4.000,00 euros. Acresce-se ainda, no campo 725 do Q07, o montante de 900,00 euros relativo a imposto diferido.

Estas operações são efetuadas nos períodos de tributação seguintes, até esgotar a vida útil do bem, ou até ao período em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

5.3.9. Regime fiscal das amortizações de ativos intangíveis com vida útil indefinida

Como verificámos no ponto 4.2.2, existem divergências entre o tratamento fiscal das amortizações dos ativos intangíveis com vida útil indefinida previsto no art.º 45.º-A e o tratamento contabilístico previsto na NCRF 6. Face a estas divergências é necessário chamarmos à atenção para o facto de que, como contabilisticamente o bem será amortizado em metade do período (10 anos) comparativamente à amortização fiscal (20 anos), estamos perante uma diferença temporária, o que leva à necessidade de reconhecer impostos diferidos.

Exemplo 13: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes amortizações de ativos intangíveis com vida útil indefinida

A empresa Cerâmica, S.A. adquiriu, no início de janeiro de 2016, uma marca pelo valor de 100.000,00 euros.

Amortização contabilística = 100.000,00 euros ÷ 10 anos = 10.000,00 euros

Amortização Fiscal = 100.000,00 euros ÷ 20 anos = 5.000,00 euros

No final de 2016 efetua-se o registo do ativo por imposto diferido relativamente a diferença entre a amortização contabilística e a amortização fiscal: (10.000,00 - 5.000,00) euros x 22,50% = 1.125,00 euros.

Pelo reconhecimento do ativo por imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos	1.125,00 euros	
8122 - Imposto diferido		1.125,00 euros

A nível fiscal, de acordo com o art.º 45.º-A do CIRC, será acrescido, no campo 719 do Q07, da Modelo 22, de 2016, o montante de 5.000,00 euros. No entanto, no campo 766 do Q07 é deduzido o ativo por imposto diferido reconhecido no período. Este procedimento é efetuado durante os períodos de tributação seguintes até esgotar a vida útil contabilística do bem.

Posteriormente, após os 10 primeiros anos, ou seja, após amortizar contabilisticamente o bem pela totalidade, a nível fiscal o bem continua a ser amortizado, pelo que é necessário deduzir no campo 763 do Q07, da Modelo 22, o montante de 5.000,00 euros (amortização fiscal). Com efeito, durante os 10 primeiros anos, foram constituídos e reforçados ativos por impostos diferidos, que nos 10 anos seguintes serão revertidos na mesma proporção.

Assim, contabilisticamente, durante os últimos 10 anos efetua-se o seguinte lançamento pela reversão do ativo por imposto diferido:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos		1.125,00 euros
8122 - Imposto diferido	1.125,00 euros	

A nível fiscal, será acrescido, no campo 725 do Q07, a reversão por impostos diferidos reconhecida no período.

5.3.10. Impostos diferidos relativos a provisões

Tal como analisámos no subcapítulo 4.4, para efeitos fiscais, o art.º 39.º do CIRC tipifica as provisões que são aceites, colocando, em determinados casos, limites ao valor. Face à análise efetuada, podemos concluir que, sempre que uma entidade reconhece provisões que não sejam dedutíveis ou que ultrapassem os limites legais estabelecidos no CIRC, originam diferenças entre a quantia registada na contabilidade e a sua base fiscal. Desta forma, as provisões não aceites fiscalmente serão acrescidas ao lucro tributável, resultando num aumento de imposto a pagar. As diferenças são temporárias dedutíveis e consequentemente geram ativos por impostos diferidos.

Atendendo ao exposto, iremos centrar a nossa análise no efeito da divergência entre a contabilidade e a fiscalidade relativa a provisões para garantias de clientes.

Exemplo 14: Reconhecimento de impostos diferidos resultantes das provisões para garantias a clientes, quando excedam os limites previstos no art.º 39.º do CIRC

No exercício de 2016, a sociedade Forno, S.A., vendeu fornos no montante de 100.000,00 euros, tendo suportado encargos com garantias a clientes que ascenderam a 1.100,00 euros. Nesse período constituiu uma provisão para garantias a clientes no montante de 1.500,00 euros. Sabe-se que nos anos de 2014 e 2015 as vendas ascenderam a 90.000,00 euros e a 120.000,00 euros, respetivamente, e que os encargos derivados de garantia a clientes foram, nesses anos, de 850,00 euros e 1.150,00 euros. Em 2017, a empresa procedeu à reversão da provisão constituída em 2016.

Soma dos encargos com garantias de clientes suportadas nos três últimos períodos = 1.100,00 euros + 850,00 euros + 1.150,00 euros = 3.100,00 euros

Soma das vendas efetuadas nos três últimos períodos = 100.000,00 euros + 90.000,00 euros + 120.000,00 euros = 310.000,00 euros

Cálculo da percentagem a que refere o n.º 5 do art.º 39.º do CIRC = $(3.100,00 \text{ euros} \times 100) \div 310.000,00 \text{ euros} = 1,00\%$

Provisão fiscalmente dedutível = 100.000,00 euros x 1,00% = 1.000,00 euros

Posto isto, aquando o apuramento do lucro tributável é necessário acrescer o montante da provisão contabilística que excede o limite fiscal, ou seja, 100,00 euros (1.100,00 – 1.000,00). Por sua vez como existe diferenças entre a quantia registada na contabilidade e a sua base fiscal, haverá lugar ao reconhecimento de impostos diferidos, concretamente de um ativo por imposto diferido: 100,00 euros x 22,50% = 22,50 euros.

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos	22,50 euros	
8122 - Imposto diferido		22,50 euros

A nível fiscal, de acordo com o art.º 39.º do CIRC, será acrescido, no campo 721 do Q07, da Modelo 22, de 2016, o montante de 100,00 euros. No entanto, no campo 766 do Q07 é deduzido o ativo por imposto diferido reconhecido no período.

Posteriormente, em 2017, como a empresa anulou a provisão, é necessário reverter o imposto diferido efetuando-se o seguinte lançamento:

Descrição da conta	Débito	Crédito
2741 - Ativo por impostos diferidos		22,50 euros
8122 - Imposto diferido	22,50 euros	

A nível fiscal, em 2017, será deduzido, no campo 764 do Q07, da Modelo 22, o montante de 100,00 euros, uma vez que o montante já foi tributado no ano anterior, por exceder o limite previsto no art.º 39.º do CIRC. Por sua vez, será acrescido, no campo 725 do Q07, a reversão por impostos diferidos reconhecida no período.

5.3.11. Regime Especial aplicável aos ativos por impostos diferidos

A Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto, introduziu um regime especial aplicável aos ativos por impostos diferidos que tenham resultado da não dedução fiscal relativamente a perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados.

Ora, conforme analisámos anteriormente, nos termos da NCRF 25, apenas se reconhece ativos por impostos diferidos, quando se verifique que os mesmos sejam recuperáveis em períodos futuros. Como contabilisticamente as entidades reconhecem determinadas perdas por imparidade ou benefícios dos empregados, mas a nível fiscal a dedução desses gastos só ocorre em momento posterior, a entidade é prejudicada efetuando o pagamento antecipado de imposto sobre o rendimento, que só poderá recuperar no futuro caso tenha lucro tributável. Desta forma, esta lei possibilita a conversão, em certas circunstâncias, desses ativos por impostos diferidos em créditos fiscais, estabelecendo, nomeadamente, os procedimentos para o controlo e utilização desse crédito tributário.

