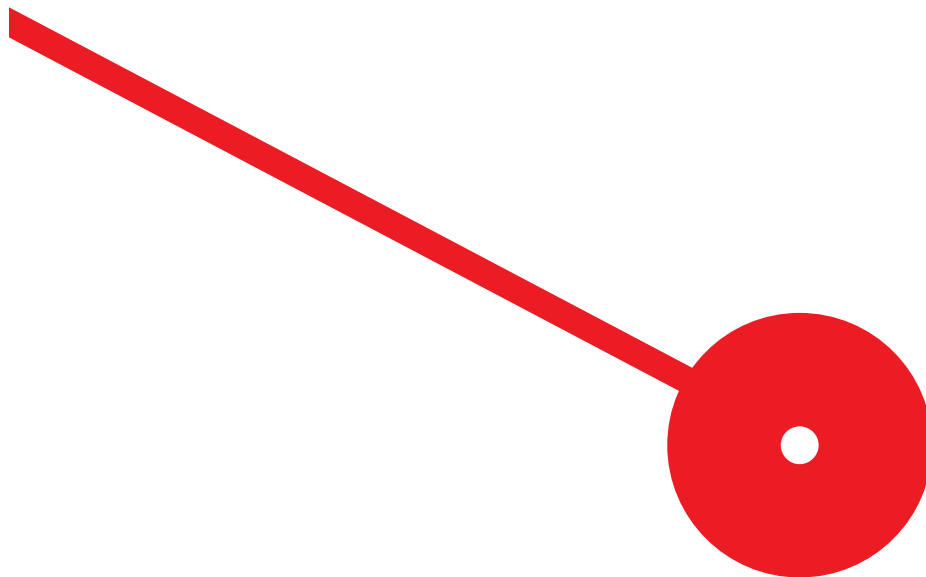




# Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: A perspetiva dos Contabilistas Certificados

Ana Margarida Silva Teixeira

10/2022

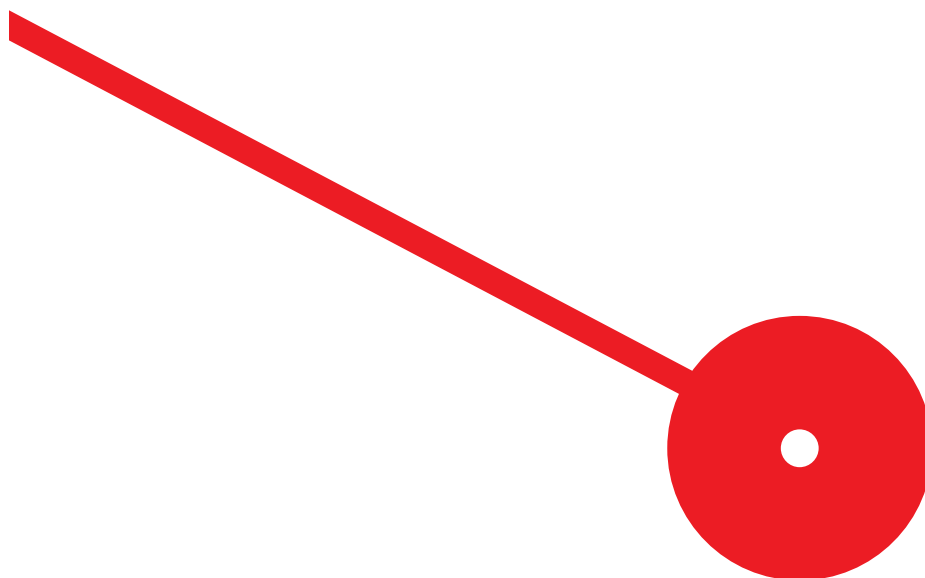




# Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: A perspetiva dos Contabilistas Certificados

Ana Margarida Silva Teixeira

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação de José de Campos Amorim.



## Resumo

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade, tal como o grau de conformidade e divergências entre elas, tem sido alvo de grande controvérsia quer a nível nacional, quer a nível internacional. Estando as diferenças entre os dois normativos e, conseqüentemente, a problemática da relação entre a contabilidade e a fiscalidade fortemente relacionadas com as diferenças nos objetivos de cada uma das disciplinas, bem como com a influência que uma pode exercer sobre a outra.

Neste âmbito, pretende-se identificar e analisar as principais divergências entre as normas contabilísticas e as normas fiscais e entender o que é, maioritariamente, feito em Portugal em cada situação de divergência analisada, se são utilizadas as normas fiscais ou as normas contabilísticas, bem como se existe influência da fiscalidade nas práticas contabilísticas.

Para este efeito e, como em Portugal grande parte das empresas recorre à contabilidade em regime de *outsourcing*, ou seja, recorrem aos serviços de Contabilistas Certificados externos à empresa, pretendo-mos entender o que é feito por estes através de questionários feitos aos mesmos, avaliando desta forma qual o normativo escolhido pelos Contabilistas Certificados em diversas situações que exigem o seu julgamento profissional, bem como qual a opinião dos mesmo relativamente à influência que o normativo fiscal tem nas práticas contabilísticas.

As principais conclusões deste estudo mostram que em diversas situações os Contabilistas Certificados optam pela utilização das normas fiscais na preparação das Demonstrações Financeiras, revelando, também, que a fiscalidade tem uma forte influência nas práticas contabilísticas e na atividade dos Contabilistas Certificados.

**Palavras-chave:** Fiscalidade, Contabilidade, divergências, Contabilistas certificados, CIRC, Normas

## **Abstract**

The relationship between accounting and taxation, as well as the degree of conformity and divergences between them, has been the subject of great controversy both nationally and internationally. The differences between the two regulations and, consequently, the problem of the relationship between accounting and taxation are strongly related to the difference in the objectives of each of the disciplines, as well as to the influence that one can exert on the other.

In this context, we intend to identify and analyze the main divergences between accounting standards and tax standards and understand what is mostly done in Portugal in each situation of divergence analyzed, whether tax or accounting standards are used, as well as whether there is any influence of taxation on the accounting practices.

For this purpose, and since in Portugal most companies use outsourced accounting, as in, they use the services of Certified Accountants from outside the company, we intend to understand what is done by them through questionnaires made to them, thus evaluating the normative chosen by Certified Accountants in several situations that require their professional judgment, as well as their opinion concerning the influence that tax norms have on accounting practices.

The main conclusions of this study show that in several situations Certified Accountants choose to use tax norms in the preparation of Financial Statements, also revealing that taxation has a strong influence on accounting practices and on the activity of Certified Accountants.

**Key words:** Taxation, Accounting, divergences, Certified Accountants, CIRC, Standards

## **Agradecimentos**

Para a realização deste trabalho foi muito importante o apoio recebido por algumas pessoas às quais não poderia deixar de agradecer.

Ao Professor Doutor José de Campos Amorim pelas dicas e conselhos, pelo interesse e disponibilidade demonstrada e por toda a orientação dada.

À minha família, especialmente, à minha mãe e à minha irmã, e ao meu namorado por todo o apoio dado ao longo da elaboração da dissertação, pela paciência e compreensão relativamente à minha ausência em diversos momentos.

Ao mestrado em Contabilidade e Finanças e aos seus docentes que me proporcionaram os conhecimentos necessários para o desenvolvimento do meu percurso académico e profissional.

A todos muito obrigada!

## **Lista de siglas**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CCI - Código da Contribuição Industrial

CDM – Coeficiente de desvalorização da moeda

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento

IAS - International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

NCRF - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

NCRF-PE - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para pequenas entidades

NIC - Normas Internacionais de Contabilidade

PCGA - Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites

PME - Pequenas e Médias Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

VA – Valor de aquisição

VPT - Valor Patrimonial Tributário

VR – Valor de realização

## Índice

1. Introdução.....	1
1.1. Enquadramento do tema .....	1
1.2. Objetivos.....	2
1.3. Motivações.....	3
1.4. Estrutura da dissertação .....	3
2. Revisão da literatura .....	5
2.1. Evolução da contabilidade em Portugal .....	5
2.2. Evolução da fiscalidade em Portugal.....	10
2.3. Influência da fiscalidade na contabilidade.....	13
2.4. Impostos diferidos .....	20
2.4.1. Diferenças Temporárias e Permanentes .....	21
2.4.1.1. Diferenças Temporárias.....	21
2.4.1.2. Diferenças Permanentes .....	22
2.4.2. Apuramento de resultado: do resultado contabilístico ao resultado fiscal ...	23
3. Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade .....	26
3.1. Depreciações e amortizações.....	27
3.2. Perdas por Imparidade .....	30
3.2.1. Perdas por imparidade em créditos.....	30
3.2.2. Perdas por imparidade em inventários.....	33
3.3. Revalorizações .....	33
3.4. Provisões.....	34
3.4.1. Provisões constituídas por obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso .....	35
3.4.2. Provisões para garantias a clientes .....	37
3.4.3. Provisões de carácter ambiental .....	37
3.5. Mais-valias e menos-valias .....	38

3.6.	Contratos de Construção .....	40
3.7.	Periodização do lucro tributável .....	42
3.7.1.	Correções de períodos anteriores.....	43
3.7.2.	Vendas e prestações de serviços.....	44
3.7.3.	Método de Equivalência Patrimonial .....	46
3.7.4.	Variações de Justo Valor .....	47
3.7.5.	Benefícios dos empregados .....	50
4.	Metodologia de investigação .....	52
4.1.	Introdução .....	52
4.2.	Tipos de pesquisa.....	52
4.3.	Questões de investigação .....	53
4.4.	Metodologia adotada.....	54
5.	Estudo empírico.....	55
5.1.	Questionário sobre as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade .....	55
5.1.1.	Dados gerais .....	55
5.1.2.	Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade .....	57
6.	Conclusões.....	69
7.	Referências bibliográficas .....	71
Anexos.....		78
Anexo I – Questionário .....		78



## **Índice de figuras**

Figura 1: Apuramento do lucro tributável .....	25
Figura 2: Momento do reconhecimento fiscal dos gastos de acordo com o normativo fiscal .....	51
Figura 3: Motivação para a escolha do método de depreciação e amortização.....	58
Figura 4: Divergências nas revalorizações .....	61
Figura 5: Divergências nas mais-valias e menos-valias .....	63
Figura 6: Divergências em correções relativas a períodos anteriores .....	65
Figura 7: Divergências relativas a vendas e prestação de serviços .....	65
Figura 8: Divergências relativas ao método de equivalência patrimonial.....	66
Figura 9: Divergências relativas às variações de justo valor.....	67
Figura 10: Divergências relativas aos benefícios dos empregados .....	67

## **Índice de tabelas**

Tabela 1: Principais características dos sistemas contabilísticos: corrente Continental vs Anglo Saxónica .....	14
Tabela 2: Classificação da metodologia científica .....	52
Tabela 3: Questionário – Género, Idade e Formação académica .....	56
Tabela 4: Experiência profissional .....	56
Tabela 5: Divergências nas depreciações e amortizações .....	57
Tabela 6: Divergências nas perdas por imparidade .....	59
Tabela 7: Divergências nas provisões .....	62
Tabela 8: Divergências nos contratos de construção .....	64
Tabela 9: Opinião dos Contabilistas Certificados relativamente à influencia da fiscalidade na contabilidade.....	68

# 1. Introdução

## 1.1. Enquadramento do tema

As divergências e aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade são um assunto bastante controverso, quer a nível nacional, quer a nível internacional, não sendo este um tema de debate recente, mas que assumiu particular importância aquando da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e, posteriormente, com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Sendo que, esta relação tem, também, sido influenciada pelas diversas alterações que têm vindo a ocorrer na legislação ao longo do tempo, tendo nos últimos anos existido várias mudanças, quer no normativo contabilístico quer no normativo fiscal (Băcanu, 2016).

Sendo que, derivado das diversas crises financeiras e políticas, os governos passaram a explorar de forma extensiva as relações entre a contabilidade e a fiscalidade com a finalidade de obter um Orçamento de Estado mais sustentável para o seu país (Abreu *et al.*, 2014).

Por outro lado, segundo Barbe *et al.* (2014) a globalização dos mercados financeiros tornou essencial a utilização de normas universais de preparação da informação financeira, sendo um exemplo disso as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), estando, estas normas, a ter um grande impacto nos sistemas contabilísticos dos países. No entanto, e ainda segundo o mesmo autor, estes sistemas são sistematicamente utilizados para a realização de relatórios fiscais, criando-se, desta forma, uma divergência relativa às necessidades de informação, exigida pela existência de dois normativos, que os sistemas contabilísticos não têm capacidade para satisfazer, sendo, por isso, necessária alguma duplicação de informação, nos relatórios fiscais e nos relatórios contabilísticos.

