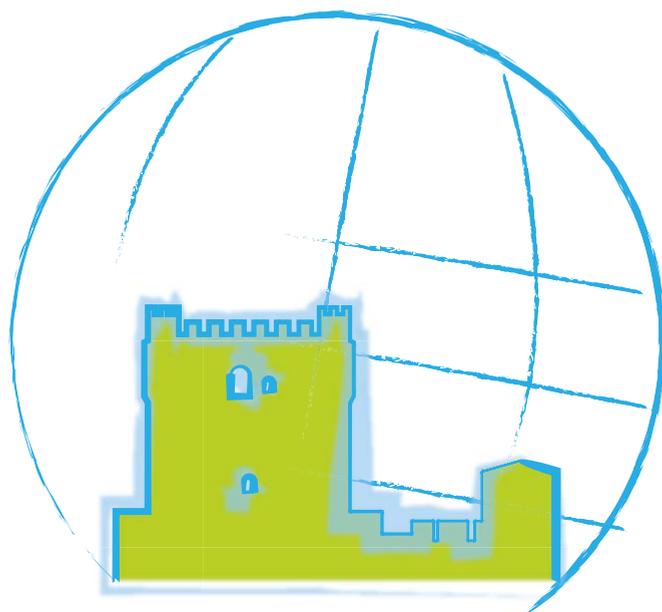


*Desarrollo Sostenible.
Nuevos retos para
la contabilidad
y la gestión*

*Desenvolvimento Sustentável.
Novos desafios para
a contabilidade
e a gestão*



XVII Encuentro AECA

Bragança (Portugal), 22 y 23 de septiembre de 2016

PROGRAMA-GUÍA

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas



ipb

INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA
Escola Superior de Tecnologia e Gestão



Unidade de Investigação Aplicado em Gestão

**IDENTIFICAÇÃO, MENSURAÇÃO E EXTENSÃO DAS CORREÇÕES FISCAIS AO
RESULTADO CONTABILÍSTICO EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE**

Neidy Amado Vaz

Instituto Politécnico de Bragança
Direção dos Impostos de São Tomé e Príncipe

José Carlos Lopes

Professor Adjunto da Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico de Bragança

Área temática: A) Información Financiera y Normalización Contable.

Palavras-chave: IRC, Informação Financeira, Lucro Tributável.

IDENTIFICAÇÃO, MENSURAÇÃO E EXTENSÃO DAS CORREÇÕES FISCAIS AO RESULTADO CONTABILÍSTICO EM SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE

Resumo

De acordo com o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (em São Tomé e Príncipe), o resultado Fiscal é dependente do Resultado Contabilístico. Neste trabalho identificam-se as variáveis que explicam as diferenças entre os dois resultados. Assim, após uma breve revisão teórica sobre a matéria, efetua-se uma análise empírica exploratória no sentido de identificar, mensurar e avaliar a extensão das correções fiscais, utilizando os valores declarados e os corrigidos do ano de introdução do imposto na economia (2009) e do ano seguinte (2010). O estudo é baseado numa amostra de pequenas e médias empresas santomenses que entregaram o anexo B1. Conclui-se que as correções fiscais mais relevantes têm origem nas variáveis – “custo salariais não pagos” e nos “encargos com viaturas”. A correções fiscais a crescer totalizaram efetivamente 14.037.607 milhares de dobras e 22.442.210 milhares de dobras em 2009 e 2010, respetivamente. As correções fiscais efetivas a deduzir totalizaram 270.915 milhares de dobras em 2009 e 6.946.090 milhares de dobras em 2010. Globalmente as correções fiscais representam cerca de 24% e 26% do resultado contabilístico, em 2009 e 2010, respetivamente.

Palavras-Chave: IRC, Informação Financeira, Correções Fiscais, Lucro Tributável.

Abstract

According to the corporate tax code (in São Tomé e Príncipe the tax net income depends on adjustments to the net book income. In this study, we perform an exploratory analysis in order to identify, measure and assess the extension of the most relevant variables that could explain those adjustments (positive and negative) on the net tax income; comparing the differences between the taxpayers declared amounts and the amounts revised by the tax authorities in year 2009 (when the corporate tax was introduced in the economy) and in year 2010 (the following year). The study is based on a sample of São Tomé e Príncipe Companies that filled the Form “Anexo B1”. The findings indicate that the most relevant tax adjustments come from “salaries expenses not paid” and “car expenses”. The amount of the positive adjustments was 14.037.607 thousand of dobras in 2009 and 22.442.210 thousand of dobras in 2010, respectively. The amount of the negative adjustments was, 270.915 thousand of dobras in 2009 and 6.946.090 thousand of dobras in 2010. Globally the adjustments are equivalent to approximately 24% and 26% of the net book income, in 2009 and 2010, respectively.

Keywords: IRC, Financial Information, Accounting Profit Adjustments, Taxable Profit

1. Introdução

O sistema fiscal de São Tomé e Príncipe (STP) acolheu, em 2009, com as necessárias adaptações, o Código do Imposto Sobre as Pessoas Coletivas (CIRC) português. Tal como no CIRC português, prevê-se como ponto de partida do apuramento do resultado fiscal o resultado contabilístico. O CIRC de STP distingue dois grupos de sujeitos passivos (grupo 1 e grupo 2), consoante o seu volume de negócios. Ao grupo 1 pertencem as empresas com um volume de negócios superior a 500.000.000,00 dobras (cerca de €20.000); o grupo 2 engloba todas as outras empresas. Os sujeitos passivos deste último grupo estão sujeitos à escrituração simplificada ou ao regime simplificado de determinação do lucro tributável. Os sujeitos passivos que pertencem ao grupo 1 estão obrigados a possuir contabilidade organizada, de modo a serem tributados pelo rendimento efetivamente obtido, determinado com base na referida contabilidade (cf. art.º 19.º CIRC). Assim, determina o artigo 19.º, conjugado com o art.º 24.º, que o ponto de partida na determinação do lucro tributável seja o resultado contabilístico. Este sujeita-se, posteriormente, às correções fiscais previstas nas suas normas. Investigar, identificar e analisar as principais correções fiscais é uma tarefa pertinente, no sentido de conhecer e contribuir para a melhoria do modelo/processo de tributação. Uma complexidade acrescida das normas finais pode resultar em custos de cumprimento sem compensação na arrecadação da receita. A certeza e a simplicidade são princípios a observar no âmbito da legislação fiscal. Também a eficiência deve ser um requisito, isto é, os custos para o contribuinte e para a administração fiscal devem ser minimizados tanto quanto possível. Considerando a introdução do IRC em STP no ano de 2009, e o processo de aprendizagem inerente da parte dos contribuintes e da própria Administração Fiscal (AF), é relevante que se analisem a tipologia das correções fiscais e se confrontem os valores declarados pelos contribuintes com os valores corrigidos pela (AF). Assim, os principais objetivos do presente trabalho são: (i) identificar e mensurar as principais correções ao resultado contabilístico; (ii) averiguar se no ano seguinte ao da introdução do imposto os tipos e a extensão das correções fiscais ao resultado contabilístico se alteraram; (iii) analisar se as diferenças entre os valores declarados e corrigidos das correções são significativas, ou se se esbateram no ano seguinte ao da introdução do imposto na economia; (iv) aferir o impacto das correções fiscais ao resultado contabilístico no processo de determinação do lucro tributável. Além da presente introdução, o trabalho estrutura-se em mais quatro pontos. No ponto 2 efetua-se uma breve caracterização do IRC e simultaneamente apresenta-se uma breve revisão de literatura. No ponto 3 apresenta-se a metodologia de análise utilizada. No ponto 4 apresentam-se e discutem-se os resultados. Finalmente, no ponto 5 expõem-se as conclusões gerais do estudo.

2. O IRC – enquadramento; breve revisão de literatura

O IRC é um imposto sobre o rendimento, direto, real, periódico, estadual, proporcional, global e principal. O conceito de rendimento subjacente ao IRC assenta na teoria do acréscimo ou incremento patrimonial, que consiste na diferença entre o valor do património no início e no fim do período de tributação, incluindo as mais-valias e outros ganhos fortuitos tais como subsídios à exploração, as indemnizações e outros incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Na literatura santomense não se encontram estudos que analisem as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade. Na literatura portuguesa encontram-se alguns estudos que abordam, em termos teóricos, a dependência da Fiscalidade em relação ao resultado contabilístico. Os ajustamentos da Fiscalidade ao Resultado Contabilístico dependem da influência daquela no campo contabilístico. A referida influência varia de país para país, de jurisdição para jurisdição. Os países ditos anglo-saxónicos sempre privilegiaram uma maior autonomia da Contabilidade face à Fiscalidade. Em sentido oposto na generalidade dos países

da Europa continental a Contabilidade sempre sofreu uma forte influência da Fiscalidade. Este facto poderá estar relacionado com o tipo de sistema legal (*common law versus roman law*). A este respeito, Nair e Frank (1980) numa classificação baseada na medição de 1973 práticas identificam 4 modelos: *British Commonwealth model*, *Latin American model*, *Continental European model* e *United States model*. Nobes e Alexander (2010), após o programa de harmonização contabilística europeia, e a queda dos regimes comunistas na Europa de leste, propuseram uma nova classificação tendo em conta outros critérios, sintetizando as diferenças em dois grupos. No caso da generalidade dos países da Europa continental, as análises efetuadas parecem indicar que o normativo contabilístico foi significativamente influenciado pela fiscalidade.