Assim, nos termos do art.º 6 da Lei supracitada, os ativos por impostos diferidos que tenham resultado da não dedução de perdas por imparidade em créditos e de benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados, são convertidos em créditos tributários quando o sujeito passivo: a) registre um resultado líquido do período negativo nas suas contas anuais aprovadas, ou; b) entre em liquidação por dissolução voluntária, insolvência decretada por sentença judicial ou, quando aplicável, revogação da respetiva autorização por autoridade de supervisão competente.

De notar que, quando o sujeito passivo registe um resultado líquido do período negativo, o montante dos ativos por impostos diferidos a converter em crédito tributário é o correspondente à proporção entre o montante do resultado líquido do período negativo e o total dos capitais próprios. Caso o total dos capitais próprios seja negativo ou inferior ao resultado líquido do período negativo, é possível converter em crédito a totalidade do montante dos ativos por impostos diferidos.

Nos termos do art.º 7.º desta Lei, o crédito tributário resultante da conversão de ativos por impostos diferidos pode ser utilizado, por iniciativa do sujeito passivo, na compensação de dívidas ao Estado, podendo o crédito ser utilizado por qualquer entidade com sede em Portugal integrada no mesmo grupo societário.

No caso de o sujeito passivo optar pela aplicação deste regime, nos termos previstos no art.º 2.º desta lei, deve inscrever na declaração periódica relativa ao período de tributação relevante, o montante do crédito tributário apurado.

6. Implicação das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade na opinião do ROC

De acordo com Eberhartinger (1999), apesar de a fiscalidade depender da contabilidade para apuramento do lucro tributável, essa dependência leva à existência de um efeito oposto, acabando por haver situações em que é a fiscalidade a influenciar a contabilidade das empresas, ou seja, existe inclinação por parte das empresas de elaborar as suas demonstrações financeiras de acordo com as regras fiscais. Cunha & Rodrigues (2014:43) referem que existem várias situações em que as normas fiscais pretendem impor ou se impõe mesmo às normas contabilísticas, pelo que a contabilidade nestes casos, não é “totalmente independente”, e não se obtém, assim, a “situação verdadeira e apropriada do balanço e dos resultados das empresas”.

Neste cenário, face à análise efetuada nos capítulos anteriores relativamente aos principais pontos de divergências entre a fiscalidade e a contabilidade, neste capítulo iremos analisar os procedimentos de auditoria a adotar pelo ROC, para detetar e tratar as situações em que esses conflitos podem colocar em causa a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras da empresa.

6.1. *Objetivos de auditoria*

O parágrafo 3 da International Standard of Audit (ISA) 200 - *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, menciona que o objetivo principal da auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras.

De acordo com esta norma, a opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, e se dão uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados e da posição financeira da empresa nos termos do referencial contabilístico aplicável. Segundo o disposto previsto no parágrafo 7 desta ISA, o auditor para formar a sua opinião deve, durante o planeamento e a execução da auditoria, exercer o julgamento profissional e manter ceticismo profissional, devendo ainda: a) identificar e avaliar os riscos de distorção material; b) obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se existem distorções materiais; c) formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, baseada nas conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.

Tendo em conta a nossa experiência profissional relativamente à verificação do cumprimento dos deveres fiscais e parafiscais, o ROC deverá ser capaz de concluir, no final da auditoria, se: a) a empresa cumpre com a legislação fiscal aplicável em vigor; b) existem situações de incumprimento fiscal que possam afetar as demonstrações financeiras; c) o saldo dos impostos diferidos é ajustado à realidade fiscal da sociedade.

6.2. Planeamento e Prova de Auditoria

Nos termos do parágrafo 2 da ISA 300 – *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, o ROC deve planejar a auditoria através do desenvolvimento de uma estratégia global e de um plano de auditoria. No plano de auditoria deve ficar definindo a natureza do trabalho, a extensão e tempestividade dos procedimentos de auditoria a realizar, assim como a direção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria. De acordo com esta norma, o planeamento adequado permite efetuar uma análise sobre as áreas consideradas relevantes em auditoria, permitindo que o auditor detete e resolva, atempadamente, potenciais problemas e que realize o trabalho de forma mais eficaz e eficiente.

De acordo com esta norma, a extensão do planeamento é em função da dimensão da entidade, da complexidade da revisão/auditoria, da experiência do ROC relativamente à entidade e o seu conhecimento do negócio da empresa. Este último é um dos fatores mais importantes, pois contribui para a identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras.

Segundo Arens *et al.* (2005), citados por Pássaro (2011), o processo de auditoria é composto por quatro fases, como expomos na tabela 4.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Tabela 4: Fases de auditoria

Fases de auditoria	Tipo	Descrição
1. ^a Fase	Planeamento (ISA 300)	O ROC deve desenvolver um plano de auditoria que compreende: 1 – Conhecimento do negócio; 2 – Avaliação do risco de negócio; 3 – Definição preliminar de procedimentos analíticos; 4 – Determinação da materialidade e avaliação do risco; 5 - Análise do controlo interno e avaliação do risco de controlo; 6 – Obtenção de informação para avaliar o risco de fraude; 7 – Desenvolvimento de um Plano Global de Auditoria e o Programa de Auditoria.
2. ^a Fase	Testes aos controlos e Procedimentos Substantivos (ISA 315)	Nesta fase, se existir um plano de redução do risco de controlo efetua-se testes de controlo. Caso contrário, efetua-se testes substantivos relacionados com o conteúdo das transações.
3. ^a Fase	Procedimentos Analíticos e Testes de detalhe (ISA 520)	1 - Realização de procedimentos analíticos; 2 – Realização de testes de itens chave; 3 – Realização de testes adicionais de detalhe do balanço.
4. ^a Fase	Conclusão (ISA 700)	1 - Realizar testes adicionais para apresentação e divulgação; 2 - Acumular provas e evidências finais; 3 - Avaliar resultados; 4 - Emitir Relatório de Auditoria; 5 - Comunicar ao órgão de Gestão.

Fonte: Elaboração Própria

Conforme a ISA 315 – *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e seu Ambiente* e a ISA 330 – *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, é com base nos procedimentos de avaliação de risco e procedimentos de auditoria adicionais, através de testes aos controlos²⁵ e testes substantivos²⁶, que o revisor obtém a prova de auditoria, a qual deverá ser suficiente e apropriada para emissão da sua opinião. Relativamente à suficiência de prova de auditoria, a ISA 500 – *Prova de Auditoria* estabelece que a quantidade de prova de auditoria necessária é definida tendo em conta os riscos de distorção, ou seja, quanto mais altos forem os riscos avaliados, mais prova de auditoria é necessária. A qualidade de tal prova também é um elemento decisivo neste âmbito. Em regra, a qualidade da prova de auditoria é superior quando obtida diretamente pelo ROC através de fontes independentes, como por exemplo, confirmações de terceiros e relatórios de peritos.

