

As diferenças entre a norma contabilística e a fiscal: análise do seu impacto ao nível do gasto de imposto

Sónia Cristina Resende da Mota

soniacrmota1995@gmail.com

Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Amélia Maria Martins Pires

amelia@ipb.pt

Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Unidade de Investigação Aplicada em Gestão (UNIAG)

A) Informação Financeira e Normalização Contabilística

Resumo

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade, bem como a maior ou menor conformidade entre ambas, tem sido objeto de estudo, fundamentalmente no sentido de procurar perceber uma eventual influência da norma fiscal no exercício da opção das políticas contabilísticas. É neste âmbito que se desenvolve este estudo, em resposta à seguinte questão de investigação: “As empresas são ou não influenciadas pela norma fiscal no momento de selecionarem as suas políticas contabilísticas e qual o seu impacto a nível dos resultados?”, a partir de uma metodologia de natureza qualitativa, com recurso a um estudo de caso múltiplo. Os principais resultados obtidos apontam para a não existência de influência, o que contraria a teoria disponível.

Palavras-chave: Contabilidade; Fiscalidade; Gasto de Imposto; Impostos Diferidos; Resultados.

As diferenças entre a norma contabilística e a fiscal: análise do seu impacto ao nível do gasto de imposto

Introdução

As diferenças existentes entre as normas contabilística e fiscal e respetivo impacto ao nível dos resultados das empresas, e que há muito são alvo de estudo e reflexão, são justificadas pelos diferentes objetivos que estão associados a estas áreas disciplinares. Complementarmente, a teoria vem também defendendo que a influência da fiscalidade na contabilidade pode variar, de entre outras, em função das características da envolvente, designadamente da dimensão das empresas (Pires, Rodrigues, & Mota, 2018; Cuzdriorean, Sucală, Mătiș, & Fekete, 2009). Em Portugal, por exemplo, onde esta influência parece ser significativa, apontam-se para tal razões históricas, assente no facto de o normativo fiscal se ter antecipado à promulgação do normativo contabilístico, e o tecido empresarial, na sua esmagadora maioria formado por PME (Pires et al., 2018; Rodrigues, Pires, & Pereira, 2014). No âmbito da dualidade de critérios propostos pelos normativos contabilísticos e fiscal, neste trabalho propõe-se investigar se as empresas são ou não influenciadas pela norma fiscal no momento de selecionarem as suas políticas contabilísticas e qual o seu impacto ao nível dos resultados, com o objetivo de responder à seguinte questão de investigação: “As empresas são ou não influenciadas pela norma fiscal no momento de selecionarem as suas políticas contabilísticas e qual o seu impacto a nível dos resultados?”. Para o efeito foi adotada uma metodologia de natureza qualitativa, suportada num estudo de caso múltiplo, aplicado a um conjunto de 30 empresas cotadas na *Euronext* Lisboa e 30 não cotadas, escolhidas aleatoriamente do universo de empresas que publicam on-line os seus Relatórios & Contas. Desenvolve-se, para além desta introdução e respetivas conclusões, em duas partes, uma de enquadramento teórico e outra de estudo de caso, com uma forte componente interpretativa (Ryan, Scapens, & Theobald, 2002), na busca de uma maior compreensão acerca das opções contabilísticas dessas empresas.

1. Enquadramento teórico

A contabilidade e a fiscalidade, para atenderem aos seus objetivos, regem-se por normativos diferentes o que se traduz em resultados potencialmente diferentes (Beresford, Best, Craig, & Whinney, 1983). A contabilidade segue critérios de racionalidade económica, logo mais subjetivos, que a fiscalidade procura travar, através da definição de regras de maior objetividade, fazendo com que o montante de resultados reportados por ambas raramente seja igual (Comprix, Graham, & Moore, 2010). Desde logo, a contabilidade faz-se assentar no pressuposto da periodização económica, não

obstante o facto de o sistema fiscal prescrever que determinados gastos e rendimentos não possam ser considerados para o cálculo do lucro tributável, estabelecendo um limite para o seu reconhecimento ou que sejam reconhecidos num tempo diferente. Com base neste raciocínio, o resultado fiscal e o resultado contabilístico são diferentes (Poterba, Rao, & Seidman, 2011).

Há, no entanto, quem alerte para o facto das diferenças existentes entre o resultado contabilístico e o fiscal não serem todas justificadas pelas diferenças de critérios ou de interpretações dos respetivos normativos, apontando também para a existência de motivações dos gestores aquando da escolha das políticas contabilísticas (Comprix et al., 2010), traduzidas em práticas de gestão de resultados (Hanlon, 2005; Mills & Newberry, 2001; Phillips, Pincus, & Rego, 2003) ou de planeamento fiscal (Frank, Lynch, & Rego, 2009; McGill & Outslay, 2004; Wilson, 2009). Podem ser vários os fatores que determinam e/ou condicionam as opções contabilísticas por parte das empresas (Pires et al., 2018; Magalhães, 2012; Mendes & Rodrigues, 2007). Na verdade, os princípios e regras que estão subjacentes à norma contabilística, porque mais subjetivos, permitem o exercício de alguma discricionariedade e possibilitam alguma flexibilidade na escolha, o que faz com que os gestores, se e quando incentivados, a possam utilizar de modo oportunista (Tang & Firth, 2011). Há evidência que aponta para a existência de uma relação positiva entre as diferenças de normativos em Portugal, ainda que este efeito tenha reduzido com a adoção do novo sistema contabilístico (SNC), fundamentalmente para as empresas de maior dimensão, pela maior aproximação de normativos (Dias, 2015), e que o que mais influencia esse reconhecimento é a dimensão das empresas, isto é, quanto maior for a dimensão da empresa maior a sua propensão para o reconhecimento de Impostos Diferidos (ID) (Malic, 2015).

O resultado contabilístico difere do resultado fiscal em função de um conjunto de diferenças, temporárias ou permanentes, e onde as temporárias, geradoras de ID, podem, por sua vez, ser tributáveis ou dedutíveis. O potencial de diferenças gerado permite o reconhecimento de diferenças temporárias tributáveis, como o resultado de quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo/passivo seja recuperada, e temporárias dedutíveis, resultantes das quantias que são dedutíveis na determinação do lucro de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo/passivo seja liquidada (Rodrigues, 2016), com o resultado da aplicação dos diferentes normativos (Tabela 1).