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade e o recente protagonismo do IASB (International Accounting Standards Board), a Contabilidade tem vindo, recentemente, a ganhar uma maior autonomia. Esta divergência justifica-se com o principal destinatário da informação financeira - “os investidores” (mercados de capitais), em detrimento das obrigações fiscais (e do cálculo do imposto a pagar ao estado).

Ao nível das relações contabilidade-fiscalidade, alguma literatura identifica, como denota Videira (2013), os seguintes modelos: (i) Subordinação da fiscalidade à contabilidade - de acordo com este modelo, a Fiscalidade, para determinar o lucro tributável, deve aceitar o resultado contabilístico sem correções significativas; conseqüentemente, o resultado contabilístico (*net book income*) e o resultado fiscal (*tax net income*) devem ser similares;

(ii) Subordinação da Contabilidade à Fiscalidade - neste modelo o resultado contabilístico depende do resultado fiscal; assim, será o normativo fiscal a determinar o apuramento do resultado contabilístico. Nesta aceção, o utilizador relevante da informação financeira será o Estado, sendo o principal objetivo da contabilidade o apuramento do imposto a pagar, sendo o meta-objetivo da “*fair presentation*” secundarizado. (iii) Autonomia entre a Contabilidade e a Fiscalidade - a autonomia pode ser absoluta, podendo haver dois sistemas contabilísticos separados, um para efeitos de contabilidade financeira e outro para efeitos meramente fiscais. Sendo os fins diferentes, Aguiar (2011, p. 1063) salienta que o argumento «(...) na defesa do fim da conexão formal entre o lucro tributável e o lucro contabilístico, requer que previamente sejam definidos os fins da obrigação legal de contabilidade e prestação de contas no âmbito do direito comercial». A autonomia também pode ser relativa, isto é, o resultado contabilístico serve como ponto de partida do resultado fiscal (lucro tributável). Os ajustamentos necessários são efetuados de forma extra contabilística através de formulários adequados.

Na literatura encontram-se ainda outras abordagens. Aguiar (2003) refere a existência de dois modelos tradicionais, o modelo de desconexão e o modelo de alinhamento. O primeiro é típico dos sistemas anglo-americano, o segundo é típico dos sistemas ditos continentais. O primeiro, segundo a referida autora, caracteriza-se pela existência de princípios próprios do direito fiscal (...), pela aceitação dos princípios próprios da contabilidade financeira, quando os anteriores não se aplicam; e pela inexistência entre uma conexão formal entre a base tributável e o resultado contabilístico.

Hendriksen (1991), antes da adoção generalizada das normas do IASB, menciona que a contabilidade baseada em regras fiscais influenciou negativamente nos princípios e normas contabilísticas e dificulta a sua aceitação.

Ao contrário da Contabilidade, baseada em princípios e onde as normas permitem juízos de valor significativos, a Fiscalidade estriba-se num conjunto de regras próprias, relativamente rígidas, com juízos de valores limitados e muito condicionados. Conforme refere Aguiar (2008, p. 10), «ao regular o cálculo do lucro tributável, o direito fiscal estabelece (...) critérios próprios de valoração, qualificação e imputação temporal dos factos económicos». A legislação fiscal em STP, por influência da portuguesa, contempla um modelo de dependência parcial. A Fiscalidade recorre à Contabilidade para a determinação do lucro tributável.

A reconciliação entre uma e outra é feita, como já foi referido, através de formulários apropriados (em STP através do modelo B1). A reconciliação exige ajustamentos extra contabilísticos ao resultado contabilístico. Estes podem ser temporários e permanentes como refere Plesko (2002). O referido autor menciona que as diferenças temporárias ocorrem quando a Fiscalidade e a Contabilidade reconhecem os mesmos montantes de rendimentos e/ou despesas em diferentes momentos de tempo, ou com um padrão diferente ao longo do mesmo período de tempo (e.g. montantes diferentes de depreciações).

Assim, as diferenças entre normas contabilísticas e normas fiscais e os juízos de valor no âmbito contabilístico podem levar a ajustamentos significativos na perspectiva fiscal e originarem a contabilização de impostos diferidos. Plesko (2002) menciona também que o segundo motivo na mensuração dos resultados é permanente. Ocorre quando um rendimento ou um gasto é reconhecido num sistema e não no outro.

Em termos de investigação quantitativa, como já foi referido, este estudo é pioneiro em STP. A nível internacional, encontrou-se algumas análises à tipologia e à extensão da divergência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. No estudo que Plesko realizou, em 2002, nos Estados Unidos da América, concluiu que a extensão das diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, em 1998, no contexto americano, e com base na informação disponibilizada através do “Schedule M-1”, representou 24,2% do montante total do resultado fiscal. Além dos fatores tradicionais explicativos das diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal (diferenças no tratamento das depreciações, os rendimentos obtidos no estrangeiro, e as alterações no âmbito dos “benefícios dos empregados), Desai (2002) acrescenta um outro fator - a transferência ou deslocalização dos lucros (*tax sheltering*) para regimes fiscais privilegiados, face à crescente internacionalização das economias e consequentes operações no exterior. Este fator pode ser importante para explicar as divergências entre os referidos resultados, pois segundo o autor, os fatores tradicionais não o conseguem fazer completa e cabalmente. Adianta que, em 1998, cerca de metade das diferenças entre os resultados (tax and book income) não é explicada pelos fatores tradicionais (33,7% of tax income).

3. Dados e método

No âmbito deste estudo constituíram-se duas amostras emparelhadas com dados selecionados a partir do conjunto de empresas (população) com contabilidade organizada, relativos aos períodos de 2009 (ano da entrada em vigor do CIRC) e 2010 (ano seguinte). Os referidos dados, com a devida autorização, foram recolhidos (de forma anónima) a partir das declarações fiscais (modelo 2, anexo B1) entregues nos referidos períodos. Por conveniência, da população constituída por 175 empresas em 2009 e 205 empresas em 2010, selecionou-se um grupo de 30 empresas que apresentou matéria coletável positiva, dando origem a IRC liquidado. Na recolha dos dados utilizou-se uma folha de cálculo Excel, tendo-se efetuado uma análise preliminar e o tratamento dos mesmos. Depois de efetuado o referido tratamento e verificada a sua coerência, os valores obtidos em moeda local – dobras, foram convertidos em milhares de dobras. Com base na declaração modelo B1, identificaram-se as principais variáveis que podem afetar e determinar a passagem do resultado contabilístico ao resultado fiscal (lucro tributável/prejuízo fiscal). O referido modelo B1 operacionaliza as principais correções fiscais previstas no CIRC. Essas correções identificam as variáveis que determinam o ajustamento do resultado contabilístico ao resultado fiscal. Constam no quadro 4 do referido anexo. Algumas das variáveis implicam correções positivas (montantes a crescer) ao resultado contabilístico, outras determinam correções negativas (montantes a deduzir). Após uma análise prévia dos dados, constatou-se que nem todas são utilizadas nas declarações entregues pelas empresas. Na Tabela 1 podem observar-se as principais variáveis que originam as correções fiscais e que constam nas duas amostras emparelhadas:

Tabela 1
Variáveis de estudo

Variável	Descrição	Abreviaturas/código	Efeito
Rendas financeiras	Rendas de locação financeira (art.º 30.º, nº 1, b)	Rloc	+
Impostos que incidem sobre terceiros	Impostos e quaisquer encargos pagos, que incidam sobre terceiros (art.º 30.º, nº 1, d)	Imp_inc_terceiros	+
Multas	Multas e demais sanções e encargos pela prática de infracções (art.º. 30.º, nº 1, e)	multas	+
Despesas com subsídio de viagem	50% das despesas com subsídios de viagem (art.º. 30.º, nº 1, h)	50desp_sub_viag	+
Despesas c/ deslocação de viatura própria	50% de despesa de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º. 30º, nº 1, l)	50desl_viat_pr	+
Excedente do limite de despesa de representação	Excedente do limite legal de despesas de representação (art.º. 30.º, nº 1, j)	Exc_lim_desp_repre	+
Encargos ilícitos	Encargos não devidamente documentados e as despesas confidenciais ou ilícitas (art.º. 30º, nº 1, k)	Enc_n_dev_doc_desp_ilic	+
Despesas com combustível	Despesas com combustíveis (art.º. 30.º, nº 1, m)	Desp_comb	+
Despesas com a viatura ligeira	50% dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas(art.º. 30.º, nº 2)	Encarg_viatura	+
Premio Seguro	Prémios de seguros e contribuições para fundos de pensões (art.º 30.º, nº 3, a)	Prem_Seg_Cont_Pens.	+
Descontos e bónus	Comissões, abatimentos, descontos, bónus ou equiparados (art.º. 30.º, nº 3, b)	Com_ab_desc_bon_eq	+
Custos com salário	Custos com salários ou outras remunerações não pagas até final do exercício fiscal (art.º. 30.º, nº 3, c)	Cust_sal_n_pagas	+
Despesas de representação	50% das despesas de repres. e encargos suportados c/ refeições, passeios, espectáculos (art. 31º, nº 3)	Desp_Rep.	+
Reintegrações e Amortizações	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º. 40º)	Reint_Amort	+
Provisões não dedutíveis	Provisões não dedutíveis ou para além do limite legal (art.º. 41º a 44º)	Prov_n_ded	+
Excedente dos donativos	Excedente de donativos para fins culturais e outros (art.º. 46º)	Exced_don	+
Menos valia contabilística	Menos-valias contabilísticas	Menos_val_cont	+
Impostos do exercício	Impostos contabilizados e não pagos no presente exercício, exceptos os liquidados em Dezembro	I_cont_n_p_exerc	+
Subcapitalização	Subcapitalização (art. 73º)	Subcapita	+
Impostos do exercício	Impostos contabilizados e não pagos no presente exercício, exceptos os liquidados em Dezembro	I_cont_n_p_exerc	+
Salários exercício anterior pagos no presente exercício	Salário do exercício fiscal anterior, pago no atual exercício	Sal_ex_ant_pag_pres_ex	-
Mais-Valia contabilística	Mais-valias contabilísticas	mais_val_cont	-
Impostos Contabilizados	Impostos contabilizados e não pagos no(s) exercício(s) anterior(es) -pagos no presente exercício	Imp_cont_e_n_pagos_e_ant	-
Restituição dos impostos	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa	Rest_imp_n_dedutiv_e_exc_esti m	-