Nos termos da ISA 520 – *Procedimentos Analíticos*, o procedimento de auditoria a realizar para obter prova de auditoria é determinado em função da asserção a validar. Para confirmar a rubrica do Estado e Outros Entes Públicos, o melhor procedimento para obter prova de auditoria é o procedimento analítico. As asserções a validar nesta área é o cumprimento das obrigações fiscais, a adequada aplicação da legislação fiscal e o apropriado reconhecimento contabilístico.

6.3. Procedimentos de Auditoria

De acordo com os parágrafos 24 e seguintes da Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 511 – *Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais*, o ROC para desenvolver o trabalho na área fiscal deve possuir conhecimento suficiente das leis, regulamentos e demais condicionamentos aplicáveis às atividades da empresa e do setor desta. Na auditoria efetuada, o ROC deve dedicar especial atenção às leis e regulamentos que envolvam deveres fiscais e parafiscais, identificando situações de eventual incumprimento que possam ter efeito significativo sobre as demonstrações financeiras.

²⁵ De acordo com a *International Auditing Practise Standards* (IAPS) 1012, os testes aos controlos têm como objetivo máximo: a) obter evidência de auditoria acerca da eficácia da conceção dos sistemas contabilístico e de controlo interno, nomeadamente se os mesmos se encontram concebidos para prevenir ou detetar e corrigir distorções materiais; e b) verificar funcionamento dos controlos internos ao longo do período.

²⁶ De acordo com a mesma IAPS, os testes substantivos são procedimentos de auditoria concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos compreendem os testes de detalhe e os procedimentos analíticos substantivos.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Para se obterem conclusões sobre a área fiscal, o ROC deve analisar todas as contas relativas a operações com o Estado e Outros Entes Públicos. Para isso é definido o âmbito e a profundidade da análise e, os procedimentos substantivos e testes de conformidade necessários para cada uma das contas existentes no balancete, em função da respetiva relevância e da materialidade do efeito de eventuais erros ou omissões nas demonstrações financeiras.

No entanto, como o nosso trabalho aborda as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade e o efeito destas no imposto a pagar, apenas iremo-nos focar nos procedimentos de auditoria relativamente a esta temática.

A DRA 511 identifica, no seu parágrafo 30, o procedimento que o ROC deve de aplicar quando este proceder à análise do saldo da conta do imposto sobre o rendimento do exercício. Segundo esta Diretriz, o ROC deve debater com os responsáveis da entidade os critérios utilizados no preenchimento da Modelo 22, e efetuar os testes de conformidade ou de controlo, que considere apropriados tendo em conta o nível da materialidade definida, à aplicação de tais critérios.

O parágrafo 32 da DRA supra identificada estabelece que os procedimentos de verificação do saldo do imposto sobre o rendimento devem compreender testes à documentação respetiva (declaração, liquidação e pagamento ou entrega) e à correção e conformidade desta com as leis e regulamentos fiscais aplicáveis.

O parágrafo 34 desta DRA menciona que quando a empresa adote regras fiscais não coincidentes com os princípios contabilísticos geralmente aceites, e o seu efeito seja materialmente relevante, o ROC deve debater com os responsáveis da empresa a introdução de ajustamentos necessários nas demonstrações financeiras. Caso não sejam introduzidos tais ajustamentos, o ROC deve emitir a certificação legal das contas com a correspondente reserva por desacordo ou por incerteza, conforme as circunstâncias.

Desta forma, e face às divergências entre a contabilidade e a fiscalidade analisadas nos capítulos anteriores, iremos analisar o impacto destas a nível da auditoria às contas e os procedimentos a adotar pelo ROC.

6.3.1. Procedimentos a efetuar pelo ROC

Os ROC, por norma, têm que ter uma atenção redobrada na análise das operações com Estado e Outros Entes Públicos. Não só por força do impacto da fiscalidade na imagem verdadeira e apropriada da situação económica e financeira da empresa, mas também porque a própria lei fiscal impõe aos Revisores que os mesmos devem analisar o cumprimento da regularidade fiscal.

Assim, de acordo com o disposto previsto no n.º 2 do art.º 24.º da LGT, a responsabilidade pelo incumprimento das obrigações fiscais é extensível aos ROC, sempre que tal incumprimento resulte de omissão grave das suas funções de fiscalização.

Nos termos dos art.ºs 262.º-A e 420.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), sempre que existam factos que revelem graves dificuldades na prossecução do objeto da sociedade, o ROC deve imediatamente comunicar ao órgão de gestão.

Assim, a auditoria desenvolvida deve abranger, especialmente, as operações com o Estado e Outros Entes Públicos, onde deve ser efetuada a interpretação das normas fiscais, a verificação das obrigações declarativas e os procedimentos fiscais, analisando as situações de conflito e propondo soluções tendo em vista avaliação do cumprimento das obrigações fiscais e, o respetivo risco fiscal²⁷ caso não se verifique o adequado cumprimento.

De acordo com a nossa experiência profissional, a nível do IRC, os testes substantivos a efetuar na rubrica 241 – Imposto sobre o Rendimento relacionam-se com a revisão à declaração da Modelo 22 e os respetivos anexos, bem como revisão da estimativa de imposto. A verificação desta conta inclui ainda o teste aos pagamentos especiais por conta, pagamentos por conta e aos pagamentos adicionais por conta, bem como o teste às retenções na fonte efetuadas por terceiros.

A revisão da Modelo 22/Estimativa de Imposto compreende o seguinte:

- a) Análise e teste dos montantes relativos às divergências entre a contabilidade e a fiscalidade inscritos no Q07 da Modelo 22;
- b) Análise da dedução dos prejuízos fiscais, quando aplicável;
- c) Validação do Q010 da Modelo 22 que inclui também o teste aos benefícios fiscais deduzidos no campo 355, e o teste às tributações autónomas;

²⁷ Na nossa opinião, uma empresa está sujeita a risco fiscal quando não cumpre adequadamente com as suas obrigações fiscais, ou seja, o risco caracteriza-se pelas implicações derivadas do incumprimento fiscal total ou parcial.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

d) Validação dos seguintes mapas:

- 1) Modelo 30 - mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventário;
- 2) Modelo 31 - mapa de mais-valias e menos-valias;
- 3) Modelo 32 - mapa de depreciações e amortizações;
- 4) Modelo 33 - mapa de depreciações de bens reavaliados.

De notar que quando chega à fase de rever e concluir acerca da estimativa de IRC, os valores previstos na demonstração dos resultados e no balanço já foram devidamente analisados e validados pelo ROC através de procedimentos adequados de auditoria.

De acordo com experiência profissional da autora, as empresas ao apurarem a estimativa de IRC já preenchem a Modelo 22 de forma a ficar pronta a submeter, pelo que o auditor apura a estimativa de IRC através da validação da declaração Modelo 22. Desta forma, o nosso trabalho, enquanto auditores passa pela validação dos campos da Modelo 22 sintetizados na tabela 5.