Assim, de acordo com Videira (2013), os sistemas contabilísticos e fiscais em vigor nos dias de hoje demonstram a existência de alguma autonomia entre a fiscalidade e a contabilidade, como reflexo das divergências relativas aos objetivos de cada uma das áreas.

Posto isto, segundo a Estrutura Conceptual do *International Accounting Standards Board* (IASB) o objetivo principal da contabilidade nas empresas é apresentar Demonstrações Financeiras que espelhem uma imagem verdadeira e apropriada do desempenho e das alterações nas posições financeiras da mesma, bem como emitir informação útil para os utentes da informação financeira, entre eles

potenciais investidores, empregados, financiadores, mutuantes, clientes, entidades jurídicas, credores e outros que possam delas necessitar para a tomada de decisões.

Por outro lado, de acordo com Genschel & Schwarz (2011), as regras fiscais tem como principal objetivo, a obtenção de um resultado fiscal cujo maior beneficiário é a Administração Fiscal, sendo o principal objetivo deste organismo a realização de cobranças de impostos e obtenção de receitas fiscais.

No entanto, a própria relação entre a contabilidade e a fiscalidade pode ser caracterizada por uma elevada influência entre ambas, sendo que a separação destas duas áreas implica custos elevados para as empresas, sobretudo para as empresas de menor dimensão. Sendo que, em Portugal prevalece a influência da fiscalidade na contabilidade, estando este facto relacionado com a existência de uma legislação extremamente orientadora e detalhada que em diversas situações se sobrepõe às normas contabilísticas, permitindo às empresas optarem por seguir as normas fiscais reduzindo assim os encargos financeiros.

## **1.2. Objetivos**

Apesar da forte ligação entre as duas áreas existem diversas diferenças entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, sendo, portanto, um dos objetivos deste trabalho identificar as principais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, bem como analisar detalhadamente cada uma das divergências identificadas, sendo exemplos dessas divergências o tratamento das depreciações e amortizações, das perdas por imparidades, das revalorizações e das provisões.

Por outro lado, segundo Blokdiik (2008, referido por Figueiredo, 2016) num estudo que realizou sobre do *outsourcing* dos serviços de contabilidade, refere que as Pequenas e Médias Empresas (PME) optam, de forma geral, pela subcontratação dos serviços de contabilidade, devido às suas vantagens, nomeadamente, a redução de custos com a gestão de tempo, espaço, recursos humanos e tecnologia, podendo, desta forma, concentrar os seus recursos, quer financeiros, quer de mão de obra na sua atividade principal. Assim, e tendo em conta que as PME constituíam, em 2020, cerca de 99,90%<sup>1</sup> de todas as empresas em Portugal, por forma a obter uma melhor precessão sobre a temática da influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal é relevante

---

<sup>1</sup> Pordata (<https://www.pordata.pt/Portugal/Empresas+total+e+por+dimens%c3%a3o-2857>). Última atualização: 2022-03-30.

estudar a perspectiva dos Contabilistas Certificados acerca do tema, assim sendo o outro objetivo deste trabalho, e, principal objetivo do estudo empírico realizado, é perceber qual o normativo adotado nas situações de divergência entre as normas contabilísticas e fiscais por parte dos Contabilistas Certificados, para desta forma perceber qual a influência da fiscalidade na contabilidade num outro ponto de vista, desta feita o dos Contabilistas Certificados, bem como entender qual a opinião destes relativamente à influência da fiscalidade nas práticas contabilísticas.

### **1.3. Motivações**

A motivação para a escolha deste tema prendeu-se com facto de, como referido anteriormente, ser um tema bastante controverso e envolvido em grande debate a nível nacional e internacional. Sendo já diversos os estudos desenvolvidos no âmbito deste tema, nacional e internacionalmente. No entanto, apesar do considerável número de estudos relacionados com as relações entre a contabilidade e a fiscalidade, são poucos aqueles que se dedicam especificamente, quer ao estudo das divergências entre os dois normativos, quer à análise da perspectiva dos Contabilistas Certificados de forma direta, sendo que grande parte dos estudos existentes se decida a fazer a análise destas divergências ao nível das empresas e do impacto nas Demonstrações Financeiras.

Outro motivo para a escolha deste tema esta relacionado com o facto de que a legislação, sobretudo a fiscal, está em constante mudança existindo sempre a necessidade de constante investigação e análise, por forma a colmatar lacunas existentes.

Por fim, o facto de a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, nomeadamente, as divergências existentes em os dois normativos, terem um grande impacto no dia a dia dos Contabilistas Certificados, bem como na tomada de decisões de todos os leitores das Demonstrações Financeiras, entre eles potenciais investidores, empregados, financiadores, mutuantes, clientes, entidades jurídicas, credores e outros que possam delas necessitar para a tomada de decisões, torna-se, assim, um tema cuja a abordagem é de extrema importância.

### **1.4. Estrutura da dissertação**

A dissertação inicia-se com a presente introdução, onde é feito um enquadramento do tema, bem como uma introdução ao mesmo, onde são descritos os objetivos a atingir, assim como as motivações para a escolha do tema.

De seguida será efetuada uma revisão da literatura onde será analisada a literatura mais relevante para a precessão do tema, bem como servirá de base para atingir os objetivos da dissertação e elaborar, desta forma conclusões mais bem fundamentadas.

Assim, no capítulo da revisão da literatura, primeiramente, será analisada a evolução histórica da contabilidade e da fiscalidade em Portugal, desde os primeiros normativos até aos dias de hoje.

Posteriormente, será apresentado o panorama internacional das relações entre a contabilidade e a fiscalidade, bem como diversos modelos que caracterizam a influência da fiscalidade na contabilidade e as diversas divisões e classificações entre países relativamente a este tema. Será também caracterizada com base noutros autores a influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal, bem como diversos estudos realizados no sentido de demonstrar essa influência.

De seguida, será abordada a temática dos impostos diferidos e, conseqüentemente, a forma de cálculo dos resultados fiscal e contabilístico, bem como a caracterização das diferenças entre ambos.

Após a realização, da revisão da literatura será feita uma análise detalhada das principais divergências entre o normativo contabilístico e o normativo fiscal, sendo, também, efetuada, com base nas normas em vigor, a análise do que deve ser tido em consideração para cada um dos normativos, no apuramento dos resultados contabilístico e fiscal, bem como o motivo de divergência entre ambos.

Seguidamente, no capítulo da metodologia será, em primeiro lugar, feita uma breve análise do conceito, bem como serão expostos os diferentes tipos de pesquisa existentes. Após esta análise serão apresentadas as questões de investigação e, por fim, a metodologia adotada na realização do estudo empírico.

No capítulo do estudo empírico serão apresentados, tratados e analisados os resultados da elaboração do questionário aos Contabilísticas Certificados.

Após a análise e recolha de dados efetuada nos capítulos anteriores, passaremos para a realização da conclusão do trabalho onde serão apresentadas as principais conclusões obtidas, onde responderemos às questões de investigação, e onde serão apresentadas as principais limitações encontradas na realização desta dissertação, bem sugestões para investigações futuras.

## **2. Revisão da literatura**

### **2.1. Evolução da contabilidade em Portugal**

No início do desenvolvimento da contabilidade, esta não tinha grande importância para o Estado, tendo apenas alguns séculos mais tarde passado a ser aceite, a nível legislativo, o procedimento de preparação contabilística e de elaboração de relatórios para as empresas (Gogol, 2016).

Em Portugal, apenas é possível falar em contabilidade a partir do século XIX, nomeadamente dos anos 1833 e 1888, quando, por influência dos códigos franceses, surgiram os primeiros Códigos de Comércio em Portugal, estes códigos impunham a obrigatoriedade da preparação e apresentação de determinados livros de contabilidade, entre eles, o diário, o razão e os inventários, bem como a sua conservação durante dez anos (Pires, 2010). Assim, a contabilidade apenas começou a ser considerada importante aquando do surgimento das empresas, tendo com estas surgido as figuras dos sócios/acionistas, credores, financiadores, entre outros, que tinham a necessidade de obter informações sobre o estado financeiro das empresas com que tinham relações, no entanto, nesta fase a contabilidade era realizada sobretudo com recurso a normas cujo objetivo principal era servir de base ao apuramento do resultado fiscal, e posterior tributação, sendo que a contabilidade servia, quer as autoridades fiscais, quer o mercado de capitais, uma vez que nesta altura a contabilidade não tinha regras específicas, sendo apenas orientada pelos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites (PCGA), em conjunto com as regras fiscais (Coelho, 2013).

É possível observar que, em Portugal, a contabilidade assume um carácter bastante conservador, uma vez que, se rege maioritariamente pelas regras de valorimetria e pelo princípio da prudência, tendo isto levado a um atraso no seu desenvolvimento, sendo que, quando comparada com a fiscalidade, a contabilidade, em Portugal, teve, ao longo do tempo, uma menor capacidade de adaptação às características e necessidades do seu meio envolvente (Coelho, 2013).

Ainda de acordo com o mesmo autor, relativamente à evolução histórica da contabilidade é possível observar três fases distintas. A primeira fase é aquela que antecede a entrada em vigor do Plano Oficial de Contabilidade (POC), a segunda inicia aquando da introdução do POC e termina com a introdução das NIC e a terceira fase, que se caracteriza pela entrada em vigor de um novo normativo contabilístico, o SNC.

Assim, no ano de 1963, devido à reforma fiscal que ocorreu nesta altura, sentiu-se a necessidade de criar normas que regulassem a contabilidade, desta reforma surgiu o Código da Contribuição Industrial (CCI), provado pelo Decreto-Lei nº 45103/63, de 1 de julho, que determina que a contabilidade passaria a ser o ponto de partida para a determinação do lucro real efetivo, tendo, também, passado de opcional a obrigatório para as empresas possuírem contabilidade organizada, com este documento foram, também, lançados os primeiros “princípios contabilísticos” que tinham nesta altura forte influência legal (Silva, 2016)

O CCI, no seu artigo 6º, classificava as empresas sujeitas em três grupos: o grupo A, cuja tributação incide sobre os lucros efetivamente obtidos e determinados pela contabilidade de cada empresa, o grupo B, cuja tributação incide sobre os lucros que presumivelmente as empresas obtiveram e o grupo C cuja incidência se baseia nos lucros que em circunstâncias normais a empresa teria. Assim, segundo constava do artigo 22º do CCI para a determinação da matéria coletável das empresas que estão englobadas no grupo A deve reportar-se “ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste código”. Para as empresas dos grupos B e C a matéria coletável era determinada de acordo com o disposto no artigo 66º do mesmo código e de acordo com o qual para ao primeiro grupo de empresas se calcula “os proveitos e custos de cada um dos contribuintes” no ano anterior, fixando posteriormente o montante dos seus lucros tributáveis, presumindo que os tenha obtido, já para o grupo C o mesmo artigo dita que para o apuramento da matéria coletável deve determinar-se “os resultados que, em condições normais de produção e de mercado, adviriam no ano anterior a cada um dos contribuintes” devendo da mesma forma fixar-se o montante dos lucros tributáveis, presumindo que os poderiam ter obtido.