Na última coluna inclui-se o eventual efeito, positivo (+) ou negativo (-) que podem ter nas correções ao resultado contabilístico. Na elaboração da tabela anterior excluíram-se todas as eventuais variáveis que apresentaram valores nulos em todos os casos, isto é, que não tiveram qualquer impacto sobre as correções fiscais no âmbito da amostra.

Considerando os objetivos do estudo, para efeitos da avaliação das diferenças entre os valores declarados e corrigidos, após a construção de duas amostras emparelhadas e da averiguação da violação do pressuposto da normalidade, utilizou-se o teste não paramétrico de Wilcoxon

(*Wilcoxon Signed Rank Test*) para levar a cabo algumas das análises e testes pretendidos. A análise estatística foi efetuada com recurso ao software SPSS (v. 21), com $\alpha=0,05$.

4. Resultados (e discussão)

Os resultados demonstram que do conjunto das variáveis que podem causar correções fiscais apenas uma minoria as explica/determina. Na apresentação da estatística descritiva dessas variáveis acrescentam-se também as duas variáveis que representam o total das correções positivas e negativas e as duas referentes aos resultados contabilístico (ponto de partida) e fiscal. Todas se apresentam com os valores declarados e os valores corrigidos, para o ano de introdução do imposto na economia (2009) e para o ano posterior à introdução do imposto na economia (2010). A tabela 2 refere-se ao ano de 2009 e a tabela 3 ao ano de 2010:

Tabela 2
Estatísticas descritivas - valores declarados e corrigidos de 2009

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
RAI	30	2643	37973177	1861673,16	6891293,937
RAI_cor	30	2643	38304215	1911293,42	6944024,448
Reint_Amort	30	0	235619	18562,30	52203,998
Reint_Amort_cor	30	0	235619	29390,81	68364,298
Desp_Rep	30	0	287694	9589,80	52525,511
Desp_Rep_cor	30	0	287694	24294,72	70919,125
Encarg_viatura	30	0	466872	27448,41	87007,309
Encarg_viatura_cor	30	0	1051479	109146,44	206865,956
Totalacresc	30	0	19170223	744060,34	3487827,750
Totalacresc_cor	30	0	20085868	926110,41	3633210,244
TotalDeduzir	30	0	41003	1366,76	7486,047
TotalDeduzir_cor	30	0	270915	9030,50	49462,076
LTr	30	16473	45862629	2188466,99	8312388,102
LTr_cor	30	21928	46778274	2370183,16	8454260,912
Valid N (listwise)	30				

Tabela 3
Estatísticas descritivas - valores declarados e corrigidos de 2010

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ORAI	30	-50005	36669327	1945225,68	6886964,912
ORAI_cor	30	-50005	36669327	1947780,84	6886250,054
OReint_Amort	30	0	764661	40312,47	151091,512
OReint_Amort_cor	30	0	907001	52867,40	174271,500
ODesp_Rep	30	0	16986	566,20	3101,228
ODesp_Rep_cor	30	0	1008814	67901,27	233087,063
OEncarg_viatura	30	0	322686	31617,23	70138,039
OEncarg_viatura_cor	30	0	886316	117161,60	190734,103
OTotalacresc	30	0	19441248	851946,09	3564572,850
OTotalacresc_cor	30	0	25300718	1194426,50	4600364,812
OTotalDeduzir	30	0	6497214	226883,47	1184934,371
OTotalDeduzir_cor	30	0	6497214	231536,32	1184649,562
OLTr	30	24880	39690689	2110749,07	7415651,976
OLTr_cor	30	24880	45550160	2461454,48	8420958,928
Valid N (listwise)	30				

Observa-se um elevado desvio padrão ao nível do resultado contabilístico (RAI) e do resultado fiscal (LT). As médias das variáveis que representam os valores corrigidos (_cor) são sempre superiores. Salienta-se ainda que, em 2010, o valor mínimo da amostra, no que respeita ao resultado contabilístico, é negativo; no entanto, como o mínimo do resultado fiscal é positivo, significa que todas as empresas apresentaram lucro tributável e não prejuízo fiscal. Apresentam-se e discutem-se seguidamente os resultados por período.

4.1 Análise ao ano de introdução do imposto na economia de STP (2009)

No ano de introdução do imposto, decorreu um processo de aprendizagem, quer para os contribuintes, quer para a Administração Fiscal. Consequentemente, os valores declarados pelos contribuintes foram alvo de correções por parte da AF.

Na Tabela 4 apresentam-se os valores declarados e corrigidos, relativamente ao volume de negócios, resultados antes de imposto (RAI), lucro tributável e IRC liquidado. Também as variáveis principais da nossa análise apresentam diferenças entre os valores declarados e corrigidos, sendo apresentadas e discutidas adiante.

Tabela 4
Dados agregados da amostra – valores declarados e corrigidos

	Valores declarados	Valores corrigidos
VN	1.078.111.935	1.090.387.444
RAI	55.850.195	57.338.803
Corr_positivas	9.844.827	14.037.607
Corr_negativas	41.003	270.915
LT	65.654.010	71.105.495
IRC	12.476.983	13.745.705

VN – volume de negócios
RAI – Resultados antes de imposto
Corr_positivas – Correções positivas (a acrescentar)
Corr_negativas – Correções negativas (a deduzir)
LT – Lucro tributável
IRC – Imposto sobre o rendimento

As diferenças relativas de valores no volume de negócios não são significativas (1.078.111.935 milhares de dobras contra 1.090.387.444 milhares de dobras, respetivamente). Todavia, em relação às correções positivas houve um aumento de 43%. Isto é, no ano de introdução do imposto na economia, apesar do valor do volume de negócios das empresas declarado ser similar, o ajustamento às correções positivas foi significativo. Este facto poderá ser compreensível pelo não conhecimento adequado do imposto e pela falta de formação dos técnicos de contabilidade. No âmbito das correções negativas os ajustamentos aos valores declarados aumentaram consideravelmente em valor absoluto e relativo; no entanto, não parecem significantes em termos absolutos. A observação dos dados da amostra permite facilmente constatar que só ocorrem em 2 casos e numa só variável. O gráfico seguinte permite perceber melhor as diferenças entre os valores declarados e corrigidos de cada uma das componentes e permite visualizar a extensão de cada uma delas.

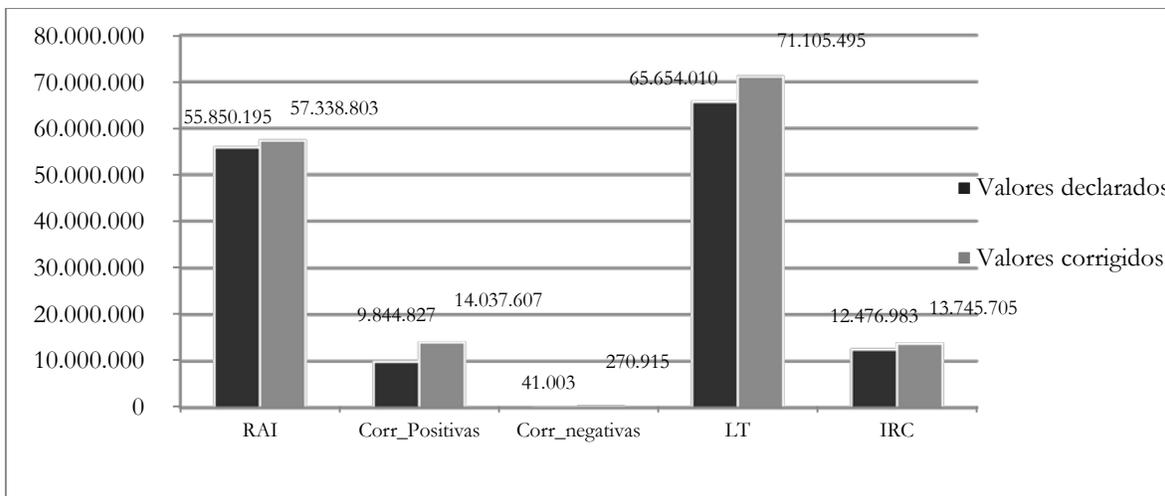


Figura 1: Correções fiscais em valores absolutos versus RAI versus LT, em 2009

A administração fiscal fez um ajustamento ao resultado contabilístico declarado pelas empresas no montante de 1.488.608 milhares de dobras. Aumentou as correções positivas em 4.192.780 milhares de dobras e, conseqüentemente, o mesmo valor ao lucro tributável, pois as correções negativas são residuais. Assim, pode concluir-se que a diferença entre o LT e o RAI se deve sobretudo às correções fiscais positivas.