Tabela 5: Procedimentos de validação da Modelo 22

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
Informação acerca do Sujeito Passivo				
	Os dados gerais da empresa estão corretamente preenchidos, designadamente: - O período de tributação? - Identificação da Repartição de Finanças? - Identificação e caracterização do sujeito passivo? - Características da declaração? - Identificação do Representante Legal e do Contabilista Certificado?	Confirmar estes elementos.		
Quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável				
701	O valor do resultado líquido do período foi o apurado na demonstração dos resultados?	Cruzar este valor com a demonstração dos resultados.		
702	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis.	Analisar as variações contabilísticas positivas no capital próprio. Confirmar o tratamento fiscal nos termos dos artigos 21.º e 22.º do CIRC.		

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
704	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período.	Analisar as variações contabilísticas negativas no capital próprio. Confirmar o tratamento fiscal nos termos dos artigos 24.º do CIRC.		
706/707	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção.	Verificar se o montante inscrito confere com o nosso recálculo aquando a validação do mapa de obras através da aplicação da NCRF 19. Confirmar o tratamento fiscal nos termos do art.º 19.º do CIRC.		
710/756	Correções relativas a períodos de tributação anteriores.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 18.º, n.º 2, do CIRC, conferem com o saldo da contabilidade apurado nos termos da NCRF 4.		
711/757/791	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo Valor.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 18.º, n.º 5, do CIRC, conferem com o saldo da contabilidade apurado nos termos da NCRF 20.		
712/758	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 18.º, n.º 8, do CIRC, confere com o saldo na contabilidade apurado nos termos da NCRF 13 e NCRF 15.		
713/759	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor.	Confrontar com o saldo apurado na contabilidade nos termos da NCRF 27. Verificar se o montante inscrito na declaração confere com o valor recalculado por nós nos termos do art.º 18.º, n.º 9, do CIRC.		
714/715 760/761	Pagamentos com base em ações e outros benefícios de médio/longo prazo aos empregados.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 18.º, n.ºs 11 e 12, do CIRC, confere com o saldo na contabilidade apurado nos termos da NCRF 28.		
721	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros.	Confrontar com o saldo apurado na contabilidade nos termos da NCRF 21. Verificar se o valor inscrito neste campo confere com o montante apurado no mapa Modelo 30 após validação do mesmo nos termos dos artigos 19.º n.º 4, 28.º, 39.º e 40.º do CIRC.		

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
724	IRC, incluindo as tributações autónomas e outros impostos que, direta ou indiretamente, incidam sobre os lucros.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea a), do CIRC confere com o saldo da contabilidade.		
725/766	Impostos diferidos.	Confrontar o saldo deste campo com o valor apurado contabilisticamente nos termos da NCRF 25. Confrontar com o montante inscrito no quadro 11-A após validação do mesmo.		
716	Despesas não documentadas.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A n.º 1 alínea b) do CIRC confere com o saldo da contabilidade. Verificar se a tributação autónoma está calculada corretamente, nos termos do art.º 88.º n.º 1 do CIRC.		
731	Encargos não devidamente documentados.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea c), do CIRC confere com o saldo da contabilidade.		
783	Despesas ilícitas.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea d), do CIRC conferem com o saldo da contabilidade.		
728	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea e), do CIRC confere com o saldo da contabilidade		
727	Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea f), do CIRC confere com o saldo da contabilidade		
729	Indemnizações por eventos seguráveis.	Verificar a conformidade destas situações.		
730	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.	Verificar o cumprimento do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea h), do CIRC e os limites aplicáveis. Verificar se a tributação autónoma está calculada corretamente, nos termos do art.º 88.º, n.º 9, do CIRC.		

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
732	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor.	Verificar se as importâncias acrescidas estão corretamente calculadas nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea i), do CIRC através da análise dos contratos de aluguer de longa duração. Verificar se a tributação autónoma está calculada corretamente, nos termos do art.º 88.º, n.º 3, do CIRC.		
733	Encargos com combustíveis.	Verificar o cumprimento do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea j), do CIRC através dos elementos contabilísticos com os elementos da declaração. Verificar se a tributação autónoma está calculada corretamente, nos termos do art.º 88.º, n.º 3, do CIRC.		
784	Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros.	Verificar o cumprimento do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea k), do CIRC, através dos elementos contabilísticos com os elementos da declaração.		
734	Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade.	Verificar o cumprimento do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea m), do CIRC, e os limites aplicáveis.		
735	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais.	Verificar o cumprimento do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea o), do CIRC, e os limites aplicáveis.		
780	Contribuição sobre o setor bancário.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea p), do CIRC, confere com o montante da contribuição paga no período.		
785	Contribuição extraordinária sobre o setor energético.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1 alínea q), do CIRC, confere com o montante da contribuição paga no período.		
746	Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, alínea r), e n.º 7 do CIRC, confere com o montante pago às entidades em questão.		

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
786	Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a venda de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.	Verificar se o montante inscrito na declaração nos termos do art.º 23.º-A, n.º 2 e n.º 3 do CIRC, confere com as perdas registadas na contabilidade relativamente às entidades em questão.		
718	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais.	Verificar o saldo apurado na contabilidade nos termos da NCRF 12. Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 30, após validação do mesmo, nos termos dos artigos 28.º e seguintes do CIRC.		
719	Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações não aceites como gastos.	Verificar o saldo apurado na contabilidade nos termos da NCRF 12. Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 32, após validação do mesmo, nos termos dos artigos 31.º B e 34.º n.º 1 do CIRC.		
720	40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 33, após validação do mesmo, nos termos do artigo 15.º, n.º 2, do DR n.º 25/2009.		
722	Créditos incobráveis não aceites como gastos.	Verificar se o montante inscrito na declaração, nos termos do art.º 41.º do CIRC, confere com os créditos incobráveis registados na contabilidade.		
723	Realizações de utilidade social não dedutíveis.	Verificar se as realizações de utilidade social estão legalmente previstas, e se referem à generalidade dos trabalhadores. Verificar se o valor inscrito neste campo cumpre com o disposto previsto no art.º 43.º do CIRC.		
736	Menos-valias contabilísticas.	Confrontar o saldo deste campo com o saldo da contabilidade relativo a menos valias obtidas.		
738	Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização.	Verificar se o saldo reconhecido neste campo cumpre com o disposto previsto na alínea b) do n.º 5 do art.º 46.º do CIRC.		

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
739	Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 31, após validação do mesmo, nos termos do artigo 46.º do CIRC.		
740	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 31, após validação do mesmo, nos termos dos artigos 46.º e 48.º, n.º 1, do CIRC. Confirmar se efetivamente existe intenção de reinvestimento total ou parcial do valor de realização.		
741	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente.	Confirmar, após final do 2.º ano do valor inscrito no campo 740, se efetivamente existiu reinvestimento. Caso não tenha sido efetuado, apurar o valor, nos termos do art.º 48.º n.º 6 do CIRC, e registar neste campo.		
743/770	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados.	Verificar se o montante inscrito na declaração confere com o valor recalculado pela equipa de auditoria, nos termos do art.º 49 do CIRC.		
787/794	Resultados de estabelecimentos estáveis situados fora do território português.	Verificar se o valor inscrito neste campo cumpre com o disposto previsto no art.º 54.º-A do CIRC.		
744	Correções relativas a preços de transferência.	Analisar as vendas/prestações de serviços efetuadas entre empresas do grupo estrangeiras. Verificar se os preços praticados são os preços de mercado. Caso contrário, verificar se o valor inscrito neste campo cumpre com o disposto previsto no art.º 63.º do CIRC.		
745/772	Diferença entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato.	Verificar se o valor inscrito neste campo cumpre com o disposto previsto no art.º 64.º, n.º 3, alíneas a) e b) do CIRC.		
747	Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.	Verificar se o valor inscrito neste campo cumpre com o disposto previsto no art.º 66.º do CIRC.		
748/795	Limitação/Reporte à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos.	Confirmar o valor a inscrever neste campo através do recálculo. Verificar o cumprimento do disposto previsto no art.º 67.º do CIRC.		