Outro facto histórico importante é a fundação, em novembro de 1974, pela mão do 1º Governo provisório, da atual Comissão de Normalização Contabilística (CNC), entidade que tem como função estabelecer e assegurar procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e internacionais da mesma natureza e que, no ano seguinte, emitiu o primeiro documento no sentido de atingir o seu principal objetivo, a harmonização contabilística. Este documento, aprovado pelo Decreto-Lei nº



47/77, de 7 de fevereiro, marca a entrada em vigor do primeiro Plano Oficial de Contabilidade, vulgarmente denominado de POC/77, que tinha como objetivo institucionalizar um modelo de regulamentação contabilística e esteve em vigor até 31/12/2009 (Pires, 2010). Este sistema contabilístico era, sobretudo, assente num modelo misto de âmbito nacional cuja sua orientação tinha como foco a parte jurídica e fiscal, ou seja, este normativo era sistematizado com base no direito romano e concretizado sob a forma de plano de contas, sem estrutura conceptual autónoma (Videira, 2013). Com a introdução do POC, e tendo em conta que a tributação passou a incidir sobre o lucro determinado através de métodos contabilísticos, a contabilidade passou assumir um papel de relevo na fiscalidade. Por outro lado, o POC passou por diversas alterações desde a sua entrada em vigor, estas alterações tinham como objetivo adaptar o documento aos novos desafios da sociedade, incluindo a adaptação da legislação nacional à legislação comunitária e pela necessidade de adaptação do normativo contabilístico português aos instrumentos jurídicos comunitários. Assim, a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), em 1986, implicou, em relação às matérias contabilísticas, a obrigatoriedade de ajustamento dos normativos nacionais às normas comunitárias, iniciando-se, assim um conjunto de trabalhos por parte da CNC com vista à primeira grande reforma do POC o que viria a dar origem em 1989, ao Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de novembro, cujo resultado surge da transposição da Quarta Diretiva (78/660/CE), relativa à preparação das contas individuais de determinadas formas de sociedade e, posteriormente, a surge, em 1991, a necessidade de adaptar, novamente, as normas comunitárias às normas nacionais com a transposição para o normativo nacional da Sétima Diretiva (83/349/CEE), através da aprovação do Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de julho para acolher as regras relativas à preparação de contas consolidadas adicionando ao POC/89 os capítulos 13 (Normas de Consolidação de Contas) e 14 (Demonstrações Financeiras Consolidada) (Pires, 2010). Assim, à medida que a contabilidade foi progredindo, por exemplo na temática dos impostos deferidos, foi necessário fazer-se alterações constantes ao POC, por forma, a que este acompanhasse estas evoluções, como é o caso do Decreto-Lei nº 127/95, de 1 de junho que transpôs para o normativo português as Diretivas 90/604/CEE e 90/605/CEE, do Conselho, ambas de 8 de novembro, que alteram as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, de 13 de junho, relacionadas com as contas individuais e consolidadas, respetivamente, no que ao seu campo de aplicação diz respeito (Silva, 2016). Outras alterações ao POC89, embora pouco significativas são as introduzidas

pelo Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de fevereiro que trouxe para o normativo nacional a Diretiva 2033/51/CE, que introduziu alterações ao nível das provisões e do princípio contabilístico da prudência, bem como passou a ser reconhecido o conceito de ajustamentos de valores do ativo (Videira, 2013). É, também, importante mencionar que o POC é um sistema contabilístico que se caracteriza por ser pouco evoluído, provocando grandes limitações, uma vez que, para certas situações não era especificado o procedimento que deveria ser seguido, bem como era insuficiente para garantir o dinamismo e flexibilidade necessárias para acompanhar a evolução do seu meio envolvente (Liberato, 2018; Pires, 2010).

Por este motivo, mais tarde, em 2010, ocorreu uma profunda reforma dos normativos contabilísticos com o objetivo, não só, de fazer com que Portugal se aproximasse da realidade europeia, mas também com o objetivo de uma harmonização contabilística. Assim, no seio da CNC foi criado um grupo de trabalho que tinha a finalidade de elaborar um diploma baseado nas IASB, que culminou no abandono do POC e levou à implementação do SNC, aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, que passou a ser de aplicação obrigatória para todas as empresas cotadas e não cotadas em Portugal, a partir de 01 de janeiro de 2010 (Nascimento & Góis, 2014). Como dito anteriormente, este sistema teve origem nas *International Accounting Standards* (IAS) e nas IFRS, tendo estas sido adaptadas ao contexto nacional, com a introdução das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) e das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) com o objetivo da harmonização contabilística, tendo estas normas sido seguidas por todos os Estados-Membros, uma vez que em março de 2000 a União Europeia (EU) decidiu adotar as normas internacionais (IFRS-EU) (Liberato, 2018; Silva, 2016). Antes da introdução das Normas Internacionais para a generalidade das empresas, em 2005 foi transposto para o normativo nacional a Diretiva nº 2003/51/CE, de 18 de junho relativa às contas individuais e consolidadas de determinadas formas de sociedade, tais como, bancos e outras instituições financeiras e empresas cotadas, tendo como objetivo a harmonização entre a legislação contabilística comunitária e as NIC, esta diretiva foi transposta para o normativo nacional através o Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, tendo sido através deste que o Estado Português começou a exercer opções relativamente à adoção e utilização das NIC (Rodrigues, 2015).

Assim, de 2005 a 2009 foi vivido um período transitório no país, em que apenas as empresas cotadas estavam obrigadas adotar as IFRS, por força do Regulamento (CE)

nº 1606/2002, de 19 de julho, enquanto as restantes empresas continuavam com o uso do POC, embora que com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, mencionado em cima, sendo que para as empresas que já adotavam as IAS/ IFRS, estas foram obrigadas a manter a contabilidade organizada de acordo com o POC, para efeitos fiscais (Rodrigues, 2015). No entanto, manter os dois normativos contabilísticos, a nível nacional, gerava custos que era necessário eliminar, assim sendo mais tarde foi aplicado o SNC a todas as empresas nacionais.

Este novo sistema, trouxe vantagens, uma vez que implementa as NIC, entre as inúmeras vantagens estão o facto de a contabilidade passar a ter mais utilidade, visto que passou a estar direccionada para os critérios de gestão, o facto de que passou a existir um maior afastamento entre a contabilidade e a fiscalidade e o facto de que se tornou mais fácil comparar, compreender e interpretar as Demonstrações Financeiras, uma vez que a contabilidade foi alargada ao nível internacional (Silva, 2016). O abandono do POC e introdução do SNC foi uma grande revolução contabilística, uma vez que, até então a contabilidade baseava-se num modelo que dava ênfase ao nível legal, tendo, com a introdução do SNC, passado para um modelo que assenta numa abordagem mais económica, dando maior ênfase à preparação e apresentação de informação financeira orientada para auxiliar nas decisões de investimento (Pires, 2010).

Pires (2010) afirma que que o novo normativo contabilístico é diferente do anterior em várias áreas, sendo considerado como um sistema contabilístico com uma estrutura de relato mais moderna e mais afastada da fiscalidade, uma vez que possui regras contabilísticas próprias, relativamente a temas que até então apenas eram abordados pelas normas fiscais (Nascimento & Góis, 2014). São exemplos destes temas, o uso de quantias recuperáveis, em vez do custo histórico e uma maior dependência de juízos de valor.

Assim, nos dias de hoje, em Portugal, está em vigor o SNC, este normativo diverge do POC em diversas áreas e considera-se um sistema cuja tendência é o afastamento da fiscalidade, sendo composto por 28 Normas Contabilísticas de Relato Financeiro, em que cada uma delas trata de um tema específico (Pires, 2010). O SNC é um modelo normativo que não é assente em regras rígidas, ao invés disso é assente em princípios e conceitos que visam aumentar a relevância da informação financeira, tornando-a mais transparente e aumentando a sua comparabilidade. Dá grande importância à valorização pelo justo valor, ao contrário do POC que tinha por base o custo histórico, no entanto, considera, também, outras bases de mensuração, dando aos

preparadores da informação financeira liberdade de escolha, por outro lado, apesar de este normativo ser baseado apenas em princípios e conceitos, este regula algumas matérias que, aquando dos normativos anteriores existiam apenas em diplomas fiscais, são exemplos disso as amortizações e as depreciações, as provisões e as perdas por imparidade. No entanto, estes temas mantêm um tratamento fiscal próprio (Nascimento & Góis, 2014).

Com a introdução deste normativo surge, também, uma nova demonstração financeira, a Demonstração de Alterações no Capital Próprio, que apresenta todas as alterações efetuadas no Capital Próprio para o período corrente e para o período anterior. Outras características do SNC que diferem do POC estão relacionadas com políticas e estimativas contabilísticas, nomeadamente nos ativos intangíveis, como por exemplo no tratamento dado aos Goodwill e à imparidade de ativos e na valorização de investimentos, outros exemplos são o tratamento dos ativos fixos tangíveis, o reconhecimento de impostos diferidos, o reconhecimento e mensuração de derivados e a extinção da conta de resultados extraordinários (Coelho, 2013).

## **2.2. Evolução da fiscalidade em Portugal**

A primeira regulamentação fiscal surge em 1860 aquando de uma reforma fiscal, dando origem à criação da Contribuição Industrial, bem como outras contribuições, relativas a impostos fora do âmbito da primeira. Assim, a Contribuição Industrial incidia sobre os rendimentos do trabalho e da empresa que eram determinados por técnicas de repartição e tributação por estimativa (Coelho, 2013).

Até ao ano de 1922 este processo sofreu poucas alterações, no entanto, nesta altura com uma nova reforma na Contribuição Industrial a tributação passou a ser realizada com base nos rendimentos reais, o que gerou a necessidade de criar um sistema contabilístico capaz de calcular, com fiabilidade o lucro das empresas (Borrego *et al.*, 2012). Assim, a tributação das empresas passou a ter uma taxa fixa, que seria determinada tendo em conta diversos indicadores, tais como o capital social e o número de funcionários e que se dividia em três grupos, o Grupo A, B e C. No grupo A estavam as empresas tributadas por uma taxa fixa, no grupo B aquelas que eram sociedades anónimas e que eram tributadas pelo capital social a uma taxa de 3,5% e no grupo C eram consideradas as empresas do comércio e da indústria e eram tributadas a uma taxa de 15% sobre os lucros presumidos. Sendo que, existia uma taxa complementar de 10% que incidia sobre os lucros presumidos, ou seja, os rendimentos empresariais deixaram

de ser tributados pelo método da repartição e passaram a incidir sobre valores reais (Coelho, 2013).

Posteriormente, no período de 1958 a 1966, existiu uma outra reforma fiscal e consequente alteração da Contribuição Industrial, esta alteração levou a que as empresas de maior dimensão passassem a ser tributadas pelos lucros reais, ao invés disso, as pequenas e médias empresas passaram a ser tributadas pelos lucros presumidos (Coelho, 2013).

Numa nova atualização das normas fiscais, em 1989 entrou em vigor o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), aprovado através do Decreto-Lei nº 442/88, de 30 de novembro, por forma a ir de encontro aos princípios orientadores das reformas fiscais a nível internacional, incluindo as ocorridas em Portugal no pós adesão à então CEE (Pires, 2010). Quando surgiu o primeiro Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) a taxa aplicada era de 36,5%, tendo baixado, em 1998, para 34% e no ano seguinte para 32%, após este ano apenas voltou a baixar em 2001 para a taxa de 30%, posteriormente no período de 2010 a 2012 eram utilizadas duas taxas, 12,5% quando a matéria coletável era até 12.500,00€ e 25% para a parte que excedia esse valor, mais tarde esta taxa voltou a ser uma taxa única de 25% e atualmente a taxa praticada é de 21%.

O IRC foi introduzido com o intuito de que haja um cumprimento mais eficaz da função tributária e menos controvérsia em volta da relação entre a contabilidade e a fiscalidade (Sampaio, 2000, referido por Liberato, 2018).

Assim, com o passar do tempo e com a evolução do normativo contabilístico o CIRC foi sofrendo alterações para se adaptar à nova realidade contabilística, no entanto, e apesar de se insistir na ideia de aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, o que temos vindo a verificar é uma salvaguarda dos interesses da fiscalidade por parte do legislador que admite que haverá sempre um grau de separação entre as normas contabilísticas e fiscais (Liberato, 2018).

Por outro lado, o IRC caracteriza-se por ser um imposto direto pois incide sobre a capacidade contributiva de cada empresa, periódico pois é renovado anualmente, estadual porque o Estado é o sujeito ativo da relação, unitário pois tem em conta o conceito de lucro ou de rendimento global e proporcional, uma vez que quanto maior a matéria coletável maior o imposto a pagar (Coelho, 2013).

Atualmente, a legislação que vigora em Portugal a nível fiscal é o CIRC, que foi alvo de reforma em 2014, sendo esta a versão mais recente deste imposto, e que foi

realizada por uma comissão criada para esse efeito. Esta reforma tinha como objetivo realizar uma” reforma profunda e abrangente do CIRC que promova a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas”<sup>2</sup>. Sendo que, as alterações mais significativas introduzidas com a última reforma deste imposto, que foi realizada com vista a adaptar este normativo à realidade contabilística, foram a aceitação do justo valor em alguns instrumentos financeiros cuja contrapartida seja reconhecida em resultados, a determinação dos resultados dos contratos de construção que passou a ser realizada apenas pelo critério da percentagem de acabamento, o apuramento dos rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação do método do juro efetivo que passou a ser reconhecido fiscalmente e a aceitação do justo valor na valorização nos ativos biológicos consumíveis (Rodrigues, 2012).