O gráfico seguinte parece particularmente pertinente, pois permite observar que as correções positivas, em valor absoluto, quando comparadas com o resultado contabilístico (antes de imposto - RAI), representam 17,6% do mesmo a valores declarados, e 24,5% a valores corrigidos, respetivamente.

Em percentagem do RAI, as correções positivas exibem, em termos relativos, um valor de 17,6% a valores declarados e cerca de 24,5% a valores corrigidos.

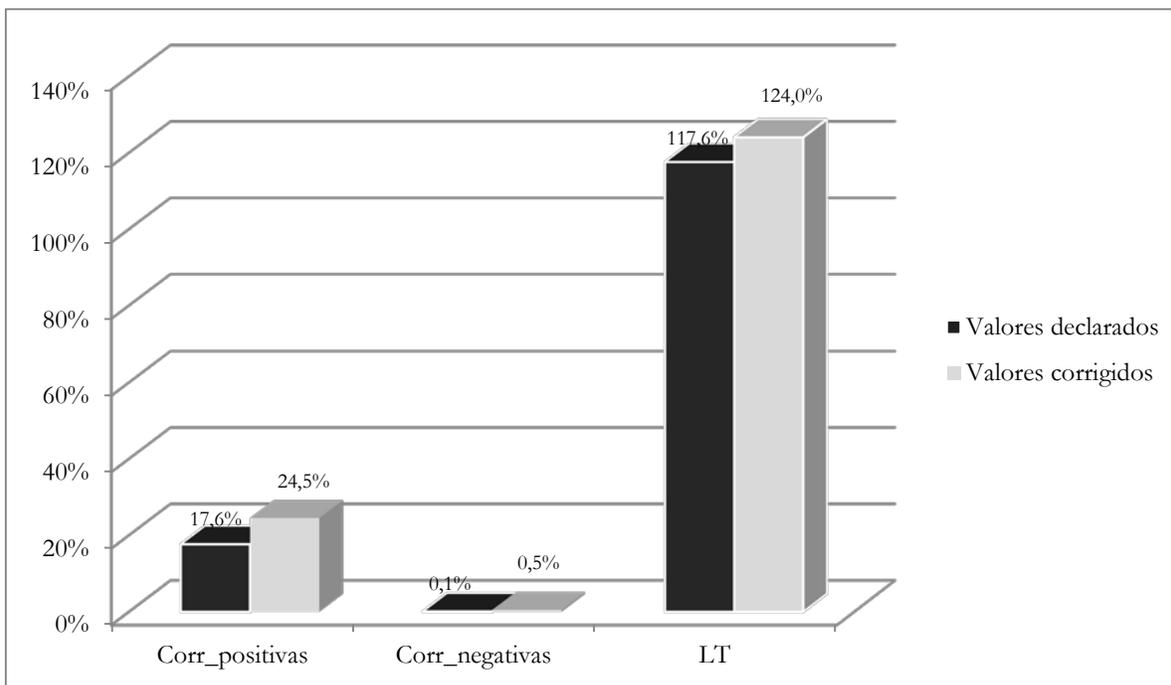


Figura 2. Correções positivas e negativas e LT em % do RAI

Em relação às correções negativas, confirma-se a insignificância relativa deste tipo de correção sobre o RAI. Por conseguinte, a sua influência (ou impacto) sobre o lucro tributável mostra-se débil.

4.1.1 Análise das correções positivas (a crescer)

Com o elevado número de variáveis previstas no CIRC para determinar o lucro tributável, é fundamental identificar aquelas que mais contribuem para o total das correções positivas. Na amostra analisada observa-se que apenas uma minoria tem impacto no total final das referidas correções e, por conseguinte, no RAI e no LT. O total das correções positivas apresenta, como já foi referido, os montantes de 9.844.827 e 14.037.607 milhares de dobrás, a valores declarados e a valores corrigidos, respetivamente. A tabela seguinte apresenta os valores absolutos e relativos de cada uma das componentes no total das correções.

Tabela 5
Tipologia das variáveis que determinam as correções positivas ao lucro tributável (em valor absoluto e % do total)

variáveis	Valores declarados	Valores declarados	Valores corrigidos	Valores corrigidos
Corr_positivas	9.844.827	100%	14.037.607	100%
		%		%
Rloc	560.449	5,69%	560.449	3,99%
Imp_inc_terceiros	76.906	0,78%	76.906	0,55%
Multas_s_i	46.389	0,47%	47.153	0,34%
50%Desp_Sub_Viag	86.806	0,88%	260.465	1,86%
50%Desl_viat_pr	-	0,00%	-	0,00%
exc_lim_desp_repre	9.276	0,09%	9.276	0,07%
Enc_n_dev_doc_desp_ilic	-	0,00%	364.876	2,60%
Desp_comb	203.101	2,06%	487.498	3,47%
50% Encarg_viatura	823.452	8,36%	3.274.393	23,33%
Prem_Seg	14.293	0,15%	3.646	0,03%
Com_ab_desc_bon_eq	-	0,00%	-	0,00%
Cust_sal_n_pagas	6.558.364	66,62%	6.558.364	46,72%
50% Desp_Rep.	287.694	2,92%	728.842	5,19%
Reint_Amort	556.869	5,66%	881.724	6,28%
Prov_n_ded		0,00%		0,00%
Exced_don	402.054	4,08%	460.570	3,28%
menos_val_cont		0,00%	88.817	0,63%
I_cont_n_p_exerc	138.713	1,41%	120.097	0,86%
subcapita	80.461	0,82%	114.531	0,82%

Unidade: milhares de dobrás

Nos valores declarados, constata-se que o contributo da maioria das variáveis para o total das correções positivas é residual. As mais relevantes, em termos relativos, com um impacto superior a 5%, são as “rendas de locação financeira” (*Rloc*), “encargos com viaturas” (*Encarg_viatura*) – 8,36%, “os custos com salários não pagos no próprio exercício” (*Cust_sal_n_pagas*) – 66,62%, “as reintegrações e amortizações do exercício” (*Reint_Amort*). Verifica-se assim, que um conjunto de variáveis apresenta mesmo valores inferiores a 1% (incluindo valores nulos) tal como “Impostos que incidam sobre terceiros” (*Imp_inc_terceiros*), “Multas” *Multas_s_i*, “despesas com subsídios de viagem” (*Desp_Sub_Viag*), “despesas com deslocação de viatura própria” (*Desl_viat_pr*), “excedente despesas de representação”

(*exc_lim_desp_repre*), “encargos não documentados ou ilícitos” (*Enc_n_dev_doc_desp_ilic*), “prêmios de seguros” (*Prem_Seg*), “descontos e bônus” (*Com_ab_desc_bon_eq*, *Prov_n_ded*), “menos-valias contabilística” (*menos_val_cont*) e “subcapitalização” (*subcapita*). As restantes variáveis apresentam valores entre 1% e menos de 5% do total das correções positivas. Nos valores corrigidos, o panorama referido anteriormente não se altera significativamente, apresentando pequenas alterações, que pode ser observadas na tabela.

O gráfico seguinte mostra que, em peso relativo, a componente “*cust_sal_n_pagas*” representa, a valores corrigidos, 47% (e 67% a valores declarados) das correções positivas. Além desta variável, só os “encargos com viaturas”, com um peso de 23% (8% a valores declarados) está acima de 10%. Todas as outras variáveis parecem pouco relevantes, sendo algumas residuais, como se pode observar.