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
749/788	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica/económica internacional.	Verificar a percentagem de participação, a percentagem sobre o IRC pago, as retenções na fonte. Confrontar os requisitos previstos no art.º 68.º do CIRC.		
751	Donativos não previstos ou além dos limites legais.	Verificar se os donativos estão previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais, e se foram respeitadas as majorações bem como os limites aplicáveis. Verificar se há atribuição de donativos não previstos nesse diploma. Validar o respetivo tratamento.		
762	Reversão de perdas por imparidade tributadas.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 30, após validação do mesmo, nos termos dos artigos 28.º n.º 3 e 28.º-A n.º 3 do CIRC.		
763	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 32, após validação do mesmo, nos termos do artigo 20.º do DR n.º 25/2009.		
781	Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 30, após validação do mesmo, nos termos dos artigos 28.º, n.º 3, e 28.º-A, n.º 3, do CIRC.		
764	Reversão de provisões tributadas.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 30, após validação do mesmo, nos termos dos artigos 19.º, n.º 4, e 39.º, n.º 4, do CIRC.		
765	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos.	Confrontar o saldo deste campo com o saldo da contabilidade relativo a restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos.		
792	Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 32, após validação do mesmo, nos termos do artigo 45.º - A do CIRC.		

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
767	Mais-valias contabilísticas.	Confrontar o saldo deste campo com o saldo da contabilidade relativo a mais-valias obtidas.		
769	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais.	Confrontar o valor com o montante apurado no mapa Modelo 31, após validação do mesmo, nos termos do artigo 46.º do CIRC.		
774	Benefícios fiscais.	Verificar se os benefícios estão previstos na lei, e se foram respeitadas as majorações bem como os limites aplicáveis. Validar o respetivo tratamento.		
777/778	Prejuízos para efeitos fiscais/Lucro tributável.	Verificar se a soma se encontra correta e está conforme o nosso recálculo.		
Quadro 09 – Matéria Coletável				
	Casa haja matéria coletável sujeita a vários regimes de tributação, o seu enquadramento está bem efetuado?	Verificar se os regimes apresentados estão de acordo com a legislação em vigor e se o seu enquadramento está devidamente apurado.		
303	Prejuízos fiscais dedutíveis.	Confrontar o saldo deste campo com o detalhe dos prejuízos fiscais dedutíveis previamente validado nos termos do art.º 52 do CIRC.		
309	Dedução de prejuízos fiscais dedutíveis.	Quando a empresa obtenha Lucro tributável, e tenha prejuízos fiscais para deduzir, verificar se o reporte de prejuízos fiscais cumpre com o disposto previsto no n.º 2 do art.º 52 do CIRC.		
311	Matéria Coletável.	Validar o valor total.		
Quadro 10 – Cálculo do Imposto				
347-A	Imposto à taxa normal (15.000,00 de matéria coletável das PME x 17%).	Verificar se a aplicação da taxa reduzida está de acordo com a disposição em vigor.		
347-B	Imposto à taxa normal – 21%.	Verificar se a aplicação da taxa está de acordo com a disposição em vigor.		
373	Derrama estadual.	Verificar o cálculo do montante da derrama estadual, nos termos do art.º 87.º-A do CIRC.		

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
353/375/379	Dupla tributação jurídica/económica internacional.	Confirmar o enquadramento legal, nos termos dos art.ºs 91.º e 91.º -A do CIRC.		
355	Benefícios fiscais.	Verificar se o montante inscrito neste campo diz respeito a benefícios fiscais dedutíveis à coleta, se estão previstos na lei e se foram respeitados os limites aplicáveis. Validar o respetivo tratamento.		
356	Pagamento especial por conta.	Confirmar o cálculo, assim como os pagamentos nos prazos previstos. Validar o montante utilizado para dedução à coleta.		
357	Total das deduções.	Validar o valor total.		
358	Total do IRC liquidado.	Validar o valor total.		
371	Resultado da liquidação.	Validar o valor total.		
359	Retenções na fonte.	Verificar se os montantes das retenções correspondem ao saldo contabilístico. Validar o montante das retenções através do confronto das respetivas declarações/faturas das entidades. Confrontar com o montante inscrito no quadro 12.		
360	Pagamentos por conta e Pagamento por conta autónomo previsto na Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, art.º 136.º, n.º 2.	Confirmar o cálculo assim como os pagamentos nos prazos previstos. Confirmar a efetiva dedução.		
363	IRC de períodos anteriores.	Confirmar que o IRC de exercícios anteriores é devido relativamente a participação dos lucros não atribuídas. Confirmar, através da deliberação da Assembleia Geral, com os registos contabilísticos efetuados.		
372	Reposição de benefícios fiscais.	Analisar a eventual necessidade de repor benefícios fiscais nos termos da lei.		
364	Derrama municipal.	Validar a taxa da derrama aplicável, bem como o respetivo cálculo.		