Tabela 1: Situações potencialmente geradoras de diferenças: critério fiscal vs contabilístico

Situações	Regime fiscal	Norma Contabilística
Depreciações e amortizações	Método das quotas constantes e das quotas decrescentes, sendo este último considerado como opção (n.º 1 e 2 do artigo 30.º do CIRC) O cálculo das depreciações/amortizações é feito com base nas taxas previstas no Decreto Regulamentar 25/2009	Método da linha reta, saldo decrescente ou unidades de produção (NCRF 6 e 7; IAS 38 e IAS 16) Vida económica útil estimada com base nos influxos previstos
Imparidade em ativos	A aceitação das imparidades (artigo 31.º) surge condicionada nos termos do CIRC (artigo 28.º a 31.º)	Imparidade reconhecida sempre que a quantia escriturada seja superior à quantia recuperável (NCRF 12; IAS 36)
Revalorização do ativo fixo, tangível e intangível	Apenas 60% do aumento do valor da depreciação e amortização são aceites para fins fiscais, no caso de revalorizações suportadas por diploma legal e 0% se forem de carácter técnico ou livre	Por opção, aplicação sistemática do modelo da revalorização (NCRF 7; IAS 16)
Ajustamentos decorrentes da utilização do modelo do justo valor	Os gastos e rendimentos resultantes dos ajustamentos efetuados não concorrem para o apuramento do resultado fiscal desses períodos de tributação, mas sim dos períodos em que tais ativos sejam alienados (n.º 1 do artigo 29.º do CIRC)	Os gastos e rendimentos resultantes dos ajustamentos efetuados fazem parte do resultado do período corrente (NCRF 11 e 27; IAS 40 e IAS 32, 39 e IFRS 7)
Provisões	Gasto aceite para efeitos fiscais apenas nas situações previstas no CIRC (garantias a clientes, recuperação paisagística de indústrias extrativas, ativos sob concessão, etc.) e as restantes quando a obrigação for liquidada, todas nos termos dos art.º 39.º e 40.º do CIRC)	Gasto reconhecido quando a obrigação é certa e o montante determinado com fiabilidade (NCRF 21; IAS 37)
Depreciações versus Subsídios relativos a ativos não correntes	A sua relevância fiscal (lucro tributável) depende da sua inclusão no resultado líquido se os bens forem amortizáveis (artigo 20.º do CIRC) ou em variações patrimoniais positivas nos casos em que não se destinem a bens depreciáveis (alínea d) do art.º 22.º). Já em relação aos estantes subsídios ao investimento, tipificados nas alíneas a), b) e c) do artigo 22.º, só é aceite uma parte do subsídio atribuído, na proporção da depreciação e/ou amortização determinada com base no custo de aquisição ou de produção	Os subsídios são inicialmente reconhecidos no capital próprio. No reconhecimento subsequente são reconhecidos como rendimento do período, durante o período necessário para os balancear com os gastos relacionados, ou mantidos no capital próprio se relacionados com bens não amortizáveis (NCRF 22, §§ 12 a 22; IAS 20)

Fonte: Elaboração própria com base no normativo contabilístico e fiscal.

São estas diferenças, resultantes dos diferentes entendimentos de ambos os normativos (contabilístico e fiscal), e que se verificam para um conjunto alargado de situações, que dão lugar ao reconhecimento de ID, normalmente apresentados ou referenciados como um mecanismo para servir de ponte entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal (Malic, 2015; Sousa, 2015; Pereira, 2013), ou seja, para se reconhecer o gasto de imposto com base no método dos efeitos tributários e não com base no imposto efetivamente liquidado no período. Equivale por dizer que têm como principal objetivo proceder ao reconhecimento das diferenças temporárias, dedutíveis ou tributáveis, existentes para refletir o seu efeito nas demonstrações financeiras nos períodos afetados (Pires, Rodrigues, & Lopes, 2015).

Sabe-se, também, que nos países onde se verifica uma elevada dependência da contabilidade relativamente à fiscalidade se assiste, inclusive, a algum desequilíbrio ao nível do relato financeiro e que este será tanto maior quanto mais a fiscalidade influenciar ou condicionar a contabilidade (Nobes, 1996). E tanto assim que são já vários os estudos que vêm classificando a relação entre ambas as disciplinas como uma

limitação à qualidade da informação financeira (Comprix et al., 2010), de que Portugal é exemplo (Rodrigues, 2016; Rodrigues, et al., 2014; Pires & Rodrigues, 2011) e onde há evidência que aponta serem muitas as empresas a publicar informação em obediência às regras fiscais, como por exemplo no cálculo das depreciações e amortizações, perdas por imparidade ou provisões (Góis & Nascimento, 2012), onde a escolha das políticas contabilísticas é feita com vista à minimização do resultado fiscal (Videira, 2013), particularmente em PME, ao procurarem fazer assentar as políticas de contabilização em métodos aceites fiscalmente (Fonseca, 2011), com uma clara prevalência dos fiscais (Pires & Rodrigues, 2011).

2. Estudo de caso múltiplo

2.1. Objetivo, metodologia e caracterização da amostra

A relação existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal tem sido amplamente discutida e alvo de intensos debates, ainda que os resultados sejam, por hora, inconclusivos (Pires et al., 2018; Cunha & Rodrigues, 2014). É neste âmbito que se desenvolve este trabalho, investigando e refletindo sobre as políticas contabilísticas adotadas pelas empresas e respetivo impacto nos resultados, para responder à seguinte questão de investigação “As empresas são ou não influenciadas pela norma fiscal no momento de selecionarem as suas políticas contabilísticas e qual o seu impacto a nível dos resultados?”. Para o efeito, segue uma metodologia qualitativa, com uma forte componente interpretativa (Ryan et al., 2002). O processo de recolha de informação assenta em dados secundários, os Relatórios & Contas, para o período de 2015 a 2017, de um conjunto de empresas a operar em Portugal, 30 cotadas e 30 não cotadas, selecionadas aleatoriamente a partir do universo de empresas que divulgou essa informação nos seus sites na internet. Na Tabela 2, que se segue, oferece-se uma sistematização das principais características da amostra.

Tabela 2: Caracterização da amostra

Características	Cotadas	Não Cotadas
Tipologia		
Microempresas	3%	20%
Pequenas Empresas	7%	7%
Médias Empresas	10%	27%
Grandes Empresas	80%	47%
Setor de atividade	Comércio e Serviços	Comércio e Serviços
Com subsidiárias no estrangeiro	60%	80%
Referencial contabilístico adotado	IAS/IFRS	NCRF + IAS/IFRS
Natureza do RAI	Positivo	Positivo

Fonte: Elaboração própria.

A sua análise (Tabela 2) permite constatar que estamos em presença de uma amostra formada maioritariamente por empresas de grande dimensão, o que contrasta com o

padrão dominante em Portugal, maioritariamente formado por PME (99%) e, dentro destas, microempresas (96%) (PORDATA, 2019), com uma percentagem muito significativa de subsidiárias no estrangeiro. A maioria das empresas que formam a amostra atuam na área do comércio e serviços, com elevado grau de internacionalização, considerando a percentagem de subsidiárias, o que ajudará a explicar, também, a maior inclinação para a adoção do normativo internacional (IAS/IFRS), na medida em que algumas das empresas não cotadas utiliza o referencial internacional por opção. Quanto à natureza do RAI, obtido em termos médios para o período, conclui-se que as empresas da amostra registaram, no período em análise (2015, 2016 e 2017), um resultado médio contabilístico positivo.

2.2. Análise e discussão dos resultados

Com recurso à informação financeira recolhida, fundamentalmente ao anexo às Demonstrações Financeiras (DF), procurou-se identificar as políticas contabilísticas adotadas pelas empresas, concentrando particular atenção nas situações identificadas como potencialmente geradoras de diferenças (Tabela 1), com o objetivo de as contrastar e responder à questão de investigação.

2.2.1. Decorrente das principais políticas contabilísticas adotadas pelas empresas

Os resultados obtidos encontram-se sistematizados nas Tabelas 3 e 4, que se seguem, para as empresas cotadas e não cotadas, respetivamente.