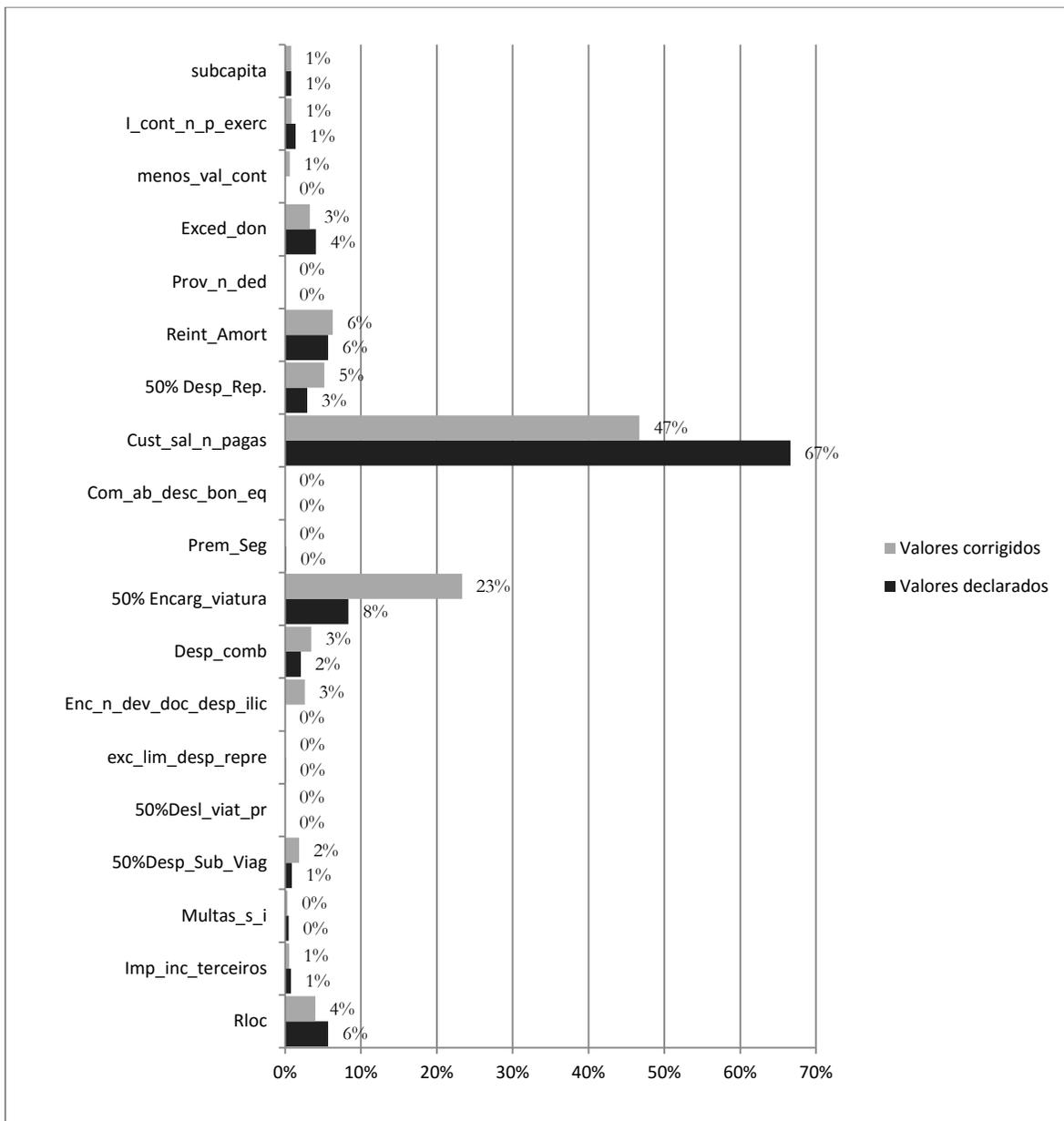


Figura 3. Valores declarados e valores corrigidos em % do total das correções positivas

No entanto, após a observação dos dados da amostra a variável relativa ao “custo com salários não pagos até ao final do exercício” tem origem num só caso (*outlier*). Na perspetiva do RAI, as correções são, obviamente, ainda menos significativas, conforme se pode notar no gráfico seguinte:

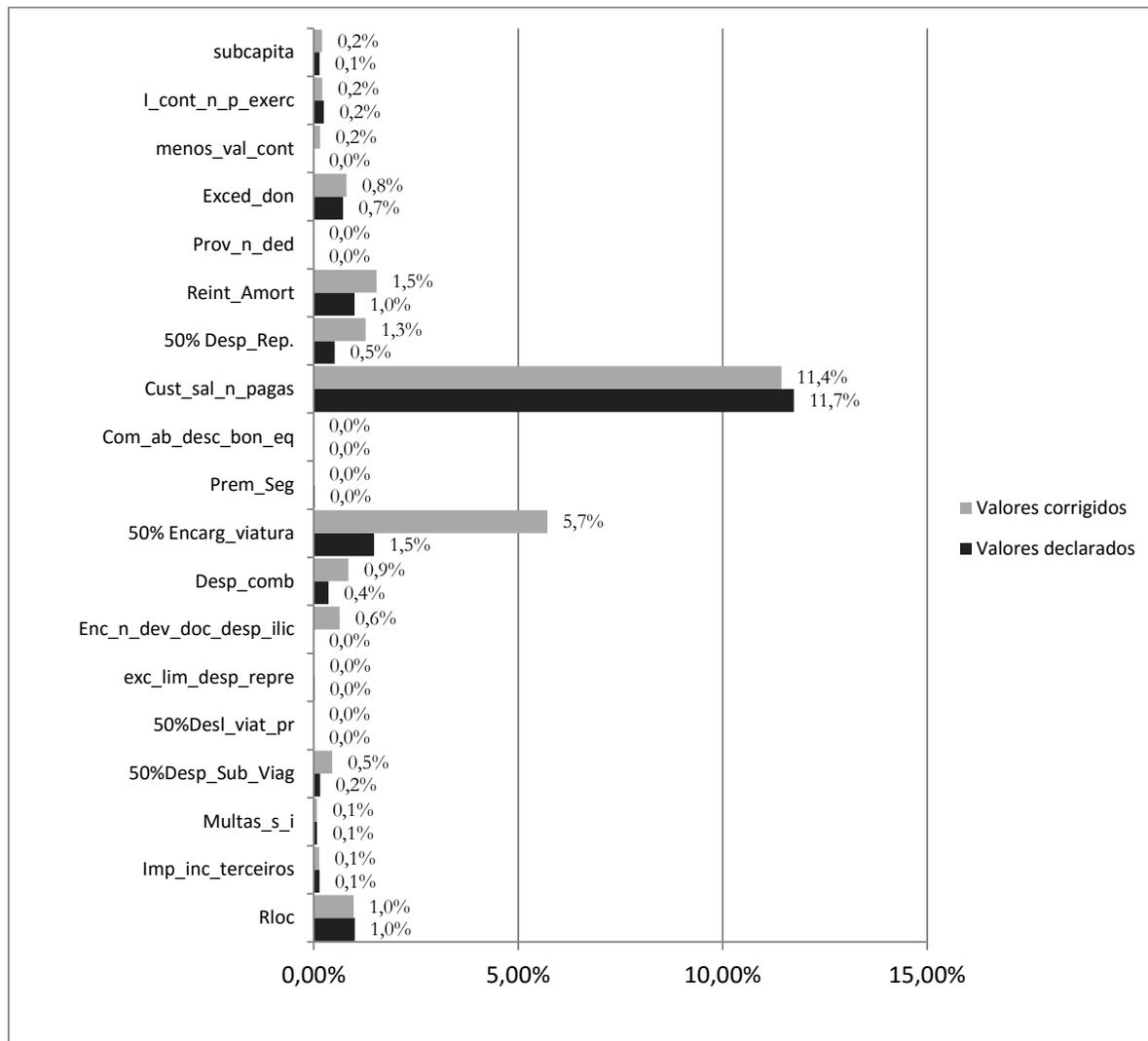


Figura 4. Tipo de ajustamento em % do RAI (correções positivas)

Em termos relativos, a maioria das variáveis apresenta valores nulos ou insignificantes. As principais correções fiscais respeitam a reintegrações e amortizações (1,5% vd¹ⁱ; 1,0% vc), despesas de representação (1,3%; 0,5%), encargos com viaturas (5,7%, 1,5%), despesas com combustíveis (0,9%; 0,4%) e as rendas de locação financeira (1%). Como já foi referido anteriormente, o valor “dos custos com salários e outras remunerações não pagas até ao final do exercício” tem origem num único caso, e trata-se de uma diferença temporária, podendo não se traduzir num aumento efetivo do lucro tributável.

¹ vd – valores declarados; vc- valores corrigidos

4.1.2 Análise das correções negativas (a deduzir)

As correções negativas representam uma redução ao lucro tributável. Nos dois anos analisados só três variáveis registaram valores:

- “os salários do exercício fiscal anterior, pagos no atual exercício” (*sal_ex_ant_pag_pres_ex*),
- “impostos contabilizados e não pagos no(s) exercício(s) anteriores, pagos no presente exercício” (*imp_cont_e_n_pagos_e_ant*);
- “restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa” (*rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim*); No ano de introdução do imposto na economia, do conjunto de sete variáveis potenciais, somente uma apresenta valores, conforme se pode constatar na tabela seguinte; correspondendo a 100% do total das correções negativas.

Tabela 6
Tipo de ajustamento em % do total das correções negativas

	Valores declarados		Valores corrigidos	
Corr_negativas	41.003	100%	270.915	100%
sal_ex_ant_pag_pres_ex	0	0,00%	0	0,00%
imp_cont_e_n_pagos_e_ant	41.003	100,00%	270.915	100,00%
rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim	0	0,00%	0	0,00%

Unidade: milhares de dobras

Em termos de percentagem do “resultado antes do imposto” o valor das correções negativas é, por conseguinte, residual, cerca de 0,07% a valores declarados e 0,47% a valores corrigidos, respetivamente (cf. Tabela 9)

Tabela 7
Tipo de ajustamento em % do RAI

	Valores declarados		Valores corrigidos	
RAI	55.850.195	100%	57.338.803	100%
Sal_ex_ant_pag_pres_ex	0	0,00%	0	0,00%
mais_val_cont	0	0,00%	0	0,00%
imp_cont_e_n_pagos_e_ant	41.003	0,07%	270.915	0,47%
Rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim	0	0,00%	0	0,00%

Unidade: milhares de dobras

Em relação ao impacto sobre o valor do lucro tributável, o ajustamento é puramente insignificante (ver Tabela 10).