Assim, como referido anteriormente tem existido uma tentativa de aproximação da fiscalidade à contabilidade, sendo que esta última contribui-o para a introdução de alterações ao novo CIRC, como por exemplo no que diz respeito ao facto de ter passado a aceitar o método do custo amortizado para rendimentos ou gastos provenientes da aplicação do método da taxa de juro efetiva, sendo que o valor aceite é o valor realizável líquido para efeitos do cálculo dos ajustamentos de inventários. Outra alteração efetuada ao CIRC está relacionada com o regime fiscal para os instrumentos financeiros derivados e operações de cobertura, sendo que se alterou o regime de apuramento de resultados relativos aos contratos de construção e passou a adotar-se apenas o método da percentagem de acabamento, limitada pelos gastos efetivos nos três períodos de tributação anteriores. Em relação aos créditos incobráveis passaram a ser considerados aqueles que resultam de procedimentos extrajudiciais de conciliação para a viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situações difíceis a nível económico, mediados pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI). Relativamente, às correções respeitantes ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis deixou ser exigido ao adquirente tais direitos, bem como a sua contabilização pelo Valor Patrimonial Tributário (VPT) definitivo, sendo esse valor tido em conta na determinação do resultado fiscal. Também, passou a ser aceite para efeitos fiscais a dedução das contribuições suplementares para fundos de pensões e equivalentes cuja finalidade seja a cobertura de responsabilidades

---

<sup>2</sup> Conforme o Relatório Final da Comissão para Reforma do IRC (2013)

com benefícios de reforma originários da aplicação do SNC, sendo que essa distribuição deve ser igualmente distribuída por cinco período de tributação (Coelho, 2013).

### **2.3. Influência da fiscalidade na contabilidade**

Os sistemas contabilísticos são influenciados pelo meio político, económico, social, legal, entre outras características da envolvente e variam de país para país (Rodrigues *et al.*, 2011), justificando as diferenças que existem entre os variados sistemas contabilísticos.

Assim sendo, e de acordo com Carmo *et al.* (2011), cada sistema contabilístico é moldado de acordo com as características do meio envolvente, por forma a ir de encontro às necessidades de cada país, tendo sido desenvolvidos diversos estudos no sentido de identificar e perceber o que leva à existência de divergências entre os diversos sistemas contabilísticos, sendo que foi possível concluir que tais divergências são causadas pelas características que determinam o sistema jurídico, o modelo de financiamento, o nível de desenvolvimento económico, os aspetos culturais, a influência da fiscalidade, o grau de desenvolvimento e/ou influência da profissão, a educação contabilística e, ainda, a influência política ou económica externa (Carmo *et al.*, 2011).

A nível europeu as práticas contabilísticas, nomeadamente no que diz respeito à influência da fiscalidade nestas, podem de acordo com a sua caracterização ser divididas em dois grandes blocos: por um lado os países de influência anglo saxónica que possuem um normativo contabilístico e fiscal que apenas estabelece os limites de atuação e, por outro lado, os países de influência continental onde existe uma legislação fortemente prescritiva e detalhada (Nobes, 1998).

Assim, para Figueiredo (2016) é possível observar dois grupos distintos:

- Os países de direito romano onde o financiamento das empresas é, maioritariamente, externo, a legislação apresenta um grande detalhe e a fiscalidade exerce uma enorme influência na contabilidade, existindo uma grande interdependência entre regras fiscais e contabilísticas;
- Os países de direito comum, onde o financiamento é realizado sobretudo com recursos próprios e a fiscalidade tem pouca ou mesmo nenhuma influência na contabilidade, existindo uma desconexão entre sistemas.

Cada um dos sistemas, contabilidade e fiscalidade, utiliza métodos diferentes para satisfazer diferentes requisitos de informação, sendo que dentro de cada um dos modelos os países diferem uns dos outros, ou seja, dentro do grupo de países de

influência anglo saxónica, o Reino Unido difere dos EUA e dentro dos países de influência continental, a França difere da Alemanha (Lamb *et al.*, 1998).

Assim, os fatores que mais informação transparecem acerca das diferenças que existem nas práticas contabilísticas são o sistema legal e o método de financiamento (Nobes, 1996, referido por Amaral, 2001). Outro fator que influencia a escolha das políticas contabilísticas das empresas está relacionado com o controlo de capital, pois quando este é assegurado pelos detentores do capital existe uma tendência para maximizar o valor da empresa, por outro lado, se o controlo é assegurado pelos gestores geralmente a prioridade é maximizar a sua retribuição e não o valor económico da empresa (Hunt, 1986, referido por Mendes & Rodrigues, 2007). As características principais de cada uma das correntes mencionadas encontram-se resumidas na tabela seguinte:

Tabela 1: Principais características dos sistemas contabilísticos: corrente Continental vs Anglo Saxónica

<b>Características</b>	<b>Corrente Continental</b>	<b>Corrente Anglo saxónica</b>
<b>Sistema Legal</b>	Direito Romano	Direito Comum
<b>Fonte financiamento preferencial</b>	Setor bancário	Mercado de ações
<b>Cultura</b>	Focado no Estado	Individualista
<b>Características da norma</b>	Estrutura legislativa caracterizada por regras de elevado detalhe e emitidas pelo Estado	Regulamentações com objetivos claramente definidos, mas de aplicação flexível e emitidos por organismos privados
<b>Principais stakeholders</b>	Credores, autoridade tributária e aduaneira e investidores	Investidores
<b>Atributos da informação financeira</b>	Prevalência da fiabilidade	Prevalência da relevância
<b>Crítérios de mensuração</b>	Conservadores	Voltados para o mercado
<b>Relação entre</b>	Influência recíproca	Independência total



<b>contabilidade e fiscalidade</b>		
<b>Países</b>	Bélgica, Alemanha, França, Grécia, Itália, Japão, Portugal, Suíça	Austrália, Reino Unido, Irlanda, Canadá, Nova Zelândia, Holanda, Singapura, Estados Unidos

Fonte: Mota (2020)

Assim, analisando a tabela 1 é possível observar as duas principais orientações, cujas diferenças assentam no sistema legal. Sendo que, por um lado temos os países de direito romano, que se caracterizam pela existência de empresas que se financiam sobretudo com recurso a fontes de capital externo, sendo que, dentro destas, as mais utilizadas são o mercado bancário, e pelo facto de a fiscalidade exercer uma grande influência na contabilidade, ou seja, no grupo dos países de influência continental os principais utilizadores da informação financeira das empresas são os credores financeiros e, sobretudo, a Administração Fiscal, assim estes países podem ser caracterizados pelo facto de que acreditam que o lucro contabilístico deve corresponder ao lucro fiscal, sendo que, para que este objetivo seja atingido as normas contabilísticas e fiscais devem coincidir e a contabilidade deve concentrar-se na satisfação das necessidades do Estado. Exemplos de países que se enquadram neste grupo são: Portugal, França, Alemanha, Suécia, Bélgica, Espanha, Itália, Suíça e Japão. Por outro lado, nos países do grupo com influência anglo saxónica, as empresas financiam-se sobretudo com recurso a capital próprio e através dos mercados de capitais e a influência da fiscalidade na contabilidade é praticamente inexistente, ou seja, acreditam que o resultado contabilístico deve ser fundamentalmente diferente do resultado fiscal, sendo que a informação financeira é dirigida principalmente a suprir as necessidades informativas dos investidores, credores e acionistas. São exemplos deste países os EUA, o Reino Unido, a Áustria, o Canada e a Holanda (Silva, 2017; Rodrigues, 2012; Pires & Morais, 2014; Rodrigues et al., 2011; Gogol, 2016).

Tendo em conta estes aspetos, as características do normativo português enquadram-se no primeiro grupo, ou seja, existe uma grande subordinação da contabilidade à fiscalidade, isto deve-se ao facto de que no processo de conceção das normas não existe influência dos contabilistas e, também, pelos factos de existir uma grande dependência do sistema bancário e da Administração Fiscal ser o principal o utilizador da informação financeira (Alves & Antunes, 2010). Pertencente ao grupo da

Europa Continental, Portugal é caracterizado pela forte interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo a contabilidade a base de apuramento do resultado fiscal (Marques *et al.*, 2011).

Admitem-se, ainda, no que diz respeito à relação entre a contabilidade e a fiscalidade, segundo Guimarães (2001, referido por Liberato, 2018) três correntes doutrinárias:

- i. Subordinação da fiscalidade à contabilidade, o que significa que existe uma aceitação praticamente integral do resultado contabilístico para o apuramento do resultado fiscal, sem que existam correções para o apuramento do mesmo.
- ii. Subordinação da contabilidade à fiscalidade, que dá origem a um resultado contabilístico que não espelha a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa, bem como dos resultados das suas operações pois é dado preferência ao uso das normas fiscais;
- iii. Interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade, caracterizada pelo facto de o resultado fiscal ser apurado com base no resultado contabilístico e efetuando-se as correções necessárias.

Já Lamb *et al.* (1998), sugerem que as conexões entre a contabilidade e a fiscalidade apresentam 5 doutrinas:

- i. Caso I – desconexão – a contabilidade e a fiscalidade seguem regras e princípios totalmente distintos, sendo utilizadas para fins diferentes;
- ii. Caso II – conexão – existe uma coincidência absoluta entre as normas fiscais e contabilísticas;
- iii. Caso III – liderança da contabilidade – existe uma predominância do uso das regras contabilísticas, sendo isto possível devido à insuficiência das regras fiscais existentes;
- iv. Caso IV – liderança da fiscalidade - existe uma predominância do uso das regras fiscais, sendo que estas orientam quer o cálculo do resultado contabilístico, quer o cálculo do resultado fiscal, este modelo é seguido devido à insuficiência das normas contabilísticas no que diz respeito a alguns aspetos;
- v. Caso V – domínio da fiscalidade – a contabilidade segue, por norma, as regras fiscais, por forma a evitar conflitos derivados das divergências entre normas.

Outra proposta de classificação, é a proposta por Mastellone (2011) que defende que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade pode ser definida por três posições distintas, são elas:

i. Modelo de dependência total - segundo o qual as normas contabilísticas assumem uma relevância fundamental relativamente às normas fiscais, levando a que o resultado fiscal seja obtido através da contabilidade que, por sua vez, é elaborada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, sendo caracterizado por ser um modelo que segue o chamado princípio do balanço único, ou seja o sistema contabilístico é o único regulador do sistema de contas e as únicas normas aceites para o apuramento do resultado contabilístico que posteriormente vai coincidir com o resultado fiscal (Borrego *et al.*, 2012).

ii. Modelo de autonomia - este modelo é caracterizado pela separação entre as normas contabilísticas e fiscais, sendo que, o resultado fiscal é apurado unicamente com recurso às normas fiscais, podendo observar-se o mesmo para o apuramento do resultado contabilístico que é apurado unicamente com recurso às normas contabilísticas, ou seja, cada normativo tem princípios e regras próprias, não existindo qualquer tipo de relação formal entre ambos, nem qualquer obrigatoriedade, aquando do apuramento do resultado fiscal, de ter como base o resultado contabilístico, existindo por isso dois sistemas de cálculo do resultado da empresa, o que segue as normas fiscais e o que se rege pelas normas contabilísticas (Tavares, 2011, referido por Santos, 2017). Assim, de acordo com Borrego *et al.* (2012) este modelo é característico dos países de influência anglo saxónica.

iii. Modelo de dependência parcial - este modelo é caracterizado por uma certa ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, existindo semelhanças entre o resultado fiscal e contabilístico, uma vez que o primeiro é calculado com base no segundo, sendo apenas efetuados alguns ajustamentos ao resultado contabilístico por forma a que o resultado obtido fiscalmente esteja de acordo com os interesses do Estado, ou seja, de acordo com Pereira (2013) este é um modelo intermédio situado entre os dois modelos supracitados, sendo este o modelo adotado em Portugal.

Por outro lado, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade nos diversos países não apresenta sempre o mesmo padrão, estando a evoluir em cada país (Lamb *et al.*, 1998). Assim, temos o exemplo da Alemanha que tem vindo a afastar-se da interdependência, caminhando no sentido da desconexão (Gee *et al.*, 2010). Já, Nobes & Schwencke (2006) demonstram que a Noruega evoluiu de um modelo continental para um modelo anglo saxónico, que inclusive foi para além dos modelos dos EUA e Reino Unido. Tendo a introdução das IFRS sido o principal motivo para esta evolução, uma vez que estas exigem relatórios absolutamente diferentes das normas fiscais,

contribuindo para a separação dos normativos contabilístico e fiscal e convergência entre os diversos grupos de países, entre eles os de influência anglo saxónica e continental (Gogol, 2016).

Em Portugal, para Videira (2013) a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é relativa e a possibilidade de separação total é afastada pelo legislador em termos concetuais e normativos, uma vez que os normativos fiscais recorrem por diversas vezes à contabilidade para efeitos de apuramento da base de tributação, bem como pela constante menção, por parte dos códigos fiscais, de termos e conceitos próprios da contabilidade (gastos e perdas, amortizações e depreciações, provisões, perdas por imparidade, entre outros). Sendo que, de acordo com o mesmo autor, o legislador não só afasta as possibilidades de separação absoluta ou identificação total, como reconhece que as regras criadas a nível fiscal refletem uma preocupação de aproximar os dois normativos.