Tabela 3: Políticas contabilísticas utilizadas pelas empresas cotadas

Depreciações e Amortizações	
Método de depreciação utilizado	A totalidade das empresas utiliza o método da linha reta
Revisão da vida útil dos bens	Apenas 40% (38,9% - PME; 61,1% - Grandes empresas)
Perdas por imparidade	
Realização de testes de imparidade	Em 93%
Ajustamentos decorrentes do JV em Propriedades de Investimento	
Reconhecimento de PI no balanço	Em 60%
Modelo de mensuração	56% - Modelo de JV; 44% - Modelo de custo
Ajustamentos decorrentes do JV em Instrumentos Financeiros	
Reconhecimento de IF no balanço	Em 30%
Tipos de IF reconhecidos	O. At. Financeiros - 56%; O. Pas. Financeiros - 22%; Ambos - 22%
Modelo de mensuração	Modelo de Justo Valor
Revalorização dos AFT e AI	
Modelo de mensuração	Modelo de custo - 97%; Modelo de revalorização - 3%
Provisões	
Reconhecimento de provisões no balanço	Em 97%
Subsídios relacionados com Ativos não Correntes	
Reconhecimento de subsídios no Capital Próprio	0%

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 4: Políticas contabilísticas utilizadas pelas empresas não cotadas

Depreciações e Amortizações	
Método de depreciação utilizado	Método da linha reta
Revisão da vida útil dos bens	Em 37% (57,9% - PME; 42,1% - Grandes empresas)
Perdas por imparidade	
Realização de testes de imparidade	Em 73%
Ajustamentos decorrentes do JV em Propriedades de Investimento	
Reconhecimento de PI no balanço	Em 30%
Modelo de mensuração	44% - Modelo de custo; 56% - Modelo de JV
Ajustamentos decorrentes do JV em Instrumentos Financeiros	
Reconhecimento de IF no balanço	Em 40%
Tipos de IF reconhecidos	O. At. Financeiros - 67%; O. Pas. Financeiros - 8%; Ambos - 25%
Modelo de mensuração	Modelo de Justo Valor
Revalorização dos AFT e AI	
Modelo de mensuração	Modelo de custo - 100%
Provisões	
Reconhecimento de provisões no balanço	Em 67%
Subsídios relacionados com Ativos não Correntes	
Reconhecimento de subsídios no Capital Próprio	Em 33%

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados obtidos (Tabelas 3 e 4), foram objeto de análise e tratamento e permitiram extrair as seguintes conclusões, para cada uma das políticas contabilísticas estudadas:

(i) Políticas de depreciações e amortizações

O método adotado por todas as empresas é o da linha reta, o que permite aferir que as empresas em estudo optam pelo método geralmente recomendado por ambas os normativos, contabilístico e fiscal, por ser o de mais fácil aplicação e adaptado a qualquer tipo de bem. Relativamente à vida útil, não nos foi possível aferir acerca do grau de maior ou menor proximidade entre os critérios utilizados e os critérios de vida útil definidos pelo DR 25/2009, assim como de uma tendência de não existência de revisão relativamente a esta estimativa contabilística, concluindo-se, deste modo, que a maioria das empresas não procedeu à revisão periódica da vida útil associada aos seus ativos, prática que se encontra alinhada com o normativo e também com os atributos que devem presidir à preparação da informação financeira, nomeadamente a consistência e comparabilidade. De referir, no entanto, que o normativo apenas recomenda a revisão das estimativas contabilísticas quando haja indícios de alteração, pelo que a sua não revisão, por si só, não é suficiente para se poder concluir pela não necessidade de serem revistas. Por sua vez, e considerando que a definição do período de vida útil tomando por base informação de mercado (de base económica) torna mais suscetível a necessidade de produzir alterações nas estimativas contabilísticas, estes resultados poderão levar a admitir, ainda que sem o podermos confirmar, que a não revisão do critério da vida útil pode indiciar que estamos em presença de empresas que seguem critérios fiscais (DR 25/2009) para a definição do período de vida útil dos seus

ativos. Assim, e com o objetivo de dar mais consistência a esta conjectura, ou seja, confirmar para estas empresas a existência de uma certa influência do normativo fiscal no momento da definição das suas políticas contabilísticas (Semedo, 2015; Silva, 2011), procurámos perceber se existe relação entre a “não revisão” desta política contabilística da vida útil e a dimensão das empresas, tendo-se concluído parecer não existir relação significativa entre a dimensão das empresas e o facto de não realizarem revisão da política contabilística “vida útil” dos ativos fixos.

Aliás, a tendência observada parece até ser contrária à teoria que, de certa forma, aponta que a influência da fiscalidade tende a ser maior nas empresas de menor dimensão (Pires et al., 2018; Figueiredo, 2016; Pereira, 2013), ou seja, que o grau de influência da fiscalidade na contabilidade é tanto maior quanto menor for a dimensão da empresa, o que pode ser justificado pelo facto de nas PME não haver uma separação clara entre a informação contabilística e a informação fiscal (Cuzdriorean et al., 2009). Os resultados agora obtidos são contrários, na medida em que, relativamente às empresas cotadas, 61,1% das que não procedeu à revisão da vida útil dos bens diz respeito a empresas de grande dimensão. Relativamente às empresas não cotadas, e ainda que o plano se inverta, na medida em que das 19 empresas que não fazem revisão da vida útil dos bens, 57,9% dizem respeito a PME e 42,1% a grandes empresas, os resultados não podem ser apresentados como suficientemente fortes para corroborar a teoria.

(ii) Testes e reconhecimento de eventuais perdas por imparidade

A esmagadora maioria das empresas, cotadas (93%) e não cotadas (73%), procedem à realização de testes de imparidade anuais à QE dos seus ativos. Apenas uma percentagem menor, quer de cotadas quer de não cotadas, não o fez no período em análise. Assim, e ainda que sem se poder confirmar, os resultados obtidos levam-nos a intuir que parece não haver influência do normativo fiscal na definição desta política contabilística. Em conformidade, estes resultados não deixam também de contrariar a teoria que, apesar de haver regras contabilísticas próprias para o tratamento das perdas por imparidade, muitas empresas continuam a elaborar as suas DF de acordo com as regras fiscal inerentes a esta matéria (Ferreira, 2013; Góis & Nascimento, 2012), o que não está de acordo com os resultados agora obtidos, que indicam que as empresas seguem maioritariamente critérios contabilísticos.