Tabela 8
Tipo de ajustamento em % do LT

	Valores declarados		Valores corrigidos	
LT	65.654.010	100%	71.105.495	100%
Sal_ex_ant_pag_pres_ex	0	0,00%	0	0,00%
mais_val_cont	0	0,00%	0	0,00%
imp_cont_e_n_pagos_e_ant	41.003	0,06%	270.915	0,38%
Rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim	0	0,00%	0	0,00%

Unidade: milhares de dobras

4.1.3 Análise das diferenças das correções positivas e negativas entre os valores declarados e corrigidos

Considerando que o ano de 2009 é o ano de introdução do imposto é natural que os contribuintes e a própria Administração Fiscal “estejam num processo de aprendizagem”. Assim, torna-se pertinente avaliar se as diferenças encontradas são estatisticamente significativas. Para o efeito, considerando as variáveis com um impacto superior a 1% no RAI, compararam-se as amostras recorrendo ao teste Wilcoxon (*Wilcoxon Signed Rank Test*), tendo-se obtido os resultados expressos na tabela seguinte.

Tabela 9
Wilcoxon Signed Rank Test (valores declarados versus corrigidos, 2009)

Variáveis*	Related Samples Wilcoxon Signed Rank Test H ₀ : The median differences equals 0
Correções positivas	
<i>Reint_Amort / Reint_Amort_cor</i>	<i>p-value = 0,116</i>
<i>Desp_Rep / Desp_Rep_cor</i>	<i>p-value = 0,005</i>
<i>Encarg_viatura / Encarg_viatura_cor</i>	<i>p-value = 0,000</i>
<i>Totalacresc / Totalacresc_cor</i>	<i>p-value = 0,000</i>
Correções negativas:	
<i>TotalDeduzir / TotalDeduzir_cor</i>	<i>p-value = 0,655</i>

* ver estatísticas descritivas no início do ponto 4

De acordo os resultados, as diferenças entre os valores declarados e corrigidos são estatisticamente significativas em relação às “despesas de representação”, nos “encargos com viaturas” e no “total das correções a crescer”, do lado das correções positivas. Em relação às correções negativas, não se vislumbraram diferenças estatisticamente significativas, este facto é naturalmente explicado pelo seu valor absoluto residual.

4.2 Análise ao ano seguinte à introdução do imposto na economia de STP (2010)

Em 2010, os valores declarados e corrigidos sofreram alterações. Na Tabela 10 apresentam-se os valores declarados e corrigidos relativamente ao volume de negócios, resultados antes de imposto, lucro tributável e IRC liquidado.

Tabela 10
Dados da amostra

	Valores declarados	Valores corrigidos
VN	1.704.582.753	1.704.582.753
RAI	58.356.770	58.433.425
Corr_positivas	11.836.852	22.442.210
Corr_negativas	6.806.504	6.946.090
LT	63.322.472	73.843.634
IRC	13.721.530	13.390.585

Unidade: milhares de dobras

Assim, no ano seguinte ao da introdução do imposto na economia, consta-se um aumento considerável em valor absoluto das correções fiscais, no domínio das correções positivas e negativas.

No gráfico seguinte pode constatar-se que, em valor absoluto, as diferenças no RAI, entre valores declarados e corrigidos, não são muito significativas (76.655 milhares de dobras). As correções positivas aumentaram em relação ao ano de 2009 e as diferenças entre valores

declarados e valores corrigidos são muito maiores, as correções positivas duplicaram os valores declarados.

Por outro lado, as correções negativas, em valor absoluto, são mais significativas do que no ano de 2009, cerca de 6.806.504 e 6.946.090 milhares de reais, a valores declarados e corrigidos, respetivamente. No ponto de partida, isto é, no RAI, as diferenças de valores entre valores declarados e corrigidos não são significativas. No entanto, observa-se um aumento de 89,59% nas correções positivas dos valores declarados.

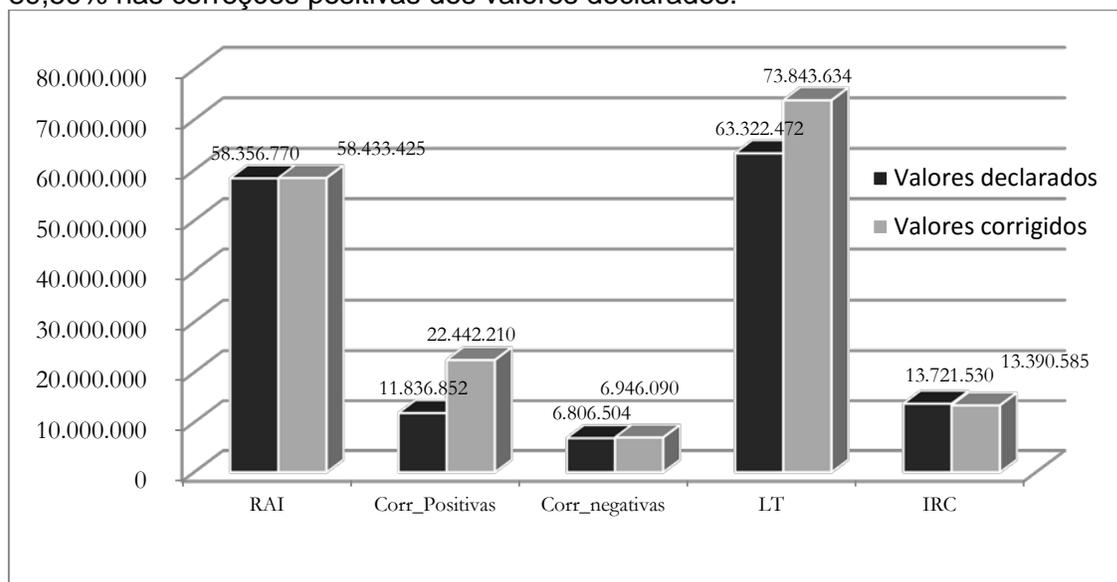


Figura 5. Valores absolutos do RAI, correções positivas, correções negativas, LT e IRC

Tomando como base o RAI, uma análise em termos relativos, permite concluir que as correções positivas representam 20% e 38% do RAI a valores declarados e corrigidos, respetivamente. As correções negativas representaram cerca de 12% do RAI a valores declarados e corrigidos. Em consequência o LT representou, em 2010, cerca de 109% e 126% do RAI, a valores declarados e corrigidos, respetivamente.

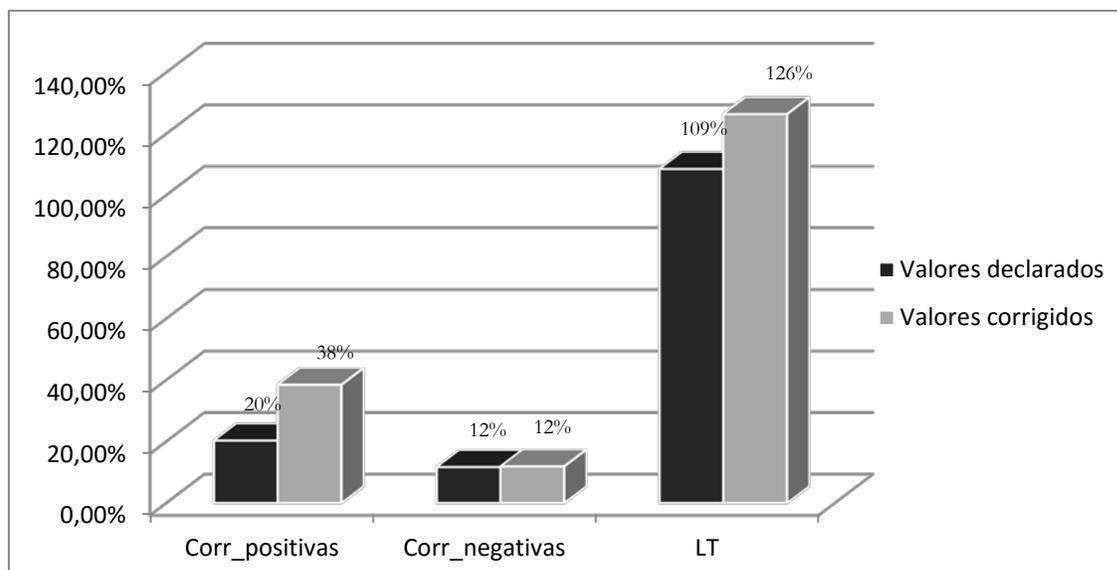


Figura 6. Correções positivas, correções negativas e LT em % do RAI

4.2.1 Análise das correções positivas (a crescer)

No que respeita às variáveis que mais influenciam o total das correções positivas podemos concluir que a maioria é a mesma de 2009, veja-se o gráfico seguinte.