Assim, de acordo com Guimarães (2000) os lançamentos contabilísticos são, na sua generalidade, influenciados por regras fiscais, sendo que em primeiro lugar se tem em conta o efeito das regras fiscais e, posteriormente, tendo por base as regras referidas é feito o registo na contabilidade.

Por outro lado, no entendimento de Silva *et al.* (2006, referido por Figueiredo, 2016) existe um problema fiscal que tem como manifestações os seguintes aspetos: os conceitos contabilísticos na sua aplicação prática são constantemente modificados pelas regras fiscais e a existência de pagamentos de impostos superiores, sempre que as taxas utilizadas, por exemplo no que diz respeito as depreciações e amortizações, sejam superiores as aceites fiscalmente.

Sendo que, de acordo com Ferreira (2003) a normalização contabilística passou a existir em Portugal desde a entrada em vigor do Código da Contribuição Industrial, na década de 60. Este código passou a exigir que todas as empresas passassem a ter uma contabilidade correta, e que expressasse o património e os resultados da empresa de forma verdadeira e apropriada, sendo que, passou, também a existir a necessidade de dar resposta a legislação fiscal, daí o facto de que nos dias de hoje a contabilidade dependa da fiscalidade.

Assim, Figueiredo (2016) conclui que as regras fiscais apenas deveriam dar lugar a correções extra contabilísticas ao nível do quadro 07 do modelo 22, no entanto, acontece inúmeras vezes de a fiscalidade ser tomada como imperativa aquando da execução dos registos contabilísticos.

Neste sentido, Nascimento & Góis (2014) desenvolveram um estudo, cujo principal objetivo é verificar se as regras fiscais influenciam a prática da contabilidade em Portugal, bem como medir estatisticamente essa influência, sendo que o objeto de estudo dos autores foram um conjunto de empresas em Portugal. Derivado do estudo realizado os autores concluíram que a fiscalidade influencia a contabilidade nas PME em Portugal, tendo concluído, também que esta influência pode variar de acordo com diversos fatores entre eles a dimensão e o setor da empresa, sendo que quanto menor a dimensão da empresa maior a influência da fiscalidade na contabilidade.

Já, Barroso (2009) desenvolveu um estudo que tinha como objetivo demonstrar que efetivamente as empresas em Portugal manipulam os resultados através da aquisição de ativos, dos quais serão reconhecidas posteriormente e durante vários anos depreciações e amortizações decorrentes dos mesmos, fazendo com que o imposto a pagar seja mais baixo em cada período. Assim, o autor conclui que este mecanismo é utilizado sobretudo pelas PME.

Rodrigues & Pires (2011) desenvolveram um estudo cujo objetivo era obter evidências de que o tecido empresarial tem influência no padrão de utilizadores da informações financeira, para tal efetuou questionários aos Contabilistas Certificados e concluiu, que, nas PME, as decisões contabilísticas são, por norma, tomadas pelo órgão de gestão conjuntamente com o responsável pela contabilidade tendo em conta o que é mais favorável no momento da tomada da decisão e concluíram, também, que a contabilidade é geralmente preparada tendo por base critérios económicos e fiscais, existindo uma prevalência dos critérios fiscais, o que demonstra uma dependência significativa da fiscalidade em relação à contabilidade.

Rodrigues (2012) realizou um estudo acerca de um grupo de empresas portuguesas no período entre 1999 e 2010 com vista a analisar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, bem como os fatores que influenciam essa relação no período descrito, para tal análise utilizou as correções realizadas, pelas empresas do estudo, no quadro 07 do modelo 22 e concluiu que as empresas que apresentam mais correções no quadro 07 são aquelas que são sujeitas a Certificação Legal de Contas, o que demonstra maior cumprimento das regras contabilísticas por parte destas empresas.

No mesmo sentido, Ferreira (2012) mostra que relativamente aos inventários, as empresas de grande dimensão são as únicas que reconhecem perdas de imparidade que resultem da diferença entre o custo dos inventários e o seu valor realizável líquido.

Por outro lado, Fonseca (2011) concluiu, através do estudo de dez empresas, que no que diz respeito ao reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos, as PME dificilmente apresentam diferenças temporárias entre o resultado fiscal e contabilístico, uma vez que utilizam por norma os métodos fiscalmente aceites.

Outro estudo realizado, neste sentido, é o de Ferreira (2014), o autor afirma que a dimensão das empresas condiciona o reconhecimento de impostos diferidos, apoiando a teoria de que as PME não o fazem e concluiu que a evolução da contabilização destes ativos e passivos está diretamente relacionada com a dimensão da empresa, sendo que as empresas de maior dimensão, e que aplicam o SNC, têm maior probabilidade de apresentar diferenças temporárias nas suas contas.

#### **2.4. Impostos diferidos**

É possível concluir que a relação entre fiscalidade e contabilidade é de interdependência, assim para Rodrigues (2012) isto demonstra que a regras fiscais afetam as regras e as práticas contabilísticas.

No entanto, de acordo com Sousa (2015) esta relação de interdependência nem sempre beneficia a empresa no que diz respeito ao processo de determinação dos resultados contabilísticos e fiscais, derivado das diferenças geradas por normas divergentes entre as duas áreas, bem como devido aos seus objetivos divergentes.

Segundo Silva (2016), na literatura internacional existem diversas definições para Impostos Diferidos. Assim, segundo o mesmo autor, impostos diferidos podem ser definidos como estimativas de impostos a pagar ou a receber no futuro e que resultam das diferenças existentes entre a contabilidade e a fiscalidade, bem como o resultado das diferenças entre as regras contabilísticas e fiscais, sobretudo, entre os valores contabilísticos dos ativos e passivos a as bases fiscais correspondentes, originando desta forma quer passivos por impostos diferidos, quer ativos por impostos diferidos. Assim, a IAS 12, define Impostos Diferidos como sendo o montante a pagar de impostos no futuro, e que deriva de diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis.

Lamb *et al.* (1998) elaboraram uma pesquisa, onde apresentam um conjunto de diferenças entre as normas contabilísticas e fiscais que dão origem a Impostos Diferidos, demonstrando, assim, as divergências entre aquilo que é aceite a nível contabilístico e o que é aceite a nível fiscal, são elas:

- Mensuração dos ativos fixos;
- Classificação das locações;

- Depreciações;
- Provisões, passivos e ativos contingentes;
- Subsídios;
- Despesas de investigação e desenvolvimento (I&D);
- Valorização dos inventários;
- Contratos a longo prazo;
- Despesas com juros;
- Transações de moeda estrangeira;
- Goodwill;
- Pensões;
- Mudanças de políticas contabilísticas;
- Multas, donativos e despesas de representação;
- Ativos financeiros.

#### **2.4.1. Diferenças Temporárias e Permanentes**

Como referido anteriormente, por norma o resultado contabilístico diverge do resultado fiscal, derivado da aplicação de diferentes critérios, estas divergências levam a dois tipos de diferenças: as diferenças temporárias e as diferenças permanentes. Assim, de acordo com Guimarães (2008) as atividades contabilísticas que dão origem ao reconhecimento de impostos diferidos transitam de exercícios anteriores e têm um impacto direto no exercício atual e em exercícios futuros.

##### **2.4.1.1. Diferenças Temporárias**

As diferenças temporárias são aquelas que podem ser compensadas em períodos futuros ou que são relativas a compensações de períodos anteriores. Segundo Gallego (2004) as diferenças temporárias dizem respeito a situações em que existem diferenças entre os normativos em determinado período e que são revertidos em exercícios futuros.

De acordo com Swamynathan (2011) as diferenças temporárias são divergências entre o valor contabilístico de um ativo ou passivo e o valor aceite fiscalmente, sendo que estas diferenças podem originar ativos ou passivos por impostos diferidos.

Já para Sousa (2015) as diferenças temporárias são reversíveis, sendo que uma vez que afetam o resultado contabilístico, irão influenciar o resultado fiscal em

exercícios seguintes, de igual forma se influenciarem o resultado fiscal, em períodos futuros influenciarão o resultado contabilístico.

Também o SNC define diferenças temporárias, sendo que de acordo como parágrafo 5 da NCRF 25, diferenças temporárias “são diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação”, sendo que podem existir dois tipos de diferenças temporárias, as diferenças temporárias tributáveis e as dedutíveis, que podem ser da seguinte forma:

i. Diferenças temporárias tributáveis: “são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada” (parágrafo 5 da NCRF 25), ou seja, estas diferenças existem quando haja lugar a aumento de benefícios tributáveis para a empresa, uma vez que a quantia escriturada do ativo foi recuperada e que reverteu para a empresa na forma de benefícios tributáveis, esta diferença dá, assim, origem a um passivo por imposto diferido, sendo que a empresa terá de pagar mais imposto do que aquele que havia contabilizado, o que influencia de forma negativa o Resultado Líquido (Sousa, 2015).

ii. Diferenças temporárias dedutíveis: “são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada” (parágrafo 5 da NCRF 25), ou seja estas diferenças dão origem a um imposto a pagar no presente, mas que em exercícios futuros será deduzido, dando origem a um ativo por impostos diferidos que influenciará de forma positiva o Resultado Líquido (Sousa, 2015).

#### **2.4.1.2. Diferenças Permanentes**

Segundo consta do ordenamento jurídico português, as diferenças permanentes podem assumir diferentes formas: a) gastos aceites fiscalmente, que não são reconhecidos pela contabilidade; b) rendimentos reconhecidos pela contabilidade, que não são aceites fiscalmente; ou c) benefícios fiscais ou agravamentos fiscais (Sousa, 2015). Ou seja, segundo o mesmo autor, estamos perante diferenças que não são reversíveis ao longo do tempo e que têm carácter definitivo.

Segundo Gonçalves & Carreira (2012), estamos perante diferenças permanentes entre a base fiscal e a contabilidade quando as regras fiscais não permitem a compensação em períodos futuros ou que não digam respeito a compensações de



períodos anteriores, ou seja, estas diferenças nunca dão origem a um aumento ou diminuição no imposto sobre o rendimento em períodos futuros.

Assim, para Gallego (2004) as diferenças permanentes são definidas como todos os gastos que afetam o resultado fiscal de determinado período e que não dão origem a uma reversão em períodos posteriores.

Para Sözbilir *et al.* (2015), as diferenças permanentes são caracterizadas por não alterarem o rendimento tributável de períodos futuros, alterando apenas o resultado tributável do exercício atual, ou seja, estas diferenças advêm de gastos que nunca poderão ser deduzidos, sendo que os lucros gerados por estes nunca serão tributados. O autor afirma ainda que estas diferenças não criam ativos ou passivos por impostos diferidos.

Neste sentido Sonnier *et al.* (2012, referidos por Silva, 2016) enumeram diversas situações que podem dar origem a diferenças permanentes, são exemplos: juros de títulos municipais e seguros de vida; despesas de representação, multas, coimas, rendimentos auferidos em paraísos fiscais.

#### **2.4.2. Apuramento de resultado: do resultado contabilístico ao resultado fiscal**

Segundo Silva (2016), é necessário, para uma melhor compreensão do resultado contabilístico e fiscal, ter em atenção que não existe apenas um método para o apuramento que cada um dos resultados mencionados, uma vez que, existe, inclusivamente, vários modelos de dependência entre ambos os normativos, sendo que o próprio CIRC refere que o modelo de dependência que deve ser seguido é o modelo de dependência parcial, ou seja, o resultado fiscal é proveniente do resultado contabilístico e das variações patrimoniais não refletidas neste resultado e, posteriormente, alvo de ajustamentos extra contabilísticos, conforme o indicado nas regras fiscais.

Assim, segundo consta da própria lei, a tributação tem por base a realidade económica constituída, ou seja, o lucro, sendo, a contabilidade a ferramenta utilizada para a obtenção desta base, assumindo assim um papel fundamental no apuramento do resultado fiscal. No entanto, de acordo com Silva (2011) a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é marcada por uma grande controvérsia, uma vez que a preparação das demonstrações financeiras é, maioritariamente, efetuada com base no normativo fiscal, sendo postas de parte as normas contabilísticas, tendo esta controvérsia maior relevância quando as normas fiscais divergem das normas contabilísticas.