(iii) Ajustamentos decorrentes da utilização do justo valor, em

iii.a. Propriedades de investimento

Com o objetivo de se poder retirar algumas ilações acerca desta política contabilística, começamos por procurar identificar quais as empresas que possuem propriedades, verificando-se que, relativamente às empresas cotadas, a maioria (60%) tem propriedades de investimento el quanto às não cotadas, a maioria não tem (70%). Considerando que as empresas cotadas são as de maior dimensão, podemos intuir que o investimento em propriedades de investimento é tendencialmente maior em empresas de maior dimensão e, eventualmente por isso, com maior apetência para diversificarem os seus investimentos. Na continuação, importa perceber qual o modelo de mensuração preferencialmente utilizado, no reconhecimento subsequente, para a mensuração das suas propriedades de investimento, se o do custo ou o do justo valor, concluindo que, não obstante a proximidade de resultados, a maioria das empresas utiliza como modelo de mensuração no reconhecimento subsequente das suas propriedades de investimento o modelo do justo valor. A opção maioritária por esta política contabilística mostra claramente, e uma vez mais, não haver indícios de ingerência da fiscalidade no momento da definição das políticas contabilísticas. Recordamos, a respeito, que para efeitos de tributação o respetivo ganho ou perda resultante da mensuração ao justo valor só será considerado no período da alienação desses ativos (Silva, 2011), o que dará lugar a correções no quadro 07 da modelo 22 em todos os períodos em que tenha havido lugar a ajustamentos de justo valor. Relativamente às empresas que optaram pelo modelo do custo não nos foi possível concluir acerca da razão que as levou a seguir tal política, se por opção ou por impossibilidade de determinar o justo valor dessas propriedades com razoável grau de fiabilidade.

iii_b. Instrumentos Financeiros

Para os instrumentos financeiros procedeu-se a análise idêntica, tendo-se observado que, para o período em análise, a maioria das empresas estudadas não apresentam instrumentos financeiros no balanço. Mais concretamente, apenas 30% das empresas cotadas e 40% das empresas não cotadas reconheceram estes elementos. Com o objetivo de procurar dar mais algum alcance a esta análise, procurou-se identificar o tipo de instrumentos financeiros e os resultados apontam serem diversos os instrumentos financeiros detidos por estas empresas e mensurados ao justo valor, como determina o normativo (NCRF 27, IAS 32 e 39), pelo que se espera encontrar correções no Quadro 07 da Modelo 22 destas empresas e com impacto no montante de ID a reconhecer.

(iv) Revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis

Considerando que a opção pela revalorização tem implicações na determinação da matéria coletável, na medida em que gera uma diferença temporária que poderá,

consoante a situação, equivaler a 40% ou a 100% do acréscimo de gasto com a depreciação/amortização dos ativos em causa, procurou-se perceber se as empresas tendem ou não a optar pelo modelo de revalorização na mensuração subsequente dos seus ativos fixos, mostrando os resultados que a esmagadora maioria das empresas mensuram os seus ativos fixos (tangíveis e intangíveis) com base no modelo do custo. De entre as empresas estudadas, apenas uma percentagem muito pequena (3%) das empresas cotadas utiliza o modelo de revalorização, o que permite concluir que estas empresas tendem a seguir o modelo de referência previsto pela norma contabilística (NCRF 6, 7 e 12 e IAS 16, 36 e 38), uma conclusão que não deixa de traduzir um certo conservadorismo, geralmente associado às práticas adotadas pelas empresas em Portugal e, mais concretamente, ao facto de Portugal não dispor de mercados ativos para a generalidade destes ativos, o que dificulta a obtenção dos respetivos justos valores com suficiente grau de fiabilidade, para além de que se apresenta também consentânea com a legislação fiscal, logo sem necessidade de efetuar uma série de correções ao lucro fiscal decorrentes da sua aplicação (Santos, 2017).

(v) Provisões

De modo idêntico, procurou-se identificar a existência de provisões no balanço para o período e, posteriormente, com recurso ao anexo, a política contabilística subjacente ao seu reconhecimento e mensuração, concluindo-se que a esmagadora maioria das empresas cotadas (97%) e um número muito representativo das não cotadas (67%) têm provisões reconhecidas no balanço, ou seja, relevam, nas suas DF, os riscos que correm como consequência do desenvolvimento das suas atividades. A forma como o fazem segue o preceituado pelo normativo, ou seja, quando a obrigação se torna exigível e não apenas quando houver lugar à sua liquidação, como determina o normativo fiscal. Este facto corrobora, uma vez mais, a existência de uma certa “independência” ou não influência do normativo fiscal no momento em que o órgão de gestão destas empresas escolheu as suas políticas contabilísticas.

(vi) Subsídios relacionados com ativos não correntes

Por último, e em concordância com a análise desenvolvida e apresentada até ao momento, iniciou-se a análise a esta rubrica com a identificação de subsídios ao investimento, para se poder aferir sobre a relevância ou não de uma eventual diferença. Os resultados mostram que nenhuma das empresas cotadas reconheceu subsídios relacionados com ativos não correntes nos seus capitais próprios no período em análise e, de entre as empresas não cotadas, o número daquelas que o faz é reduzido (33%). Estes resultados mostram, assim, que o impacto dos ID a reconhecer como resultado

do reconhecimento de subsídios será pouco relevante, e permitem intuir, ainda que sem se poder confirmar, que estas empresas, em particular as cotadas, contam com fontes de financiamento alternativas eventualmente mais atrativas que o recurso a subsídios. Globalmente, a análise apresentada (Tabelas 4 e 5) permite concluir que a tendência observada nestas empresas, relativamente à definição das políticas contabilísticas estudadas, se apresenta com um certo grau de independência relativamente a uma certa influência da norma fiscal. Esta conclusão é contrária à teoria que, de certa forma, aponta para uma certa influência da fiscalidade e, por essa via, até há existência de algum desequilíbrio ao nível do relato financeiro (Nobes, 1996), que tende a ser maior nas empresas de menor dimensão, como é o caso de Portugal, onde o grau de influência da fiscalidade na contabilidade é tanto maior quanto menor for a dimensão da empresa (Pires et al., 2018; Figueiredo, 2016; Pereira, 2013; Cuzdriorean et al., 2009). Os resultados agora obtidos parecem querer mostrar, ainda que sem se poder confirmar, não existir influência da norma fiscal na definição das políticas de amortização e/ou depreciação ou no reconhecimento de perdas por imparidade, contrariando o defendido por Góis e Nascimento (2012), nem no que respeita aos ajustamentos decorrentes da utilização do justo valor, política de provisões ou de revalorização de ativos fixos tangíveis, o que também contraria os resultados apresentados por Videira (2013) ou Fonseca (2011), para quem a escolha das políticas contabilísticas é feita com vista à minimização do resultado fiscal, em particularmente nas PME, que procurarem ao máximo optar por políticas contabilísticas fiscalmente aceites (Pires & Rodrigues, 2011). De referir, porém, que estes resultados poderão estar, de certa forma, relacionados com as características da amostra. Recordamos, a respeito, que as empresas que integram a amostra são maioritariamente grandes (60% das cotadas e 47% das não cotadas), pelo que fogem um pouco à empresa tipo estudado, e que corresponde ao padrão dominante em Portugal, maioritariamente PME (99%) e, dentro destas, microempresas (96%) (PORDATA, 2019). Para além da dimensão, o elevado número de subsidiárias que as empresas da amostra detêm no estrangeiro, pode não só justificar a sua opção pelas IAS/IFRS como, também, a existência de uma maior independência relativamente à fiscalidade no momento da escolha das suas políticas contabilísticas. Acresce, como eventual variável explicativa, o facto de ao longo dos últimos anos (todo o período em que incidiu o estudo) não ter havido qualquer publicação de diplomas a permitir a revalorização de ativos fixos. Ou seja, as empresas em estudo, por não reconhecerem a existência de qualquer benefício fiscal com a revalorização, optaram por não a praticar.