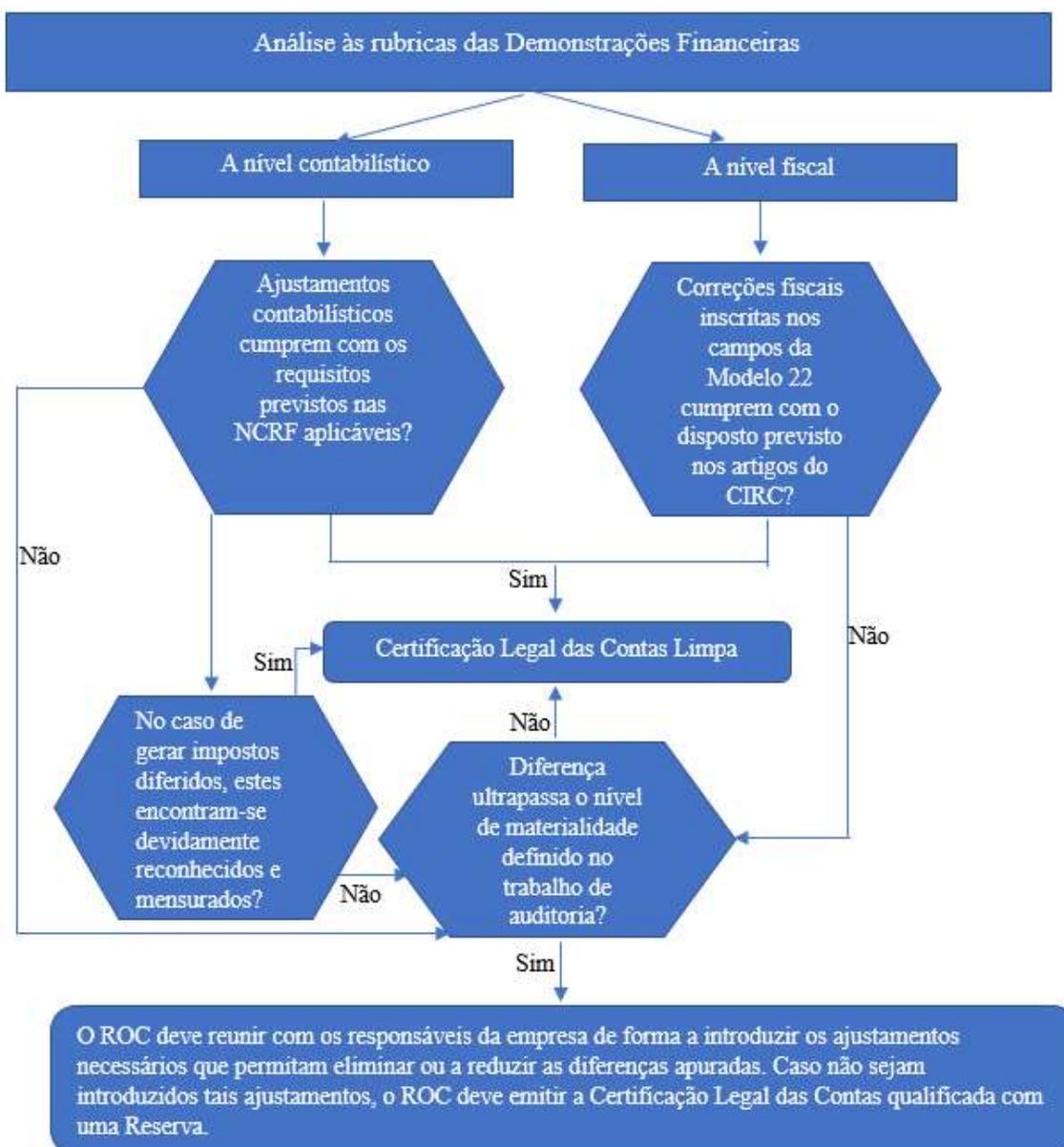
Questões		Trabalho a realizar	Sim	Não
365	Tributações autónomas.	Validar o quadro 13 através do confronto com os saldos na contabilidade e com os montantes apurados na Modelo 32. Confirmar a aplicação das taxas, nos termos do art.º 88.º do CIRC.		
366/369	Juros compensatórios e juros de mora.	Verificar se existem situações que originaram o cálculo destes juros. Verificar se a taxa aplicada é a prevista na lei e se o período temporal foi bem calculado. Confrontar com o montante inscrito no quadro 10-A.		
367/368	Total a pagar/total a recuperar.	Verificar se a soma algébrica para apurar o imposto a pagar ou a recuperar está correta.		

Fonte: Elaboração Própria

Após validação dos campos da Modelo 22, e de determinar o montante de estimativa de imposto relativamente a um determinado período, é necessário analisar todas as diferenças apuradas entre o que foi considerado pela empresa e o que deveria ter sido de acordo com a nossa análise. É necessário determinar o efeito dessas diferenças no resultado líquido do período e confrontar com o nível de materialidade definida no trabalho de auditoria.

Assim, na figura 7 apresentamos o modelo de raciocínio que o ROC deve seguir com intuito de formar opinião acerca das demonstrações financeiras da empresa.

Figura 7: Modelo de decisão relativamente à opinião do ROC



Fonte: Elaboração Própria

Face ao exposto, podemos concluir que durante o trabalho de revisão/auditoria, o ROC deve adotar uma atitude de ceticismo profissional permanente que permita identificar e tratar distorções que coloquem em causa a imagem verdadeira e apropriada dos resultados e do património da empresa. No caso de essas distorções persistirem, por não serem introduzidos os necessários ajustamentos pelos responsáveis da entidade, deverá qualificar, com reservas, a Certificação Legal das Contas.

7. Conclusão

A presente dissertação teve por finalidade o estudo das principais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade e as implicações das mesmas, quer em termos contabilísticos, quer em termos de revisão/auditoria. No capítulo 2, começámos por expor os vários modelos de apuramento do lucro tributável e apresentar as razões pelas quais, em Portugal, é aplicado o modelo de dependência parcial, justificando os motivos que levaram a recusar os restantes modelos. Seguidamente, nos capítulos 3 e 4, identificámos e analisámos as várias divergências existentes entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal, designadamente: variações patrimoniais positivas e negativas; periodização do lucro tributável; contratos de construção; gastos dedutíveis e não dedutíveis; regime fiscal das depreciações/amortizações; reavaliações e suas consequências; regime fiscal das imparidades; regime fiscal das provisões; regime das mais-valias e das menos-valias; e o regime do *participation exemption*. Posteriormente, após identificação das operações que geram divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, efetuámos, no capítulo 5, o enquadramento e a análise daquelas que geram reconhecimento de impostos diferidos. Por fim, no capítulo 6, mostrámos os procedimentos de revisão/auditoria que o ROC deve adotar de forma a detetar e a tratar as situações em que essas divergências afetem, materialmente, os resultados e a posição financeira da empresa.

Por se tratar de um estudo interpretativo e de natureza descritiva, na elaboração desta dissertação, recorreremos à pesquisa documental (do tipo qualitativo) sobre a tributação em sede de IRC, em Portugal, particularmente dos fatores que originam as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, e quais as implicações dessas divergências quer a nível contabilístico quer a nível da opinião do ROC sobre as contas.

Com o nosso trabalho esperamos contribuir para a literatura contabilística e fiscal, dado que este inova a análise sobre as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, porque envolve abordagem fiscal, abordagem contabilística, e abordagem ao nível da auditoria fiscal. Para além de nos termos debruçado sobre a análise das primordiais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, identificámos e exemplificámos situações em que tais divergências geram reconhecimento contabilístico de impostos diferidos, bem como, os procedimentos a efetuar pelos auditores para detetar e tratar situações que, ao terem por base essas divergências, coloquem em causa a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras.

No entanto, durante a elaboração deste estudo, deparámo-nos com algumas limitações. Uma das principais prendeu-se com o facto de o tema ser extenso e abordar várias áreas, o que levou a uma difícil sintetização da informação pertinente e não redundante. Outra limitação foi a escassez de bibliografia atualizada fruto da instabilidade fiscal que existiu ao longo dos últimos anos. Face a isso tivemos que recorrer essencialmente ao normativo fiscal e ao normativo contabilístico para desenvolver a nossa análise sobre as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, relativamente à abordagem fiscal e à abordagem contabilística. Na abordagem ao nível da auditoria fiscal, como também se verificou escassez de bibliografia relevante, foi necessário utilizar como recurso a experiência profissional da autora da presente dissertação numa Sociedade de Revisores Oficiais de Contas.