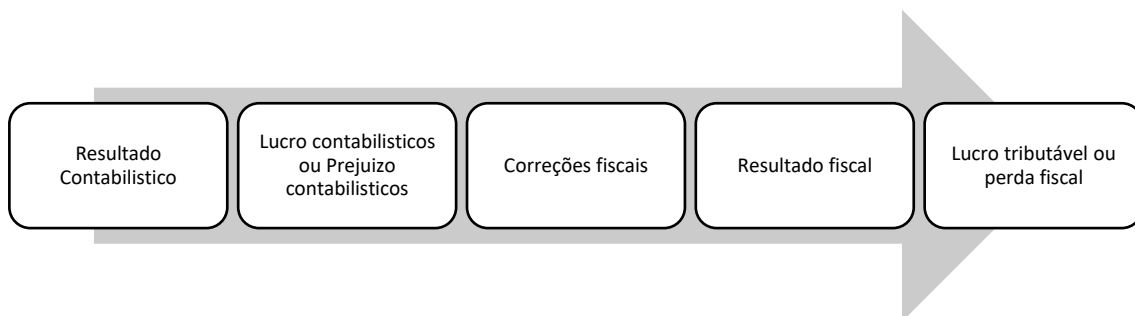
Deste modo, segundo Silva (2011) a Administração Fiscal emite normas de cariz contabilístico, pondo em causa o tratamento contabilístico de certas operações, ou seja, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é marcada sobretudo pela influência da segunda na primeira, o que leva a contabilidade a desviar-se do seu principal objetivo, que é a demonstração de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa e do seu desempenho.

Posto isto, é possível definir lucro contabilístico, de acordo com parágrafo 5 da NCRF 25, como o resultado de um período antes da dedução do gasto de imposto, ou seja, o resultado contabilístico é resultado da expressão rendimentos deduzidos os gastos, servindo este resultado como base para o apuramento do resultado tributável.

Já o lucro tributável ou prejuízo fiscal é definido, também no parágrafo 5 da NCRF 25, como o lucro ou prejuízo de um período, que deve ser determinado de acordo com as regras fiscais estabelecidas e sobre o qual são pagos ou recuperáveis impostos sobre o rendimento. Já, de acordo com o artigo 17º do CIRC o lucro tributável “é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade”.

Segundo Silva (2016) existem dois momentos para o apuramento do resultado fiscal, o momento antes de correções e após correções fiscais. Assim, e de acordo com o mesmo autor, o resultado fiscal antes de correções é em grande parte semelhante ao resultado contabilístico, pois ainda não foram efetuadas quaisquer correções a nível fiscal. Por outro lado, temos o resultado fiscal após correções que é caracterizado pelo facto de a nível fiscal não serem aceites determinados rendimentos ou gastos, previstos no CIRC, e que, como tal, não concorrem para a formação do resultado tributável. Sendo que, os gastos não aceites fiscalmente, são acrescidos ao resultado contabilístico, ao contrário dos rendimentos não aceites a nível fiscal que são deduzidos ao resultado contabilístico. Acontecendo o mesmo em situações em que de acordo com o normativo contabilístico não se deva reconhecer determinada situação, mas a mesma deve ser reconhecida a nível fiscal, devendo, um rendimento não reconhecido a nível contabilístico, mas que deve ser reconhecido a nível fiscal, ser acrescido ao resultado fiscal e um gasto na mesma situação deve ser deduzido ao resultado fiscal.

Figura 1: Apuramento do lucro tributável



Fonte: Silva (2016)

Assim, a adaptação do resultado contabilístico ao fiscal é realizada no momento da entrega do Modelo 22, e é feita através de ajustamentos extra contabilísticos, por forma a que o resultado fiscal seja derivado do resultado contabilístico, sendo que é com base neste resultado que a Autoridade Tributária e Aduaneira irá tributar os rendimentos de uma empresa (Sousa, 2015).

As diferenças existentes entre os dois normativos e, conseqüentemente, entre os diferentes resultados obtidos podem assumir duas formas: as diferenças temporárias e as diferenças permanentes.

### **3. Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade**

O ano de 2010 é caracterizado como um ano de transição relativamente ao normativo contabilístico que passou do POC para o SNC, tendo esta alteração assumido uma grande importância, uma vez que os responsáveis pela preparação da informação financeira não estavam adaptados às alterações efetuadas e pelo facto de que as mudanças no normativo contabilístico originaram uma reformulação profunda do CIRC, o que levou a um aumento das divergências entre a forma de determinar o resultado contabilístico e o resultado fiscal (Coelho, 2013).

Assim, algumas divergências entre os dois normativos que existiam com o POC mantiveram-se, são exemplos, as características essenciais do regime de depreciações e amortizações, no que diz respeito à questão do conceito de valor depreciável, à abordagem da depreciação por componentes e às alterações nos métodos e vidas úteis. Sendo que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) considera que no que aos ativos tangíveis diz respeito, o início da depreciação é quando os bens entram em funcionamento e quanto aos ativos intangíveis a amortização inicia-se no momento da aquisição. Pelo contrário, o SNC considera que o início da depreciação e amortização deve ser quando os bens se encontrem disponíveis para utilização.

Outra divergência existente entre os dois normativos é relativa à aplicação do justo valor nos instrumentos financeiros cuja contrapartida seja reconhecida em resultados, sendo que apenas é fiscalmente aceite no caso de estar assegurada com fiabilidade a determinação do justo valor, com exclusão dos instrumentos de capitais próprios que não tenham preço formado num mercado regulamentado.

Relativamente a pagamentos a trabalhadores dos órgãos estatutários com base em ações, o gasto apenas concorre para o apuramento do lucro tributável no período de tributação em que os direitos ou opções sejam exercidos e apenas pelas quantias liquidadas ou pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o preço de exercício efetivamente pago.

No que diz respeito, às perdas por imparidade, estas apenas são aceites fiscalmente no período de tributação em que ocorrer a sua realização efetiva, para os casos de perdas por imparidade em créditos e em desvalorizações excecionais verificadas nos ativos fixos tangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento derivadas de causas devidamente comprovadas, por outro lado, as perdas por imparidade de créditos a clientes são aceites fiscalmente mas apenas de

acordo com as regras previstas no CIRC, sendo que uma das regras é que a dívida tenha vencido à mais de seis meses, no entanto a nível contabilístico estas podem ser consideradas mesmo que tenham vencido à menos de seis meses, por uma questão de prudência.

De seguida faremos uma análise mais aprofundada às divergências existentes entre os normativos fiscal e contabilístico.

### **3.1. Depreciações e amortizações**

Para Sousa (2015) as depreciações e amortizações são o reflexo das perdas de valor que decorrem da utilização ou do passar do tempo e são aplicadas aos ativos a elas sujeitas, tais como os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico.

Segundo, consta do parágrafo 9 da NCRF 6, podem ser considerados como ativos intangíveis os “conhecimentos científicos ou técnicos, conceção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objetivos comerciais”.

Já relativamente aos ativos tangíveis, estes são definidos no parágrafo 6 da NCRF 7 como sendo os itens que “sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos” e que se espera que venham a ser utilizados por mais do que um exercício.

Assim, de acordo com o parágrafo 95 da NCRF 6 e o parágrafo 55 da NCRF 7, os ativos referidos devem começar a ser depreciados ou amortizados quando estes estejam disponíveis para uso e, a depreciação, deve terminar aquando da primeira data entre aquela em que seja classificado como detido para venda e aquela em que seja desreconhecido. Relativamente, ao método para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil, segundo consta do parágrafo 96 da NCRF 6 e do parágrafo 62 da NCRF 7, existem vários métodos, são eles o método da linha reta ou das quotas constantes que resulta num débito constante durante a vida útil do ativo, o método regressivo ou do saldo decrescente que resulta num débito decrescente durante a vida útil do ativo e o método da unidade de produção que resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. Sendo que, de acordo como o parágrafo 97 da NCRF 6 as depreciações ou amortizações devem ser consideradas como um gasto, ou seja, devem ser reconhecidas em resultados.

A nível fiscal e de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 29º do CIRC as depreciações ou amortizações destes ativos são aceites fiscalmente, sendo que a depreciação ou amortização inicia apenas aquando da entrada em funcionamento do ativo, assim segundo consta do nº 1 do artigo 30º do mesmo código o método que, regra geral, é aceite fiscalmente é o método da linha reta, sendo que, de acordo com os nºs 2 e 3 do mesmo artigo, apenas pode ser utilizado outro método sob autorização da AT, ou então, no caso de ativos que não tenham sido adquiridos em estado de uso e que não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com exceção das afetas à exploração do serviço público de transportes ou as destinadas a serem alugadas, mobiliário e equipamentos sociais, podem ser depreciadas ou amortizadas pelo método das quotas decrescentes.

Para o cálculo das quotas de depreciação ou amortização a serem consideradas deve ter-se em conta as taxas que constam do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro podendo estas não coincidir com a vida útil estimada para efeitos do gasto contabilístico. Sendo que, quando as depreciações ou amortizações sejam superiores àquelas que resultariam caso fossem aplicadas as taxas máximas do normativo fiscal, a diferença entre o gasto que consta da contabilidade e o que resultaria da aplicação das taxas referidas não é aceite fiscalmente no período, mas será aceite em períodos posteriores.

No entanto, também não são aceites fiscalmente, segundo consta do artigo 34º do CIRC, as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a esta, as depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita à mesma, as depreciações ou amortizações que excedam os limites previstos nos termos no código supracitado, as depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil do ativo e as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou de reavaliação que exceda o previsto pela Portaria nº 467/2010, de 7 de julho, tal como dos barcos de recreio e aviões de turismo, se estes não estiverem afetos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

Outra divergência está relacionada com o previsto no artigo 33º do CIRC em que caso o valor do ativo não ultrapasse os 1.000,00 euros a sua dedução é aceite integralmente no período de tributação em que seja reconhecido.

- Exemplo 1:

Uma empresa adquiriu em 2020 uma viatura ligeira de passageiros pelo valor de 30.000,00€, utilizando para o cálculo das depreciações o método da linha reta, assim e segundo o Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro, este veículo está sujeito a uma taxa de depreciação de 25%, sendo que foi considerado que a vida útil do ativo é coincidente com a taxa a depreciação aceite fiscalmente, assim a depreciação anual será:

– Valor registado na contabilidade:  $30.000,00€ \times 25\% = 7.500,00€$

Este valor deverá ser contabilizado como segue:

642 – Gastos de depreciação e de amortização – Ativos Fixos Tangíveis	438 – Depreciações acumuladas – Ativos Fixos Tangíveis
7.500,00€	7.500,00€

No entanto, para o apuramento do resultado tributável, apenas é aceite o valor calculado a partir do limite máximo que consta da Portaria nº 467/2010, de 7 de julho, que é 25.000,00€, assim:

– Valor aceite fiscalmente:  $25.000,00€ \times 25\% = 6.500,00€$

Assim, deve ser acrescido ao resultado contabilístico o valor de 1.000,00€ para apuramento do resultado tributável, dando, este facto, origem a uma diferença temporária tributável, que resulta num passivo por imposto diferido.

Por outro lado, se for considerado uma vida útil cuja taxa associada seja diferente daquela que é aceite fiscalmente, incorremos noutra diferença que pode dar origem a um ativo ou um passivo por imposto diferido, dependendo se a taxa utilizada é menor ou maior do que aquela que é aceite fiscalmente.

- Exemplo 2:

Uma empresa adquiriu em 2020 uma viatura ligeira de passageiros pelo valor de 20.000,00€, utilizando para o cálculo das depreciações um período de vida útil de 5 anos e o método da linha reta.

No entanto, a nível fiscal e de acordo com o Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro, este veículo está sujeito a uma taxa de depreciação de 25% o que corresponde a uma vida útil de 4 anos.

Assim sendo as depreciações, a nível contabilístico e fiscal, deste ativo ao longo da sua vida útil serão realizadas de acordo com o mapa seguinte:

Ano	Depreciação Contabilística	Depreciação Fiscal
2020	4.000,00€	5.000,00€
2021	4.000,00€	5.000,00€
2022	4.000,00€	5.000,00€
2023	4.000,00€	5.000,00€
2024	4.000,00€	-

Assim, estamos perante diferenças temporárias em todos os anos de vida útil do ativo, uma vez que de acordo com os critérios fiscais, o ativo tem uma vida útil menor, levando a que o valor a da depreciação anual seja diferente entre ambos os normativos, sendo que no último ano apenas existe depreciação a nível contabilístico, neste ano as diferenças que existiam deixam de existir uma vez que o ativo passa a estar completamente depreciado de acordo com ambos os normativos.

### **3.2. Perdas por Imparidade**

Segundo a NCRF 12, estamos perante uma perda por imparidade quando temos um excedente da quantia escriturada do ativo em relação ao seu valor recuperável. Sendo que, a mesma norma prevê, no seu parágrafo 6, que sejam feitos testes de imparidade aos ativos intangíveis mesmo que estes ainda não estejam disponíveis para uso, ou seja, que ainda estejam em processo de desenvolvimento e, no seu parágrafo 7, prevê que devam existir teste de imparidade ao Goodwill sempre que este apresente qualquer indício de que possa estar em imparidade. Para os restantes ativos, deve ser verificado se estes estão em imparidade à data do fecho de contas (parágrafo 5 da NCRF 12).