2.2.2. Decorrente do efeito da norma fiscal no reconhecimento do gasto de imposto

A fiscalidade não só parte do resultado contabilístico para chegar ao resultado fiscal como estabelece, ainda, um conjunto de outras regras a seguir para o reconhecimento do que é rendimento e gasto para efeitos de determinação do gasto de imposto, regras essas que não podem ser interpretadas de forma linear para cada um dos conceitos subjacentes, e que dão lugar ao reconhecimento de ID. Enquanto a contabilidade “trata o imposto calculado sobre o resultado contabilístico como um gasto de imposto, independentemente do período em que se torne tributável, reportando nas demonstrações financeiras o montante do imposto correspondente às operações realizadas” (Cunha, & Rodrigues, p. 106), ou seja, procede à especialização do reconhecimento do gasto de imposto em função das consequências fiscais, aceitando as diferenças entre normativos, prática que se traduz no reconhecimento de gasto de imposto por ID (NCRF 25; IAS 12), a fiscalidade não só considera uma base diferente da contabilística para efeitos de tributação, em resultado da aplicação dos seus critérios, como, independentemente de o resultado fiscal o fazer prever ou não, vem tributar autonomamente certas rubricas, sob o argumento da aplicação de uma taxa especial a rubricas que no sentido literal do conceito são gastos puros, procedendo adicionalmente à arrecadação de mais impostos.

Com o objetivo de verificar os efeitos fiscais de tais transações, procedemos a uma análise exaustiva aos Relatórios & Contas das empresas da amostra, começando por verificar o procedimento seguido para o cálculo do imposto corrente, tendo-se confirmado sobre a sua conformidade com o normativo contabilístico respetivo, NCRF 25 e IAS 12, para empresas não cotadas e cotadas. Em coerência com o raciocínio delineado, perseguimos a análise com o objetivo de identificar as empresas com ID reconhecidos no balanço, na expectativa de que todas as empresas os haviam reconhecido uma vez que a principal conclusão da análise anterior foi a de que a escolha das políticas contabilísticas nestas empresas não parece ter sido influenciada pelo normativo fiscal. Os resultados obtidos apresentam-se na Tabela 5 que se segue.

Tabela 5: Número de empresas que reconhecem ID.

ID no balanço	Nº de empresas		Nº de empresas (%)	
	Cotadas	Não Cotadas	Cotadas	Não cotadas
Sim	30	20	100,0%	66,7%
Não	0	10	0,0%	33,3%

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (Tabela 5) confirmam a expectativa, ou seja, que a generalidade das empresas reconheceu ID no período em análise, todas as cotadas e uma percentagem

muito significativa (66,7%) das não cotadas. Procurámos, ainda, identificar as situações que os originaram e conclui-se que, globalmente, os AID são fundamentalmente justificados pela existência de prejuízos fiscais reportáveis, provisões e perdas por imparidade não aceites para fins fiscais (Tabela 6), ao passo que os PID são gerados, maioritariamente, pela reavaliação de ativos fixos tangíveis (Tabela 7).

Tabela 6: Diferenças temporárias que justificam o reconhecimento de AID

Diferenças temporárias originárias de Impostos Diferidos	Cotadas (%)	Não Cotadas (%)
Ativos por Impostos Diferidos		
Prejuízos fiscais reportáveis	27,3%	17,9%
Provisões tributadas não aceites fiscalmente	20,8%	23,1%
.....

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 72: Diferenças temporárias que justificam o reconhecimento de PID

Diferenças temporárias originárias de impostos Diferidos	Cotadas (%)	Não cotadas (%)
Passivos por Impostos Diferidos		
Reavaliação de AFT	28,2%	35,0%
...

Fonte: Elaboração própria.

Para dar um outro alcance aos resultados, procurámos identificar algumas das características das empresas que não reconheceram ID, e os resultados obtidos apresentam-se na Tabela 8.

Tabela 8: Caracterização das empresas que não reconhecem ID

Características		Nº de empresas	Nº de empresas (%)
Dimensão	PME	9	90%
	Grandes Empresas	1	10%
Resultado Contabilístico	Positivo	2	20%
	Negativo	8	80%
Subsidiárias no estrangeiro	Sim	0	0%
	Não	10	100%

Fonte: Elaboração própria.

Pela análise (Tabela 8) pode concluir-se que a esmagadora maioria das empresas que não reconheceu ID no período são do tipo PME, resultado que se encontra em linha com as principais conclusões apresentadas pelas fontes empíricas consultadas, nomeadamente Ferreira (2014), que conclui que a percentagem de empresas que reconhecem ID aumenta em função da sua dimensão, ou com Cunha e Rodrigues (2014), que também concluíram que a dimensão das empresas tem implicação e grande significância na adoção do modelo de contabilização do gasto por ID. Os resultados permitem ainda concluir que as empresas que não reconhecem ID têm em comum o facto de não possuírem subsidiárias no estrangeiro, o que também converge com a

teoria, mais concretamente com os resultados apresentados por Cunha e Rodrigues (2014), para quem a internacionalização ou, inclusive, a simples existência de uma visão internacional (Silva, 2016) influenciam o reconhecimento de ID. Razões que, a par das características da envolvente, levam a assumir que o reconhecimento de ID pode não ser apenas e só uma consequência imediata da aplicação literal do normativo (Tang & Firth, 2011; Comprix et al., 2010; Frank et al., 2009; Phillips, Pincus, & Rego, 2003; Burgstahler, Jiambalvo, & Shevlin, 2002). Complementarmente, fomos investigar a natureza do resultado contabilístico apresentado por estas empresas e os resultados mostram que ele é maioritariamente negativo (em 80% das empresas) e convergente com os resultados apresentados por Ferreira (2014) e Cunha e Rodrigues (2014), que haviam concluído que as empresas de menor dimensão, com resultado negativo e reduzido grau de internacionalização apresentam uma menor tendência para o reconhecimento de ID.

Na continuação, procurámos também estimar o peso relativo no RAI, para o imposto estimado e para o imposto corrente efetivo. Como não foi possível chegar à informação necessária para o desenvolvimento desta análise para todas as empresas, alertamos que a mesma se circunscreve às aquelas em que tal nos foi possível, 24 empresas cotadas, de um total de 30 que apresentam ID reconhecidos no balanço para o período em análise, e 20, a totalidade das empresas que reconheceram ID no período. Para o efeito, começamos por procurar analisar a dimensão do imposto estimado e do imposto corrente efetivo, procurando relacioná-los com o resultado antes de impostos (RAI). Recordamos, a respeito, que o imposto efetivo corrente compreende as tributações autónomas (TA) e as diferenças definitivas. Os resultados obtidos, que se apresentam nas Figuras 1 e 2 foram calculados em termos médios para o período, para as empresas cotadas e não cotadas, respetivamente.