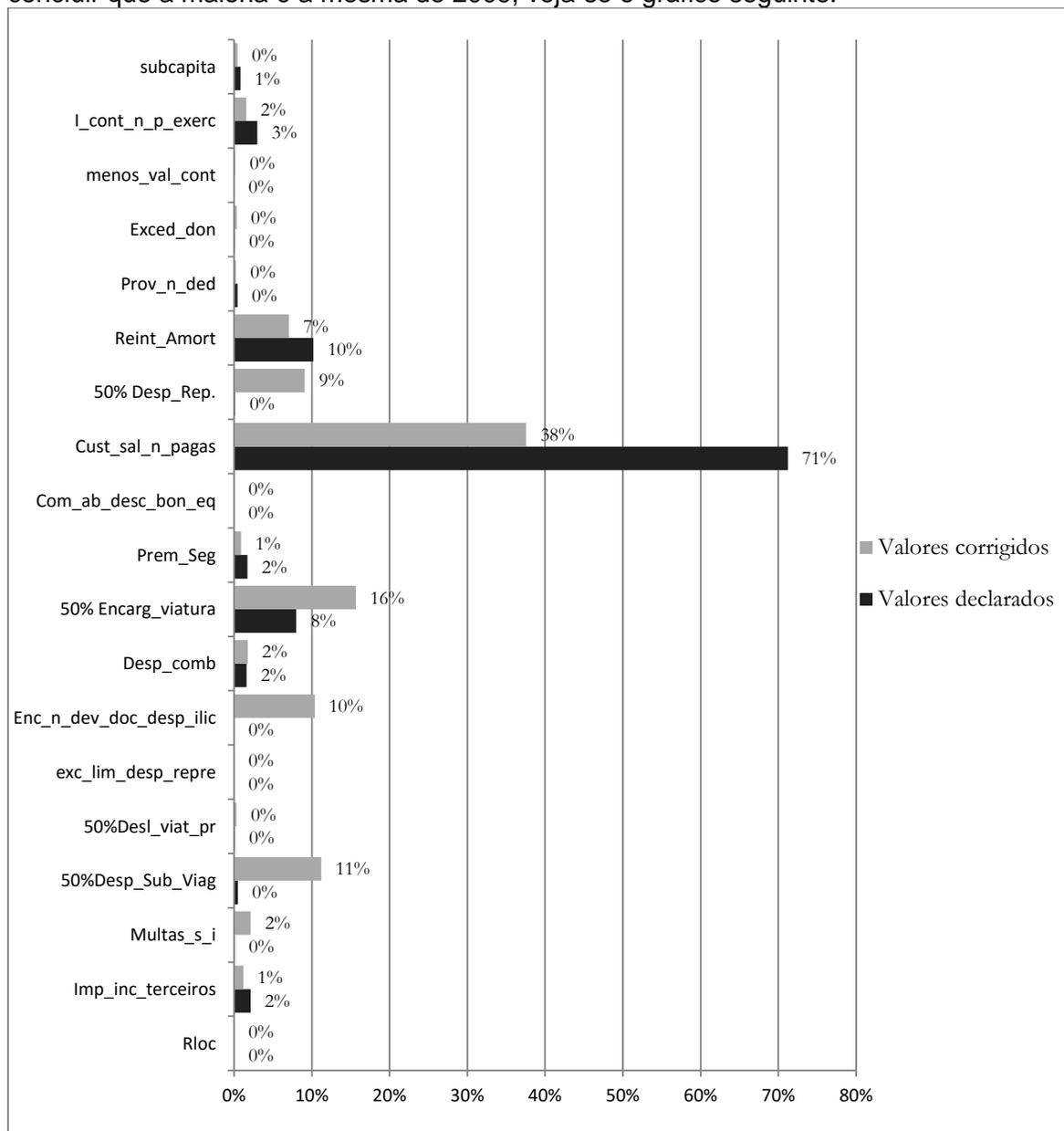


Figura 7. Valores declarados e corrigidos em % do total das correções positivas

Assim, as mais relevantes, em termos relativos, com um impacto superior a 5%, são “as reintegrações e amortizações do exercício” (*Reint_Amort*) – (10%; 7%), “despesas de representação” (*Desp_Rep*) – (0%; 9%), “os custos com salários não pagos no próprio exercício” (*Cust_sal_n_pagas*) – (71%; 38%), “encargos com viaturas” (*Encarg_viatura*) – (8%; 16%), “Encargos não devidamente documentados e despesas ilícitas” (*Enc_n_dev_doc_desp_ilic*) – (0%; 10%), “despesas com subsídios de viagem” (*Desp_Sub_Viag*) – (0%; 11%).

Um conjunto de variáveis apresenta valores pouco significativos, entre 1% e 5%: “subcapitalização” (subcapita), “impostos contabilizados e não pagos no presente exercício” (*I_cont_n_p_exerc*), “Prêmios de seguros” (*Prem_seg*), “despesas com combustíveis” (*Desp_comb*), “multas e sanções” (*Multas_s_i*), e “Impostos que incidam sobre terceiros” (*Imp_inc_terceiros*).

As restantes variáveis apresentam valores nulos. A componente “cust_sal_n_pagas”, tal como no ano de 2009, refere-se apenas a uma observação da amostra. Em todo o caso trata-se de uma diferença temporária entre o resultado contabilístico e fiscal. Todas as outras variáveis parecem pouco relevantes, sendo algumas residuais, como se pode observar. Em relação ao impacto das correções no RAI, o gráfico seguinte mostra-nos que as variáveis mais representativas da totalidade das correções fiscais, acabam por não ter um peso significativo. Retirando os “custo com os salários não pagos”, pela razão já referida anteriormente, apenas os “encargos com viaturas com viaturas ligeiras” ultrapassam o valor equivalente a 5% do RAI.