Já a nível fiscal, na alínea h) do nº 2 do artigo 23º do CIRC, é estabelecido que as perdas por imparidade devem ser consideradas como um gasto do período, pois são gastos relacionados com a atividade normal da empresa. Assim devem ser contabilizadas de forma devida no período de tributação ou anteriores desde que não ultrapassem os limites fiscalmente estabelecidos.

#### **3.2.1. Perdas por imparidade em créditos**

No que diz respeito aos créditos de cobrança duvidosa, no parágrafo 10 do Preâmbulo do CIRC consta que, no que às perdas por imparidade relativas a créditos de cobrança duvidosa diz respeito, devem acolher-se as regras contabilísticas geralmente



adotadas, permitindo um alinhamento das normas fiscais portuguesas com as normas internacionais.

No entanto, para que as perdas por imparidade possam ser 100% deduzidas a nível fiscal é necessário que cumpram com os critérios previstos na alínea a) do nº 1 do artigo 28º-A do CIRC, são eles o facto de estarem relacionadas com a atividade normal da empresa, que possam ser consideradas de cobrança duvidosa nos termos do artigo 28º-B do CIRC e que estejam evidenciados na contabilidade como perdas por imparidade.

Assim, relativamente, à primeira condição, apenas as perdas por imparidade relativas a dívidas a receber de clientes estão enquadradas neste critério pois dizem respeito a créditos cuja origem é de natureza comercial e diz respeito à venda de bens ou prestação de serviços que corresponde à atividade da empresa (Santos, 2017). Já, no que diz respeito ao segundo critério que prevê que as perdas por imparidade apenas sejam aceites a nível fiscal no caso de o devedor ter pendente processo de execução de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial, no caso dos créditos terem sido reclamados judicialmente e no caso dos créditos estarem em mora há mais de seis meses, após a data de vencimento dos mesmos, sob a condição de que tenham sido efetuadas diligências no sentido do seu recebimento. No entanto, relativamente a este último critério da alínea a) do nº 1 do artigo 28º-A do CIRC, segundo o nº 2 do artigo 28º-B do CIRC apenas serão fiscalmente aceites as perdas por imparidade nos montantes anuais acumulados que se seguem:

- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

Por outro lado, a nível fiscal e de acordo com o nº 3 do artigo mencionado anteriormente, não são considerados de cobrança duvidosa e por esse motivo não aceites fiscalmente quaisquer perdas por imparidades em dívidas a receber que se enquadrem nas seguintes situações:

- a) Créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais;
- b) Créditos cobertos por seguro;
- c) Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas, empresas participadas e empresas detidas em mais de 10% do capital da mesma, com exceção para os casos em que

existam processos especiais de recuperação de empresas e proteção de credores, falência, execução ou insolvência pendentes ou de reclamação judicial dos créditos.

Todavia, a nível contabilístico, de acordo com o previsto na NCRF 12, as perdas por imparidade têm de ser registadas sempre que a quantia que se espera recuperar é inferior à quantia pela qual o ativo se encontra registado, ou seja, deve ser considerada perda por imparidade pela totalidade do crédito independentemente das suas características ou condições.

Posto isto, sempre que a nível contabilístico sejam consideradas perdas por imparidade que não sejam aceites fiscalmente, por não cumprir com os critérios fiscais anteriormente descritos, deve ser efetuada uma correção fiscal positiva, sendo que quando as mesmas são revertidas deve, ao contrário, efetuar-se uma correção fiscal negativa.

- Exemplo:

Determinada empresa faz a contabilização de uma dívida cujo período de mora é já de 6 meses, no valor de 10.000,00€, sendo este o valor total da dívida. Uma vez que, de acordo com o artigo 28º-B do CIRC apenas é aceite fiscalmente 25% do valor em mora, sendo que no segundo ano já seria aceite para efeitos fiscais mais 50% do montante em dívida e no terceiro ano já seria aceite o valor total de dívida, temos os seguintes valores registados:

- Valor registado na contabilidade:

Ano N: 10.000,00€

Este valor deverá ser contabilizado como segue:

6511 – Perdas por imparidade – Em dívidas a receber - Clientes	219 – Perdas por imparidade acumuladas – Clientes
10.000,00€	10.000,00€

- Valor aceite fiscalmente:

Ano N: 10.000,00€ x 25% = 2.500,00€

Ano N+1: 10.000,00€ x 50% = 5.000,00€

Ano N+2: 10.000,00€ x 25% = 2.500,00€

Ou seja, apenas no terceiro ano é possível considerar a nível fiscal a totalidade da perda por imparidade dando assim origem, nos dois primeiros anos, a um ativo por impostos diferidos, uma vez que apesar de não ser possível considerar a nível fiscal a totalidade do valor em mora, este valor será deduzido na totalidade na fiscalidade, mas em períodos posteriores.

### **3.2.2. Perdas por imparidade em inventários**

Segundo consta dos parágrafos 28 e seguintes da NCRF 18, sempre que se considera que o custo dos inventários não seja recuperável, este deve ser reduzido para o valor realizável líquido. Sendo que, também de acordo com o parágrafo 28 da mesma norma este ajustamento no valor dos inventários advém do facto de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores aquelas que resultariam da sua venda ou uso.

Por outro lado, a nível fiscal são aceites perdas por imparidade em inventários reconhecidas no mesmo período de tributação ou anteriores, apenas “até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele” (nº 1 do artigo 28º do CIRC).

Para estes cálculos o CIRC prevê no nº 2 do artigo 28º que o valor realizável líquido seja o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo deduzidos dos custos necessários de acabamento e venda.

### **3.3. Revalorizações**

De acordo com os parágrafos 73 e seguintes da NCRF 6 e 31 e seguintes da NCRF 7 os ativos devem ser escriturados pela quantia revalorizada, quantia esta que corresponde ao seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação ou amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade subsequentes, sendo que estas devem ser realizadas com suficiente regularidade por forma a que à data do balanço a quantia escriturada não seja materialmente diferente do seu justo valor. Sendo que este modelo apenas deve ser aplicado se existir uma diferença materialmente relevante entre a quantia escriturada e o justo valor e, quando a empresa optar pela aplicação do modelo de revalorização é obrigatório que o aplique a todos os itens daquela classe de ativos. Tendo, também, em conta que com a aplicação deste modelo o ativo, objeto de revalorização, não deixa de ser depreciado.

Por outro lado, a nível fiscal e segundo a alínea b) do nº 1 do artigo 21º do CIRC, as variações patrimoniais positivas correspondentes a mais valias potenciais ou latentes que resultem do excedente de revalorização não são aceites fiscalmente, sendo que a tributação destes excedentes apenas poderá ser efetuada em períodos futuros quando o ativo que lhe deu origem seja realizado, podendo ser realizado pelas

depreciações desse excedente que também não são aceites fiscalmente ou pela venda ou abate do ativo.

Assim, o não reconhecimento a nível fiscal das revalorizações de ativos darão origem ao reconhecimento de impostos diferidos, por esta se tratar de uma diferença temporária, causada pelo diferimento na tributação do aumento de capitais próprios em resultado do reconhecimento do aumento do ativo fixo tangível pela revalorização, este reconhecimento de impostos diferidos deve ter como contrapartida a diminuição dos capitais próprios, que tem como objetivo o reconhecimento de forma imediata do impacto fiscal do excedente de revalorização nas demonstrações financeiras, não obstante a tributação ser efetuada em períodos futuros.

- Exemplo:

Determinada empresa possui um edifício, cujo valor de aquisição foi de 250.000,00€ e que tem uma vida útil estimada de 50 anos, a empresa definiu como política contabilística o modelo de revalorização, tendo contratado um perito para avaliar o edifício, nesta data o valor de depreciações acumuladas era de 25.000,00€ (aceites pela AT). O relatório do avaliador dita que o valor de mercado deste edifício é de 840.000,00€, tendo a empresa reconhecido um acréscimo na quantia escriturada do ativo em 615.000,00€, devendo este valor ser contabilizado como segue:

432 – Ativos Fixos Tangíveis – Edifícios e outras construções	5891 – Excedentes de valorização de ativos fixos tangíveis
615.000,00€	615.000,00€

Sendo que esta operação não é aceite fiscalmente, dando origem a um passivo por imposto diferido.

### 3.4. Provisões

No que diz respeito às provisões, nos termos do parágrafo 10 da NCRF 21, as mesmas caracterizam-se pela incerteza que a elas está associada, no que diz respeito à tempestividade ou à quantia dos gastos que no futuro serão necessários para a sua liquidação. Assim, de acordo com o parágrafo 13 da mesma norma estas apenas devem ser reconhecidas quando, cumulativamente, a entidade tenha uma obrigação presente que tenha resultado de um acontecimento passado, seja provável uma saída de recursos para liquidar uma obrigação e quando possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação futura.

Fiscalmente, de acordo com o nº 1 do artigo 39º do CIRC são fiscalmente aceites as provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, as que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes, as provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal de carácter genérico e abstrato pelas empresas seguradoras sujeitas à sua supervisão e pelas empresas seguradoras a operar em Portugal mas com sede noutra Estado Membro da UE e as que sejam constituídas com o objetivo de fazer face a encargos com a reparação ambiental.

Assim, não são aceites fiscalmente as provisões que tenham sido reconhecidas na contabilidade e que estejam relacionadas a impostos, acidentes de trabalho e doenças de trabalho, contratos onerosos e reestruturação.

- Exemplo:

A empresa X prevê poder gastar, no próximo ano, um valor de 8.000,00€ relativamente a acidentes de trabalho e doenças de trabalho. Posto isto, a nível contabilístico foi constituída uma provisão pelo valor que se espera gastar, contabilizada como segue:

674 – Provisões do período – Acidentes no trabalho e doenças profissionais	294 – Provisões - Acidentes no trabalho e doenças profissionais
8.000,00€	8.000,00€

No entanto, esta provisão não é aceite fiscalmente, assim deve-se acrescentar ao resultado fiscal o valor de 8.000,00€.

### **3.4.1. Provisões constituídas por obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso**

Segundo consta da alínea a) do nº 1 do artigo 39º do CIRC, apenas as provisões que tenham como objetivo fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por motivos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período concorrem para a formação do resultado fiscal.

Relativamente, aos critérios para estimar o valor das provisões a serem consideradas, os critérios fiscais seguem os critérios contabilísticos de mensuração que constam dos parágrafos 35 e seguintes da NCRF 21, e que ditam que a quantia a reconhecer deverá ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço. Sendo que para este tipo de provisões devem ser

consideradas indemnizações e outros encargos devidos pela existência de tais processos, nomeadamente honorários a advogados.

- Exemplo (adaptado de Caiado *et al*, 2013):

A empresa Y, SA está envolvida num processo judicial, que teve início em 2018, em que um conjunto de ex-trabalhadores exige uma indemnização devido ao facto de considerarem que foram injustamente despedidos. Esta ação implicará dispêndios no montante de 1.000.000,00€.

O advogado da empresa prevê uma grande probabilidade de que o resultado da ação seja favorável aos trabalhadores e que o desfecho do processo seja conhecido num prazo de 3 anos.

A taxa de desconto a considerar é de 2%.

O valor atual da provisão é:

$$\text{Valor atual} \times (1 + 0,02)^3 = 1.000.000,00\text{€}$$

$$\text{Valor atual} = 942.322,33\text{€}$$

Elaborou-se o seguinte mapa de apoio:

Anos	Saldo inicial	Juros	Saldo final da provisão
	(1)	(2) = (1) x 2%	(1) + (2)
2018	942.322,33€	18.846,45€	961.168,78€
2019	961.168,78€	19.223,38€	980.392,16€
2020	980.392,16€	19.607,84	1.000.000,00€

1. Registo inicial da provisão, ano de 2018:

673 – Processos judiciais em curso	293 – Processos judiciais em curso
942.322,33€	942.322,33€

2. Posteriormente deve registar-se anualmente:

6888 – Outros não especificados	293 – Processos judiciais em curso
Juros	Juros

Os gastos contabilizados em todos os períodos são aceites fiscalmente nos períodos em que são contabilizados, não sendo necessários ajustamentos fiscais ao resultado contabilístico.