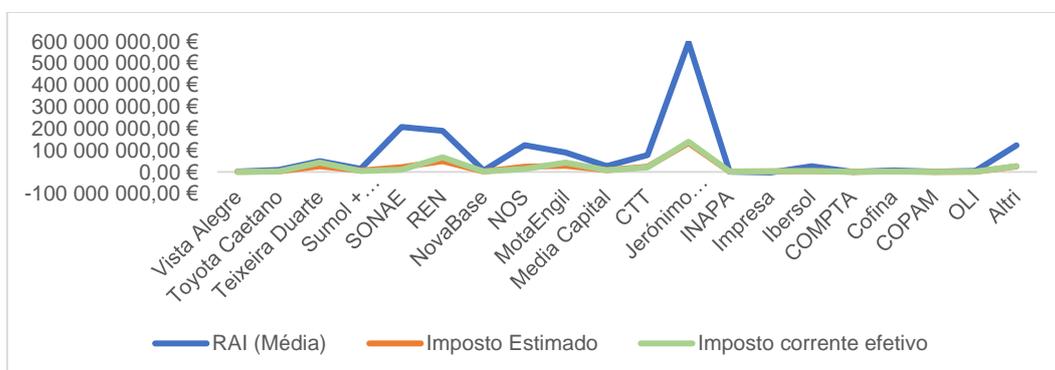


Figura 1: Tendência do Imposto Estimado e Corrente efetivo nas empresas cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

Com a análise da Figura 1 verifica-se que o imposto estimado e o imposto corrente efetivo tendem a sobrepor-se, permitindo concluir que, aquando da realização da estimativa de imposto, as empresas entraram já em linha de conta com as correções necessárias, decorrentes das diferenças entre os normativos. O gráfico ilustra também as situações em que o RAI é negativo, como é o caso da Impresa, mas que suporta um gasto de imposto para o período significativo. Ainda que, neste estudo, esta situação se verifique apenas para uma empresa, a verdade é que esta situação é recorrente, ou seja, ainda que o gasto de imposto tenda a aumentar com o crescimento dos resultados, o inverso também pode ser válido uma vez que o modelo fiscal em vigor em Portugal não tributa apenas os rendimentos. Na continuação apresenta-se a Figura 2, que ilustra as tendências para o imposto estimado e o imposto corrente efetivo nas empresas não cotadas.

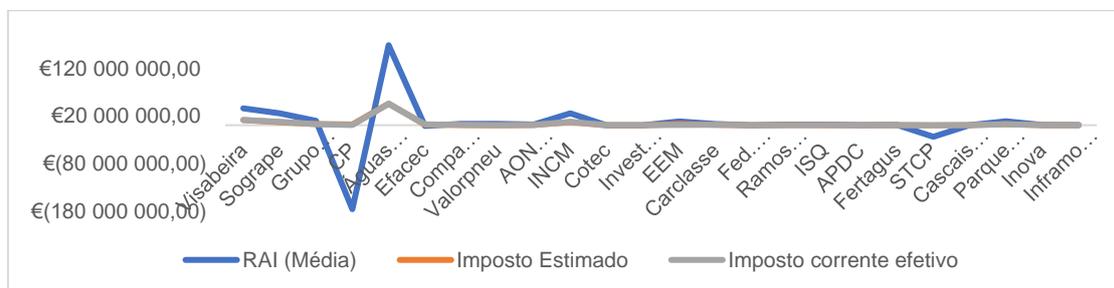


Figura 2: Tendência do Imposto Estimado e Corrente efetivo nas empresas não cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A principal conclusão que pode ser retirada da análise (Figura 2) é, tal como já se havia constatado para as empresas cotadas, o facto de ser praticamente impercetível a diferença existente entre o imposto estimado e o imposto corrente efetivo, o que quer dizer que a estimativa de imposto, efetuada pela contabilidade para efeitos de reporte das DF, ficou muito próxima, como desejável, daquele que viria a ser o imposto efetivamente pago pelas empresas. Assim, e globalmente, podemos concluir que os resultados apresentados (Figuras 1 e 2) apontam para a existência de influência significativa e penalizadora do normativo fiscal no montante de gasto de imposto, ainda que mais notória nas empresas cotadas do que nas empresas não cotadas, na medida em que as empresas objeto de estudo apresentam valores médios de imposto que tendem a ser substancialmente mais elevados do que os que resultariam da aplicação das taxas médias de IRC em vigor no período.

Com o propósito de se procurar dar um maior alcance aos resultados apresentados analisámos ainda a influência dos ID no imposto efetivamente pago pelas empresas. Recordamos, uma vez mais, que a análise foi feita apenas para as empresas que, reconhecendo ID no período, apresentam informação suficiente, nomeadamente no que

respeita a ambas as componentes do imposto (corrente e diferido). Em concordância apresenta-se, na Figura 3 que se segue, para o subconjunto das empresas cotadas, apenas 18 dessas empresas, por serem aquelas que apresentavam informação suficiente para o efeito, uma representação gráfica para o peso relativo dos ativos por impostos diferidos (AID) e dos passivos por impostos diferidos (PID) no seu imposto estimado.

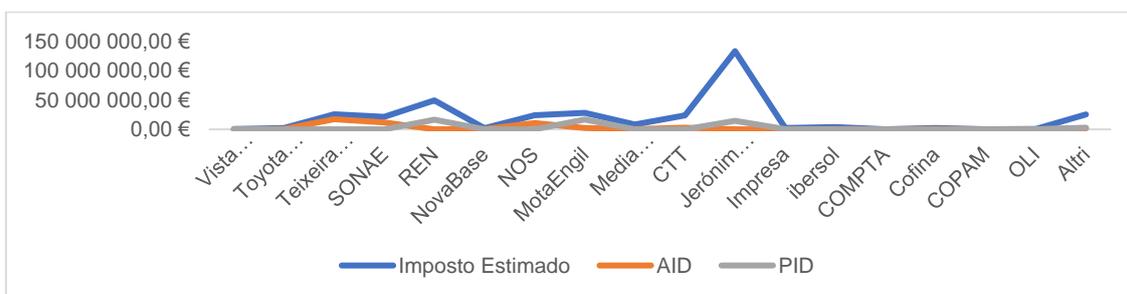


Figura 3: Influência dos ID no imposto das empresas cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Figura 3) permite constatar que, globalmente, as empresas estudadas do subconjunto das cotadas apresentam, no período em análise, um maior volume de PID do que AID.

Relativamente às empresas não cotadas, os resultados obtidos relativamente ao peso que os AID e/ou PID têm no total do imposto pago pelas empresas apresentam-se na Figura 4 que se segue.

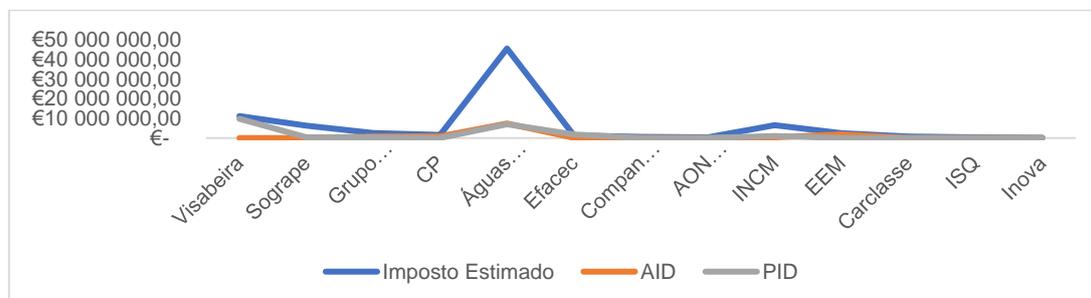


Figura 4: Influência dos ID no imposto das empresas não cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Figura 4) permite concluir que, tal como acontece nas empresas cotadas, estas empresas reconhecem, em termos médios, mais PID do que AID no período em análise. Individualmente, a empresa Águas de Portugal é a que apresenta um valor de imposto mais elevado no período e, por sua vez, é também a que apresenta um volume de AID e PID mais elevado, apesar de não ser aquela onde os ID têm um peso mais significativo no imposto. Aparentemente, isto signifique que, para o mesmo período, estas empresas realizaram mais operações com efeitos tributários diferidos (PID),

transferindo mais encargos para o futuro em matéria de impostos. Porém, na prática poderá não ter sido exatamente assim, na medida em que o normativo (NCRF 25; IAS 12) recomenda maior prudência e, por isso, critérios mais apertados relativamente a reconhecimento de AID.