Posto isto, e de acordo com a análise efetuada nos diversos capítulos podemos concluir o seguinte:

- A nível mundial são praticados diferentes graus de independência entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo que Portugal insere-se no grupo de países em que o nível de independência é intermédio. Em Portugal aplica-se o chamado “modelo de dependência parcial”, o qual se caracteriza por utilizar como ponto de partida o resultado líquido do período apurado nos termos do normativo contabilístico em vigor, ao qual são adicionadas outras variações patrimoniais positivas ou negativas e efetuadas, posteriormente, correções extra contabilísticas positivas e negativas nos termos dos normativos fiscais em vigor, possibilitando a determinação do resultado em termos fiscais.
- A legislação fiscal e as normas contabilísticas preveem diferentes tratamentos, para uma série de operações, ao nível do reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, capital próprio, gastos e perdas e rendimentos e ganhos. As divergências que identificámos nos capítulos 3 e 4 resultam das distintas finalidades que ambas as realidades prosseguem.
- Face à existência de tais diferenças levanta-se a questão quanto à necessidade de contabilização de impostos sobre o rendimento, de forma a conciliar o resultado fiscal com o resultado contabilístico. Em Portugal refletiu-se na NCRF 25 o tratamento contabilístico do efeito fiscal das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, de modo a que as demonstrações financeiras reflitam a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das empresas nacionais.
- São apenas as diferenças temporárias, ou seja, as divergências que afetam mais que um período de tributação, que geram o reconhecimento de impostos diferidos. Nesse sentido, identificámos e estudámos as operações que originam reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos. Na análise de ativos por impostos diferidos estudámos as seguintes operações: vendas e prestações de serviços com pagamento diferido; variações de justo valor de instrumentos

financeiros derivados; benefícios de longo prazo por cessação de emprego; perdas esperadas relativas a contratos de construção; perdas por imparidade de ativos correntes e de ativos não correntes; amortizações de ativos intangíveis com vida útil indefinida; provisões que excedem os limites previstos no art.º 39.º do CIRC e prejuízos fiscais. Por outro lado, as situações estudadas que originam passivos por impostos diferidos foram as seguintes: aplicação do método de equivalência patrimonial; variações de justo valor de instrumentos financeiros não derivados e de propriedades de investimento; revalorização de ativos fixos tangíveis e subsídios ao investimento relativos a ativos fixos tangíveis não depreciáveis;

- Quando as empresas estejam sujeitas a Revisão Legal das Contas, para que o ROC conclua se as demonstrações financeiras apresentam, ou não apresentam, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira e o desempenho da empresa, deve de analisar e validar, através da aplicação de procedimentos adequados de auditoria, todas as rubricas do balanço e da demonstração dos resultados. Essa análise inclui a validação das operações com Estado e Outros Entes Públicos, particularmente a estimativa de IRC através da verificação da Modelo 22 e dos respetivos mapas fiscais, bem como o efeito fiscal das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade. O ROC deve e identificar e tratar distorções materiais que resultem da não adequada aplicação dos dispostos previstos nas NCRF e no CIRC. No caso de essas distorções persistirem, por não serem introduzidos ajustamentos necessários, o ROC deverá qualificar, com reservas, a Certificação Legal das Contas.

Podemos concluir que face à complexidade inerente, e demonstrada ao longo dos capítulos desta dissertação, relativamente às divergências entre a contabilidade e a fiscalidade e ao reconhecimento de impostos diferidos, é indispensável uma análise cuidadosa de todas as operações não só por parte do Contabilista Certificado, mas também por parte de quem audita as demonstrações financeiras, para que estas sejam o mais fidedignas possível.

Ao nível de investigações futuras consideramos ser relevante alargar a análise efetuada no capítulo 6 para uma vertente prática, através de um questionário a efetuar aos ROC, de forma a compreender quais as principais áreas divergências entre a contabilidade e a fiscalidade que encontram na análise da estimativa de imposto dos seus clientes e que originam o reconhecimento de impostos diferidos.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

Caso não tenham sido reconhecidos os respetivos impostos diferidos, questionar as ações que os mesmos desenvolvem para ultrapassar essas situações. Outra investigação futura seria analisar o impacto do reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos nas demonstrações financeiras e nos rácios económico-financeiros.

8. Referências Bibliográficas

8.1. Legislação

Código Civil (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344/66; última alteração: Lei n.º 150/2015, de 10 de setembro).

Código da Contribuição Industrial (Aprovado pelo Decreto-Lei no 45103, de 1 de julho de 1963; fica abolido após a entrada em vigor do Código do IRC).

Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88; última alteração: Lei n.º 66-A/2012, de 31 de dezembro).

Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88; última alteração: Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro).

Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88; última alteração: Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março).

Código do Imposto sobre Valor Acrescentado (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84; última alteração: Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março).

Código das Sociedades Comerciais (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86; última alteração: Lei n.º 148/2015, de 09 de setembro).

Constituição da República Portuguesa (Aprovado pela Lei Constitucional n.º 1/82 de 30 de setembro; última alteração: Sétima Revisão Constitucional de 2005).

Diretriz de Revisão/Auditoria 511 – Verificação do Cumprimento do Deveres Fiscais e Parafiscais, de abril de 2005.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (última atualização: DR n.º 4/2015 de 22 de abril)

Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro de 2013, Nomeia a Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – 2013, do Ministério das Finanças, 1 (2013).

Estatuto dos Benefícios Fiscais (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho; última alteração: Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março)

Lei Geral Tributária (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro; última alteração: Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março).

Norma Internacional de Auditoria 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, de 15 de dezembro de 2009.

Norma Internacional de Auditoria 300 - Planear uma auditoria de demonstrações financeiras, de 15 de dezembro de 2009.

Norma Internacional de Auditoria 315 - Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, de 15 de dezembro de 2009.

Norma Internacional de Auditoria 500 - Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Seleccionados, de 15 de dezembro de 2009.

Norma Internacional de Auditoria 520 - Procedimentos Analítico, de 15 de dezembro de 2009.

Norma Internacional de Auditoria 700 - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras, de 15 de dezembro de 2009.

Sistema de Normalização Contabilística (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009; última alteração: DL n.º 98/2015).

8.2. Livros, Artigos e Relatórios

Aguiar, N. T. S. S. (2003). Modelos Normativos de Relação entre Lucro Tributário e Contabilidade Comercial. *Fiscalidade N.º 13/14, N.º 13/14*, 39–49.

Almeida, J. J. (1998). A filosofia dos impostos diferidos. *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 218.

Amorim, J. de C. (2012). O justo valor e as suas implicações fiscais. Porto: Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Amorim, J. de C. (2013). A dedutibilidade dos gastos em sede de IRC – Considerações gerais.

Amorim, J. de C. (19 de março de 2014). A dedutibilidade dos gastos em sede de IRC - considerações gerais. *O Informador Fiscal*.

Associados, V. de A. &. (2004). Indispensabilidade do custo fiscal – análise de jurisprudência. *Fiscalidade N.º 17*, 162–169.

AT. (2015). Declaração de Rendimentos - Modelo 22 - Q07: Manual de preenchimento Retrieved 23-01-2017, from <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/nr/rdonlyres/baffc60a-e1b8-4217-89e1-17440629a6ba/0/manualq07201104052v.pdf>

Borrego, A. C., Ferreira, C., & Lopes, C. (2009). *Accounting and tax normalizations: its relationship and the impact on tax compliance* (pp. 1–18).