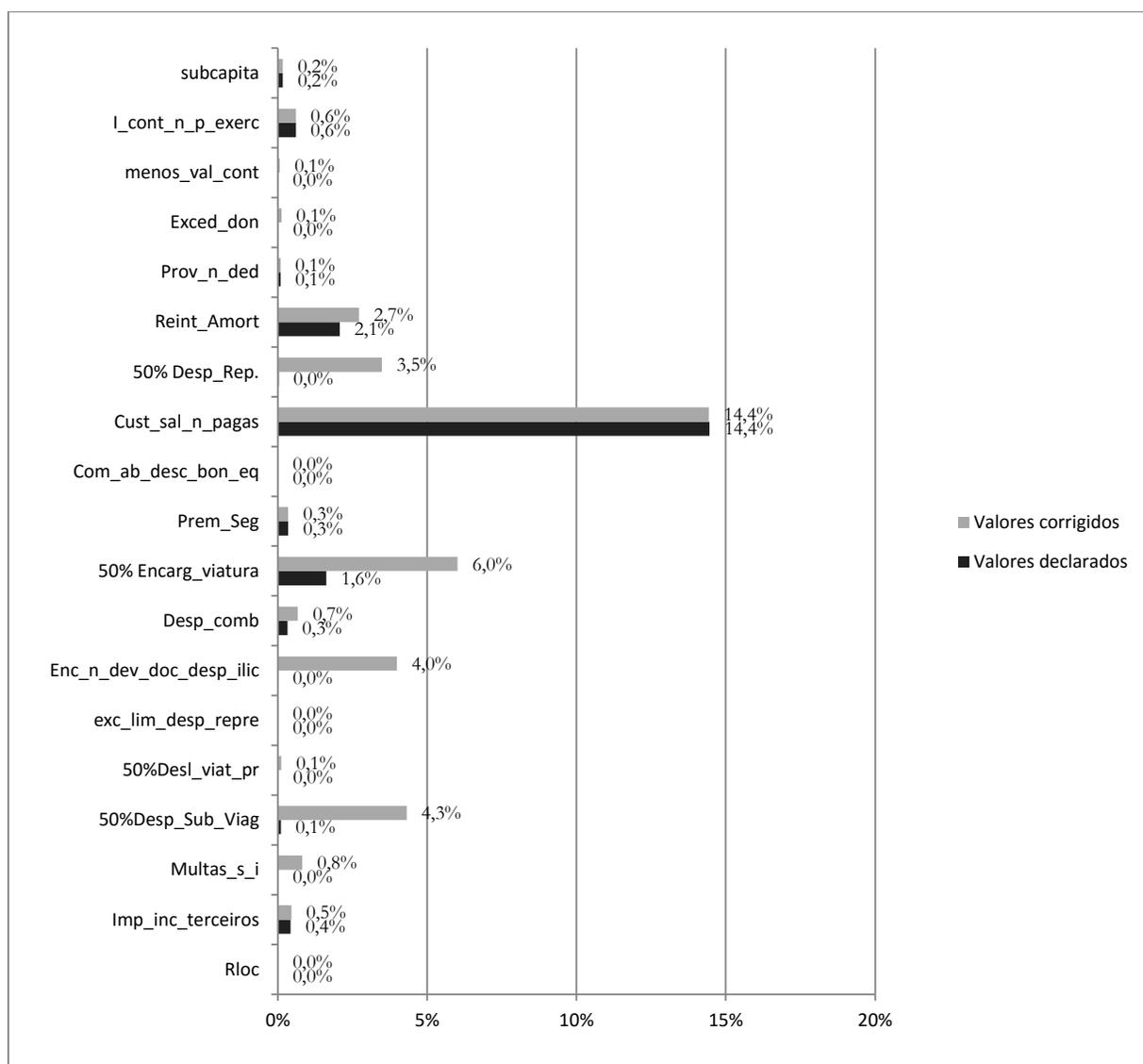


Figura 8. Tipo de ajustamento em % do RAI

4.2.2 Análise das correções negativas (a deduzir)

Em 2009, só uma componente do conjunto de potenciais variáveis ocasionou correções ao resultado contábilístico, e o seu valor foi residual. Em 2010, há três componentes que originaram correções negativas ao resultado contábilístico: “os salários do exercício anterior pagos no presente exercício” (*Sal_ex_ant_pag_pres_ex*), “os impostos contabilizados e não pagos nos anos anteriores” (*imp_cont_e_n_pagos_e_ant*), “restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa” (*Rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim*). No primeiro e segundo caso trata-se de diferenças entre o resultado contábilístico e fiscais temporárias. Isto é, cresceram no ano anterior ao resultado contábilístico e deduzem-se agora. Na tabela seguinte pode observar-se que “os salários do exercício anterior pagos no presente exercício” representam cerca de 95,46% e 93,54% da totalidade das correções negativas, a valores declarados e corrigidos, respetivamente.

Tabela 11
Tipo de ajustamento em % do total das correções negativas

variáveis	Valores declarados	%	Valores corrigidos	%
Corr_negativas	6.806.504	100%	6.946.090	100%
Sal_ex_ant_pag_pres_ex	6.497.214	95,46%	6.497.214	93,54%
mais_val_cont	0	0,00%	0	0,00%
imp_cont_e_n_pagos_e_ant	97.711	1,44%	316.240	4,55%
Rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim	182.636	2,68%	132.636	1,91%

Unidade: milhares de dobras

No entanto, como já referido anteriormente, esta componente refere-se a uma só empresa da amostra, pelo que sendo desconsiderada, as correções negativas ao resultado contábilístico seriam insignificantes, tal como em 2009. Esta evidência é reforçada através de uma análise em função do seu peso no RAI, como demonstra a Tabela 15:

Tabela 12
Tipo de ajustamento em % do RAI

Corr_negativas	Valores declarados		Valores corrigidos	
RAI	58.356.770	100%	58.433.425	100%
Sal_ex_ant_pag_pres_ex	6.497.214	11,13%	6.497.214	11,12%
mais_val_cont	0	0,00%	0	0,00%
imp_cont_e_n_pagos_e_ant	97.711	0,17%	316.240	0,54%
Rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim	182.636	0,31%	132.636	0,23%

Unidade: milhares de dobras

O mesmo se passa em relação ao seu impacto sobre o LT, conforme se pode verificar através da tabela seguinte.

Tabela 13
Tipo de ajustamento em % do LT

Corr_negativas	Valores declarados		Valores corrigidos	
LT	63.322.472	100%	73.843.634	100%
Sal_ex_ant_pag_pres_ex	6.497.214	10,26%	6.497.214	8,80%
mais_val_cont	0	0,00%	0	0,00%
imp_cont_e_n_pagos_e_ant	97.711	0,15%	316.240	0,43%
Rest_imp_n_dedutiv_e_exc_estim	182.636	0,29%	132.636	0,18%

Unidade: milhares de dobras

4.2.3. Diferenças estatísticas entre os valores declarados e corrigidos no ano de 2010

Após a introdução do imposto na economia seria expectável que as diferenças entre os valores declarados e corrigidos se atenuassem. Para se obter evidência sobre o assunto, utilizando só as variáveis que na análise anterior se mostraram significativas, conclui-se que as diferenças entre os valores declarados e os valores corrigidos continuam a ser estatisticamente significativas em relação às “despesas de representação”, “aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros” e ao total das correções positivas (*Totalacresc*). No que respeita, às correções negativas, como seria expectável, as diferenças entre valores declarados e corrigidos não se mostraram estatisticamente significativas.

Tabela 14

Wilcoxon Signed Rank Test (valores declarados versus corrigidos, 2010)

Variáveis	Related Samples Wilcoxon Signed Rank Test H ₀ : The median differences equals 0
Correções positivas	
<i>Reint_Amort / Reint_Amort_cor</i>	<i>p-value = 0,138</i>
<i>Desp_Rep / Desp_Rep_cor</i>	<i>p-value = 0,012</i>
<i>Encarg_viatura / Encarg_viatura_cor</i>	<i>p-value = 0,000</i>
<i>Totalacresc / Totalacresc_cor</i>	<i>p-value = 0,000</i>
Correções negativas:	
<i>TotalDeduzir / TotalDeduzir_cor</i>	<i>p-value = 1,000</i>

De acordo com os resultados obtidos, que se podem observar na tabela anterior, tal como para o ano de 2009, as diferenças entre os valores declarados e corrigidos são estatisticamente significativas nas “despesas de representação”, nos “encargos com viaturas” e no “total das correções a crescer”, do lado das correções positivas. Em relação às correções negativas, não há diferenças estatisticamente significativas, porque não foram efetuados quaisquer ajustamentos aos declarados.

5. Conclusões

Em São Tomé e Príncipe, as relações entre contabilidade e fiscalidade seguem o modelo de dependência parcial, sendo o resultado contabilístico o ponto de partida para a determinação do resultado fiscal (isto é, o lucro tributável). Assim, são efetuadas correções positivas (acrescer) e negativas (a deduzir) extracontabilísticas ao resultado contabilístico.

Globalmente, a divergência entre os resultados contabilístico e fiscal foi de 13.766.692 milhares de dobras em 2009 e de 15.410.209 milhares de dobras em 2010, a valores corrigidos.

A generalidade das componentes/variáveis previstas não origina correções positivas ou negativas. Com valores materialmente relevantes, do lado das correções positivas, identificaram-se os gastos relativos às “reintegrações/depreciações e amortizações não aceites como gastos (...)”, as “despesas de representação (...)” os “encargos com viaturas ligeiras de passageiro ou mistas (...)”, os “encargos não devidamente documentados e as despesas confidenciais (...)”, as “despesas com subsídios de viagens (...)”. As correções negativas apresentam um global residual.

Assim, em 2009, as correções efetuadas representaram, globalmente, 17,6% e 24% do resultado contabilístico, a valores declarados e corrigidos, respetivamente. De salientar que o último valor é similar ao obtido no estudo de Plesko (2002).

Em 2010, as correções efetuadas representaram, globalmente, 9% e 26% do resultado contabilístico, a valores declarados e corrigidos, respetivamente.

Em 2009, os valores declarados foram corrigidos pela Administração Fiscal sendo as diferenças consideradas estatisticamente significativas nas componentes com impacto materialmente relevante. Em 2010, um ano após a introdução do imposto na economia, as diferenças entre os valores declarados e corrigidos, nas variáveis materialmente relevantes, no âmbito do total das correções fiscais, voltaram a ser estatisticamente significativas. Este facto sugere que devem ser implementadas medidas de formação ao nível do imposto e do preenchimento das declarações fiscais junto do técnicos de contabilidade.

Considerando o carácter exploratório do estudo e as conclusões obtidas, seria desejável proceder a um estudo mais abrangente, com a inclusão da totalidade das empresas, e estendido ao período 2009 a 2014. Obtendo-se a mesma evidência, parece-nos pertinente e desejável um estudo complementar de “análise custo-benefício” (*cost-benefit analysis*) sobre uma eventual redução do grupo 1 (empresas sujeitas ao apuramento do lucro tributável através da contabilidade organizada) para incluir só empresas com um volume de negócios superior a 200.000€. Deste modo, os custos de cumprimento talvez possam ser minorados para os contribuintes e simultaneamente também os encargos com a administração do imposto, isto é, a eficiência seria incrementada. Também a certeza e a simplicidade em relação ao imposto seriam beneficiadas.

Referências

Aguiar, N. (2003). Modelos normativos de relação entre lucro tributável e contabilidade comercial. *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. N.º 13/14, janeiro/abril.

Aguiar, N. (2008). Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores. *Revista Fiscal*.

Aguiar, N. (2011). O Direito Fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica. In Otero, P. e Araújo, F. e Gama, J. (Coordenadores), *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra Editora. Coimbra. ISBN 978-972-1955-5.

Desai M. (2002). The divergence between book income and tax income.

Plesko, A. (2002). Reconciling Corporation Book and Tax Net Income Tax Years 1996-1998.

Nair, R. e Frank, W. (1980). The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. *Accounting Review*, July, 1980.

Nobes, C. e Alexander, D. (2010). *Financial Accounting – An International Introduction*. (4th Ed.). Pearson, Essex, England

CIRC (2009). Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – 2009 de STP

CIRC (2015). Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - 2015.

Videira, S. (2013). Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável, dissertação de mestrado, Faculdade de Direito, Universidade do Porto, Porto, Portugal

DGCI (2010). Manual de preenchimento da declaração modelo 22.