Considerando, ainda, que o imposto estimado compreende a coleta de IRC e as TA, entendeu-se pertinente não concluir a análise sem procurar perceber o peso das TA que, não sendo um elemento base neste estudo, se apresentam como um importante complemento para perceber o efeito total da norma fiscal no reconhecimento do gasto de imposto. Recordamos, a propósito, que as TA surgiram no início dos anos 90 do século XX com o objetivo de procurar combater a fraude e a evasão fiscal e, ao mesmo tempo, penalizar determinadas despesas (Marques, 2017), convertendo-as, para efeitos de tributação, em “rendimentos” (Sousa & Silva, 2017). Ainda que inicialmente esta medida tivesse sido entendida como francamente moralizadora e capaz de repor maior justiça, a verdade é que, com o tempo, o princípio original em que se fez assentar se foi desvirtuando e as TA se foram convertendo, gradualmente, numa forma de arrecadar impostos, ao ponto de se falar de taxas de TA que podem chegar aos 70% (Sousa, 2018; Mesquita, 2014), ainda que os últimos anos tendam a indiciar uma inversão de tendência (Marques, 2017). Em face da relevância que lhe vem sendo atribuída, procuramos identificar o peso das TA nas empresas da nossa amostra, e os resultados obtidos apresentam-se nas Figuras 5 e 6, para as empresas cotadas e não cotadas, respetivamente.

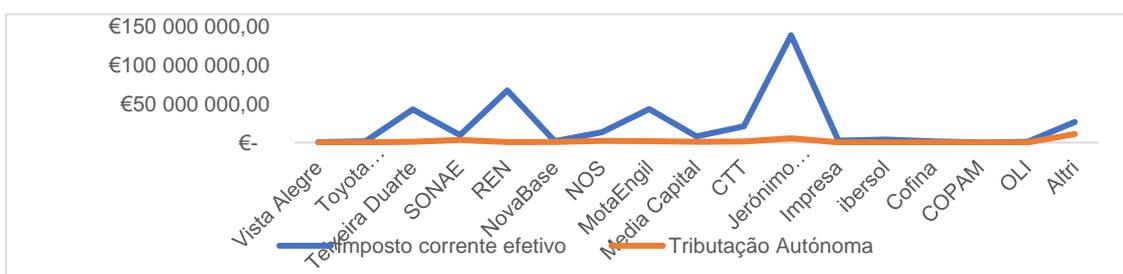


Figura 5: Influência das TA no imposto corrente efetivo das empresas cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Figura 5) permite concluir que existe uma influência significativa das TA no imposto corrente efetivo destas empresas. Ainda que em termos médios se situem nos 14,7%, individualmente é possível identificar pesos relativos muito penalizadores, acima dos 30%, resultados convergentes com os apresentados por Sousa (2018) e Mesquita (2014), para quem as TA são um imposto que poderá assumir maior relevância do que o próprio IRC.

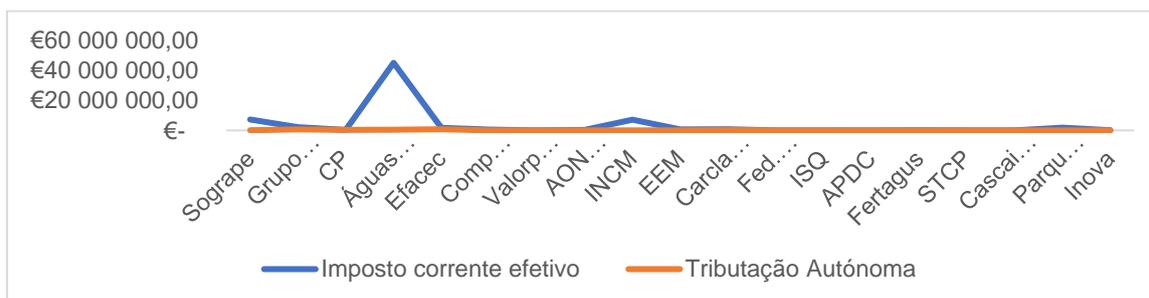


Figura 6: Influência das TA no imposto corrente efetivo das empresas não cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Figura 6) permite verificar que as TA representam uma parcela muito significativa do total de imposto corrente efetivo das empresas não cotadas, na ordem dos 37%. Globalmente, constata-se que as TA têm um peso muito significativo no total de imposto pago pelas empresas, ainda que esta influência seja muito maior nas empresas não cotadas. Este resultado pode estar relacionado com conclusões apresentadas por (Marques, 2017), que parecem querer apontar para uma certa inversão de tendência relativamente ao peso desta tributação, ou com a existência de mais rigor e disciplina nas empresas cotadas, relativamente ao tipo de despesas em que vêm incorrendo.

Conclusões

Os diferentes objetivos que presidem à contabilidade e à fiscalidade justificam as diferenças normativas e a proliferação de estudos em torno do tipo de relação que estabelecem entre si e as influências recíprocas. Foi no âmbito desta problemática que se desenvolveu esta investigação, com o objetivo de procurar perceber o nível de influência exercida pela fiscalidade aquando da seleção das políticas contabilísticas e respetivo impacto ao nível dos resultados, para responder à seguinte questão de investigação: “As empresas são ou não influenciadas pela norma fiscal no momento de selecionarem as suas políticas contabilísticas e qual o seu impacto a nível dos resultados?”.

O trabalho realizado permitiu concluir que existe independência entre a norma contabilística e a norma fiscal no momento em que as empresas selecionam as suas políticas contabilísticas, nomeadamente no que diz respeito às operações relacionadas com políticas de amortização/depreciação de ativos fixos, reconhecimento de perdas por imparidade, ajustamentos decorrentes da utilização do justo valor, reconhecimento de provisões e operações relacionadas com a reavaliação de ativos fixos tangíveis. Estes resultados, que contrariam a teoria, nomeadamente no que toca à tese de que em Portugal existe um certo grau de influência da fiscalidade na contabilidade, poderão

estar relacionados com as características da amostra, maioritariamente formada por empresas de grande dimensão e com elevada percentagem de subsidiárias no estrangeiro, razões normalmente apontadas para a existência de uma maior independência entre contabilidade e fiscalidade.

Consequentemente, constatou-se que estas empresas tendem a reconhecer ID, ainda que fundamentalmente PID relacionados com a reavaliação de ativos fixos tangíveis, mas também AID justificados pela existência de prejuízos fiscais reportáveis, provisões e perdas por imparidade não aceites para fins fiscais. Saliencia-se, a propósito, que esta prática é concordante com o normativo (NCRF 25; IAS 12), que recomenda prudência no reconhecimento de AID.