Caiado, A. C., Viana, L. C., & Ramos, L. P. (2013). *As Obrigações das Sociedades Comerciais em sede de IRC*. Lisboa: Áreas Editora, S.A.

Campos, D. L. de. (1999). A interpretação das Normas Fiscais. *Problemas Fundamentais Do Direito Tributário*.

Cunha, C. A., & Rodrigues, L. M. (2014). A problemática do Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos: Sua pertinência e aceitação. Lisboa: Áreas Editora.

Carmo, H., & Ferreira, M. M. (2008). *Metodologia para Investigação - Guia para a autoaprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.

- Catarino, João R., & Guimarães, V. B. (2012). *Lições de Fiscalidade*. doi:341758/12
- Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2014). *Lições de Fiscalidade Vol. I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Cruz, S. R. (dez de 2016). Ativos Intangíveis com vida útil indefinida em sede de IRC. *Revista Contabilista* 201, pp. 35-37.
- DGO. (2013). Orçamento de Estado Retrieved 13-04-2014, from <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2013&TipoOE=Or%C3%A7amento%20Estado%20Aprovado&TipoDocumentos=Lei%20/%20Mapas%20Lei%20/%20Relat%C3%B3rio>
- Eberhartinger, E. L. (1999). The impact of tax rules on financial reporting in Germany, France and the UK. *The International Journal of Accounting*, Vol. 34, nº 1, 93-119.
- Faveiro, V. (2002). *O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. (C. Editora, Ed.).
- Finanças, M. (2012). *Relatório Despesa Fiscal 2013*.
- Finanças, M. (2013). Relatório de Fundamentação do Orçamento Geral do Estado para o ano de 2013 Retrieved 13-04-2014, from http://www.minfin.gv.a0/fsys/Rela_de_Fundamentacao_do_OGE13.pdf
- Fortin, M. F. (1996). *O Processo de Investigação: Da Conceção à Realização*. Loures: Lusociência.
- Gallego, I. (2004). The accounting and taxation relationship in Spanish. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, 796 - 819.
- Gomes, N. S. (n.d.). A criminalização das infrações tributárias. *Ciência E Técnica Fiscal*, 54 e segs.
- Hanlon, M., & Shevlin, T. (2005). Book-tax conformity for corporate income: an introduction. *Tax policy & the Economy*, vol. 19, nº 1, 101-134.
- Lopes, C. (2003). Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: algumas reflexões. *Fiscalidade N.º13/14*, 52–83.
- Lopes, C. M. M. (2007). Os custos psicológicos no Sistema Fiscal Português. *Fiscalidade N.º32*, 63–76.
- Lopes, C. M. M. (2010, March). Os custos do cumprimento do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) em Portugal. *Contabilidade & Gestão N.º9*, 87–118.
- Martins, A. (1996). Algumas notas sobre a tributação das sociedades pelo Cash-flow. *Fisco*, 78/79.
- Mastellone, P. (2011). Corporate Tax and International Accounting Standards: Recent Developments in Italy. *Tax Notes International*, Vol 61, 241-251.
- Matthews, S. (2011). What is a “Competitive” Tax? *OECD Taxation Working Papers*, N.º 2, 1–18.

Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Análise e Implicações

- Monteiro, D., & Pontes, S. (2000). Notas sobre Impostos Diferidos. *Revista TOC*, n.º 4.
- Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Nabais, J. C. (1998). *O dever fundamental de pagar impostos*.
- Nabais, J. C. (2001). O quadro constitucional da tributação das empresas. *Nos 25 Anos Da CRP de 1976,, Ed. AAFDL*.
- Nabais, J. C. (2005). *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal* (1ª ed.). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Nabais, J. C. (2006). *Direito Fiscal*. (Almedina, Ed.) (4ª Edição.).
- OCDE. (2001). *Portugal : Avaliação Geral e Reforma do Sistema Fiscal*. Lisboa: Administração Geral Tributária.
- Palma, C. C. (2011). Algumas considerações sobre as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade. Em P. Otero, F. Araújo, & J. T. Gama, *Estudos em Memória do Prof. Saldanha Sanches - Volume IV* (pp. 625-654). Coimbra: Coimbra Editora, S.A.
- Pássaro, A. I. (2011). NCRF 21 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos - Suas Implicações Fiscais e de Auditoria. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pereira, E. J. (2013). *O reconhecimento e a divulgação dos impostos diferidos em Portugal: Análise às entidades cotadas no PSI geral durante os anos 2009 a 2011*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Pereira, M. H. de F. (2007). *Fiscalidade* (2ª edição.). Edições Almedina, S.A. doi:257129/07
- Pereira, M. H. de F. (2009). *Fiscalidade* (3ª edição.). Almedina.
- Pereira, M. H. (2011). Relações entre a contabilidade e a fiscalidade. Em P. Otero, F. Araújo, & J. T. Gama, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume IV* (pp. 949-969). Coimbra: Coimbra Editora, S.A.
- Portugal, A. M. (2004). *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*. Coimbra Editora, Lda.
- Sanches, J. L. S. (1995). A dedutibilidade da derrama - anotação ao AcSTA de 01/02/95, rec. n.º 16975. *Fisco*, 72-73, 101–109.
- Sanches, J. L. S. (2000). *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa* (2ª Edição.). Lisboa.
- Sanches, J. L. S. (2000). Custos mal documentados e custos não-documentados: o seu regime de dedutibilidade – anotação aos AcSTA de 16/02/00 rec. n.º 24133 e AcSTA de 07/12/99 rec. n.º 2393. *Fiscalidade* Nº 3, 79–90.
- Sanches, S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra.

- Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3.^a edição.). Coimbra: Coimbra Editores.
- Santos, D., David, F., & Abreu, R. (2016). Impostos Diferidos: Sua importância e atualidade. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, Vol. VI, n.º 21, 81-108.
- Santos, E. (2012). O tratamento contabilístico dos contratos de construção - explanação prática. *Revisores e Auditores*, pp. 36-51.
- Sawyer, A., & Freedman, J. (2004). Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges. *eJournal of Tax Research*, 2(1).
- Schroeder, R. G., & Clark, M. (1995). *Accounting Theory - Text and Reading*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Silva, M. B. de, & Grigolo, T. M. (2002). Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II. In *Caderno Pedagógico*
- Sousa, M. J., & Batista, C. S. (2011). *Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios segundo Bolonha*. Lisboa: Pactor.
- Tavares, T. M. C. de C. (2002). A Dedutibilidade dos Custos em sede de IRC. *Fisco*, n.º 101/10, 37–43.
- Tavares, T. M. C. de C. (2011). *IRC E CONTABILIDADE: DA REALIZAÇÃO AO JUSTO VALOR*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Teixeira, G., & Cunha, A. F. (2014). *IV Congresso de Direito Fiscal*. Porto: Vida Económica.
- Videira, S. C. (2013). Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável. Faculdade de Direito da Universidade do Porto: Dissertação de Mestrado.
- Xavier, A. L., Frasquilho, M., Martins, A., Rodrigues, A. M., Courinha, G., Santos, J. P., ... Gonçalves, P. P. (2013). Comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas – 2013.