Conclui-se, ainda, que, apesar do imposto ter tendência a aumentar com o crescimento dos resultados, o contrário também se verifica, ou seja, que o sistema fiscal português não tributa apenas rendimentos, na medida em que as empresas objeto de estudo apresentam valores de imposto tendencialmente mais elevados do que os que apresentariam pela aplicação literal da taxa de imposto em vigor no período. Em concordância, conclui-se, também, que as TA representam uma percentagem significativa no total de imposto, principalmente nas empresas não cotadas.

Estas conclusões, não obstante as limitações que decorrem das dificuldades colocadas pela informação consultada, nem sempre com o detalhe necessário e na quantidade exigida, condicionando a amostra (dimensão), oferecem uma perspetiva adicional (resultados contraditórios), contribuindo, assim, para o enriquecimento do debate existente acerca da relação entre a contabilidade e a fiscalidade e respetivas influências ao nível dos resultados.

Referências bibliográficas

- Beresford, R., Best, C., Craig, W., & Whinney, E. (1983). Accounting for income taxes: a review of alternatives. *Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation*.
- Burgstahler, D., Jiambalvo, J., & Shevlin, T. (2002). Do stock prices fully reflect the implications of special items for future earnings? *Journal of Accounting Research*, 40(3), 585-612.
- Comrix, J., Graham, R., & Moore, J. (2010). Empirical evidence on the impact of book-tax differences on divergence of opinion among investors. *Journal of the American Taxation Association*, 33(1), 51-78.
- Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014). *A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos: sua pertinência e aceitação* (2ª edição). Lisboa: Áreas Editora, SA.

- Cuzdriorean, D., Socală, L., Mătiș, D., & Fekete, S. (2009). An attempt at measuring the fiscal influence over accounting. Empirical evidence from Romanian listed companies. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), 95-11.
- Dias, P. (2015). *As diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal e a gestão dos resultados - Evidência empírica de empresas privadas portuguesas As diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal e a gestão dos resultados*. ISCTE: Instituto Universitário de Lisboa.
- Ferreira, A. (2013). *Tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis: uma comparação entre Portugal, Espanha e Reino Unido*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Santarém.
- Ferreira, H. (2014). *Impostos diferidos: uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas*. Dissertação de Mestrado. ISCAP, Porto.
- Figueiredo, C. (2016). *A relação entre contabilidade e fiscalidade em Portugal: estudo de caso nas pequenas e médias empresas*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Minho.
- Fonseca, A. (2011). *O impacto do reconhecimento de impostos diferidos nas demonstrações financeiras de empresas não cotadas – estudo de caso de 10 empresas do gabinete de contabilidade – Audifirb, Lda*. Dissertação de Mestrado. ISCAL, Lisboa.
- Frank, M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review*, 84(2), 467-496.
- Góis, C., & Nascimento, S. (2012). A influência da fiscalidade na contabilidade: estudo em Portugal. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 194-217.
- Hanlon, M. (2005). The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals, and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax Differences. *The Accounting Review*, 80(1), 137-166.
- Magalhães, C. (2012). *“Determinantes da estrutura de capital das empresas cotadas no PSI- 20.”* Dissertação de Mestrado. Universidade da Beira Interior.
- Malic, N. (2015). *O reconhecimento de impostos diferidos nas sociedades cotadas na Euronext Lisboa*. Dissertação de Mestrado. IISCTE, Lisboa.
- Marques, S. (2017). *Tributação autónoma: uma dupla natureza de imposto?*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Gestão.
- McGill, G., & Outslay, E. (2004). Lost in translation: detecting tax shelter activity in financial statements. *National Tax Journal*, 57(3), 739-756.
- Mendes, C., & Rodrigues, L. (2007). Determinantes da manipulação contabilística. *Revista de Estudos Politécnicos*, IV, 189-210.
- Mesquita, M. (2014). *A tributação autónoma no CIRC: a sua (in) coerência*. Dissertação

- de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade Católica Portuguesa.
- Mills, L., & Newberry, K. (2001). The influence of tax and non-tax costs on book-tax reporting differences: public and private firms. *Journal of the American Taxation Association*, 23(1), 1-19.
- Nobes, C. (1996). *International guide to interpreting company accounts 1996-97*. Londres: Pearson Professional Limited.
- Pereira, M. (2013). *O impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras*. XIV Congresso internacional de Contabilidade e Auditoria, ISCAL, Lisboa.
- Phillips, J., Pincus, M., & Rego, S. (2003). Earning management: new evidence based on deferred tax expense. *The Accounting Review*, 78(2), 491-521.
- Pires, A., & Rodrigues, F. (2011). As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizar padrão para a informação financeira: evidência empírica. XXI Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Cordoba (Espanha).
- Pires, A., Rodrigues, F., & Mota, S. (2018). Relação entre a contabilidade e a fiscalidade: grau de (des)conformidade e impacto nos resultados divulgados pelas micro e pequenas entidades em Portugal, XXV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Orense (Espanha).
- Pires, A., Rodrigues, F., & Lopes, M. (2015). *Os impostos diferidos no balanço: estudo de caso*. (XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Guarda (Portugal)).
- PORDATA. (2019). PORDATA. Retrieved January 5, 2019, from <https://www.pordata.pt/Portugal/Pequenas+e+médias+empresas>.
- Poterba, J., Rao, N., & Seidman, J. (2011). Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*, 64(1), 27-58.
- Rodrigues, F., Pires, A., & Pereira, H. (2014). *A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade*, XXIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Leiria (Portugal).
- Rodrigues, J. (2016). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística - Explicado* (6ª edição). Porto Editora: Porto.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2ª edição). Londres: Thomson.
- Santos, F. (2017). *A problemática contabilística dos ativos fixos tangíveis e os efeitos de uma cultura marcada pelos contributos e influências fiscais - o caso do setor dos*

- transportes rodoviários de passageiros*. Dissertação de Mestrado. ISCAL, Lisboa.
- Semedo, D. (2015). *Depreciação dos ativos fixos tangíveis: o novo referencial contabilístico alterou os hábitos instalados em Portugal?* Dissertação de Mestrado. ISCAL, Lisboa.
- Silva, A. (2017). *O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no resultado líquido das empresas*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Algarve.
- Silva, J. (2011). Os conflitos entre a fiscalidade e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria. *Revista Revisores e Auditores*, 52, 54-65.
- Sousa, C. (2018). *Tributações autónomas*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica do Porto.
- Sousa, F. (2015). *Relação entre a contabilidade: aproximação ou divergência?*. Relatório de Estágio. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Sousa, A., & Silva, A. (2017). *As tributações autónomas no sistema fiscal português*. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Aveiro.
- Videira, S. (2013). *Contabilidade vs. fiscalidade: a adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável*. Tese de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- Tang, T., & Firth, M. (2011). Can book-tax differences capture earnings management and tax Management? Empirical evidence from China. *International Journal of Accounting*, 46(2), 175-204.
- Wilson, R. J. (2009). An examination of corporate tax shelter participants. *The Accounting Review*, 84(3), 969-999.
- Yin, R. (2010). *Estudo de caso: planeamento e métodos* (4ª edição). Porto Alegre.