### 3.4.2. Provisões para garantias a clientes

De acordo com o previsto na alínea b) do nº 1 do artigo 39º do CIRC, concorrem para a determinação do resultado fiscal as provisões que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços. Sendo que, segundo o nº 5 do artigo referido, o montante anual da provisão deve ser determinado pela aplicação, às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuada no período de tributação, de uma percentagem que não pode ser superior àquela que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas nos mesmos períodos. Já de acordo com o nº 4 do mesmo artigo as provisões para garantias a clientes não devem continuar a partir do momento em que se verifique que os eventos que lhe deram origem não ocorreram nem viram a correr. Assim, no caso de a garantia não ser acionada, a provisão deve ser revertida, sendo considerada rendimento do respetivo período de tributação.

- Exemplo (adaptado de Caiado *et al*, 2013):

A empresa Z constituiu em 2020 uma provisão no valor de 20.000,00€ com o objetivo de fazer face a possíveis encargos decorrentes das garantias das quais os clientes possam vir a usufruir.

Elaborou-se o seguinte mapa de apoio:

	2017	2018	2019	2020
Vendas com garantias associadas	400.000,00€	300.000,00€	240.000,00€	200.000,00€
Custos de garantia	12.000,00€	16.000,00€	15.000,00€	8.000,00€
Proporção custos/vendas nos últimos três anos – 2018 a 2020 (A)				5,27%
Provisão fiscalmente aceite: vendas 2020 x (A)				10.540,00€
Provisão constituída				20.000,00€
Gasto não aceite fiscalmente				9.460,00€

Assim, estamos perante um gasto contabilístico superior ao aceite fiscalmente, sendo que deverá ser realizado um acréscimo ao resultado líquido para apuramento do resultado fiscal.

### 3.4.3. Provisões de carácter ambiental

Conforme referido anteriormente, são aceites a nível fiscal as provisões constituídas com objetivo de fazer face aos encargos com a reparação de danos de

caráter ambiental. Todavia, o nº 1 do artigo 40º do CIRC estabelece limites à aceitação fiscal da provisão constituída contabilisticamente para fazer face a estes encargos. Estes limites correspondem ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados de reparação dos danos ambientais, pelo número de anos de exploração previstos pela realização do dano. No entanto, segundo o nº 2 do mesmo artigo, o limite apurado nos termos do nº 1 pode ser alterado no caso de o nível previsto de exploração ser irregular ao longo do tempo. Também, e de acordo com os nºs 6 e 7 do artigo supracitado, a provisão deve ser utilizada nos fins para os quais foi constituída, até ao final do terceiro exercício após o fecho da exploração. No caso da provisão não ter sido utilizada na sua totalidade ou em parte para os fins para os quais foi criada, essa mesma parte deve ser considerada como rendimento do terceiro período de tributação após o fecho da exploração.

Assim, no caso de o montante de provisões reconhecido a nível contabilístico ter ultrapassado os limites fiscais, deveram ocorrer correções fiscais no momento da determinação do lucro tributável.

### **3.5. Mais-valias e menos-valias**

De acordo com o previsto do nº 1 do artigo 46º do CIRC a nível fiscal são considerados como mais ou menos valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas que digam respeito a transmissão onerosa, qualquer que seja o título a que se opere, bem como os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida e que respeitem a ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis, propriedades de investimento e instrumentos financeiros com exceção dos reconhecidos pelo justo valor. Sendo, que de acordo com a alínea h) do nº 1 do artigo 20º e a alínea l) do nº 2 do artigo 23º do CIRC as mais e menos valias são consideradas ganhos ou perdas para efeitos fiscais, ou seja, concorrem para a formação do resultado fiscal.

Posto isto, segundo o nº 2 do artigo 46º do CIRC as mais ou menos valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido de encargos, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções efetuadas. Para além deste aspeto o nº 1 do artigo 47º do CIRC prevê que o valor de aquisição deve ser atualizado mediante a aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, publicados em portaria do Ministério das Finanças, sempre que à data da realização tenham decorrido dois ou mais anos desde a



data de aquisição, sendo que esta atualização deve ser deduzida para efeitos da determinação do resultado fiscal, não sendo esta atualização aplicada aos instrumentos financeiros com exceção das partes de capital, segundo consta do nº 2 do mesmo artigo.

Assim, o cálculo das mais ou menos valias a nível fiscal não coincide com o cálculo das mesmas a nível contabilístico, uma vez que o cálculo das mais ou menos valias contabilísticas não tem em conta o efeito da desvalorização da moeda.

Outra diferença entre os dois normativos, no que, às mais ou menos valias, diz respeito, está relacionada com o facto de que, a nível fiscal, nos casos de reinvestimento total do valor da realização, as diferenças positivas entre as mais valias e as menos valias apenas será tributado em 50% (nº 1 do artigo 48º do CIRC). Já no caso de apenas ser reinvestido uma parte do valor de realização, o saldo positivo a ser tributado em 50% corresponde à proporção do valor reinvestido, sendo que a parte não reinvestida deve ser tributada na totalidade (nº 2 do artigo 48º do CIRC). No entanto, e de acordo com o nº 6 do artigo 48º do CIRC se o reinvestimento não tiver sido, efetivamente, realizado até ao final do segundo exercício após a alienação, a diferença não incluída no resultado fiscal deve ser considerada como um ganho do período e será majorada em 15%.

- Exemplo (adaptado de Caiado *et al*, 2013):

A empresa Z, SA alienou em 2020 um ativo fixo tangível, do qual se conhece a seguinte informação:

Ano aquisição	Valor aquisição (VA)	Valor realização (VR)	Tx decreto regulamentar 25/2009	CDM	Reinvestimento
2016	20.000,00€	13.000,00€	20%	1,05	Não

CDM = Coeficiente de desvalorização da moeda

O mapa de depreciações contabilísticas e fiscais consideradas é o seguinte:

Período	Quota máxima	Quota mínima	Praticadas		Quota perdida	Fiscalmente aceites	
			Período	Acumuladas		Imputadas	Acumuladas
2016	4.000,00€	2.000,00€	4.000,00€	4.000,00€	0,00€	4.000,00€	4.000,00€
2017			2.000,00€	6.000,00€	0,00€	2.000,00€	6.000,00€
2018			2.000,00€	8.000,00€	0,00€	2.000,00€	8.000,00€
2019			1.000,00€	9.000,00€	1.000,00€	2.000,00€	10.000,00€

- Mais-valia contabilística = VR – (VA – Depreciações acumuladas) = 13.000,00€ - (20.000,00€ - 9.000,00€) = 2.000,00€

Esta mais-valia, considerada para efeitos do apuramento do resultado contabilístico não concorre para a formação do lucro tributável, por isso deve ser desconsiderada para efeitos fiscais, devendo ser deduzido no mapa de apuramento do resultado tributável.

$$\begin{aligned} - \text{ Mais-valia fiscal} &= \text{VR} - (\text{VA} - \text{Depreciações acumuladas fiscalmente aceites}) \\ &\times \text{CDM} = 13.000,00\text{€} - (20.000,00\text{€} - 10.000,00\text{€}) \times 1,05 = 2.500,00\text{€} \end{aligned}$$

Esta mais-valia concorre para a formação do resultado fiscal devendo, por este motivo, ser acrescida no mapa de apuramento do lucro tributável, uma vez que não consta na contabilidade.

### **3.6. Contratos de Construção**

Segundo Santos (2017), o rédito de um contrato de construção deve ser o justo valor da retribuição recebida ou a receber. Por outro lado, a contabilização destes contratos pode implicar estimativas, bem como a revisão destas, uma vez que, a realização de um contrato pode implicar uma diversidade de circunstâncias cujo desfecho é incerto. Ou seja, o valor do rédito do contrato, tendo em conta estimativas iniciais, pode ter variações nos vários períodos (parágrafos 11 a 15 da NCRF 19).

Assim, a nível contabilístico, e de acordo com o parágrafo 22 da mesma norma, no reconhecimento do rédito e dos custos do contrato devem ser considerados como rendimentos e gastos, respetivamente, com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data do balanço para os casos em que o desfecho do contrato seja fiavelmente estimado. Sendo o método da percentagem de acabamento o método de referência para a mensuração do rédito dos contratos de construção. Este método, segundo o parágrafo 25 e seguintes da NCRF 19 consiste no equilíbrio entre os réditos e os gastos contratuais obtidos à medida que estes vão ocorrendo, sendo que, se a qualquer momento existir um excesso previsto dos custos totais sobre os réditos, este deve ser reconhecido como um gasto, através da constituição de uma provisão.

Assim, e tendo em conta o previsto na norma contabilística, o legislador no artigo 19º do CIRC consagrou o mesmo critério para a determinação do rédito de contratos de construção plurianuais, sendo que segundo o nº 2 do mesmo artigo a percentagem de acabamento corresponde à proporção entre os gastos suportados até ao momento e a soma dos gastos estimados para a realização do contrato.

No entanto, apesar de regra geral a norma fiscal se aproximar da regra contabilística, existem divergências entre elas relativamente aos contratos de

construção. Estas divergências prendem-se com o facto de que a nível contabilístico o método da percentagem de acabamento pode ser determinado de diversas formas, como por exemplo por via do levantamento do trabalho técnico ou através da conclusão de uma parte do trabalho contratado. Sendo que a nível fiscal apenas é possível apurar o grau de acabamento através da regra já descrita e que consta do nº 2 do artigo 19º do CIRC.

Assim, no caso de a empresa optar por um método para calcular a percentagem de acabamento diferente do aceite fiscalmente, existirão divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, levando a que a empresa tenha de efetuar correções fiscais relativas às diferenças entre os dois métodos.

Por outro lado, se a nível contabilístico não for possível estimar com fiabilidade o desfecho do contrato, então fiscalmente pode considerar-se o método do lucro nulo, em que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais (nº 3 do artigo 19º do CIRC).

Outra divergência existente entre os dois normativos está relacionada com o facto de que a nível fiscal não é possível deduzir as perdas esperadas (nº 4 do artigo 19º do CIRC), o que demonstra um afastamento entre os dois normativos, uma vez que de acordo com o parágrafo 36 da NCRF 19 quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do mesmo, a perda esperada deve ser reconhecida, a nível contabilístico, como um gasto, como por exemplo através de uma provisão para contratos de construção.

- Exemplo (adaptado de Santos, 2011):

A empresa X, sociedade de construção civil tem em curso um projeto de construção. Sendo que para efeitos de contabilização desta construção, existem os seguintes elementos, considerando que no ano de início é o ano N:

	N	N+1	N+2
Custos do período	300.000,00€	370.000,00€	330.000,00€
Custos acumulados	300.000,00€	670.000,00€	1.000.000,00€
Custo total estimado	750.000€	1.000.000,00€	1.000.000,00€
Percentagem de acabamento	40,00%	67,00	100,00%
Rédito do período	333.000,00€	306.000,00€	261.000,00€
Rédito acumulado	333.000,00€	639.000,00€	900.000,00€
Preço inicial e trabalhos adicionais	900.000,00€	900.000,00€	900.000,00€
Percentagem de faturação	37,00%	71,00%	100,00%

Aplicando o critério da percentagem de acabamento obtemos os seguintes valores:

	N	N+1	N+2
Custos do período	300.000,00€	370.000,00€	330.000,00€
Rédito do período	360.000,00€	243.000,00€	297.000,00€
Regularização de acréscimos de rendimentos de períodos anteriores	-	27.000,00€	-
Regularização de rendimentos diferidos de períodos anteriores	-	-	36.000,00€
Acréscimos de rendimentos	27.000,00€	-	-
Rendimentos diferidos	-	36.000,00€	-

No entanto, é necessário considerar o efeito da perda esperado, no valor de 100.000,00€. Assim, os resultados contabilísticos do contrato são os seguintes:

	N	N+1	N+2
Réditos	360.000,00€	243.000,00€	297.000,00€
Réditos acumulados	360.000,00€	603.000,00€	900.000,00€
Gastos e perdas	300.000,00€	403.000,00€	297.000,00€
Gastos e perdas acumulados	300.000,00€	703.000,00€	1.000.000,00€
Resultado	60.000,00€	-160.000,00€	0,00€
Resultado acumulados	60.000,00€	-100.000,00€	-100.000,00€

Por outro lado, a nível fiscal e tendo em conta que a este nível a perda esperada não é tida em conta, os resultados fiscais apurados são os seguintes:

	N	N+1	N+2
Réditos	360.000,00€	243.000,00€	297.000,00€
Réditos acumulados	360.000,00€	603.000,00€	900.000,00€
Gastos e perdas	300.000,00€	370.000,00€	330.000,00€
Gastos e perdas acumulados	300.000,00€	670.000,00€	1.000.000,00€
Resultado	60.000,00€	-127.000,00€	-33.000,00€
Resultado acumulados	60.000,00€	-67.000,00€	-100.000,00€

Assim, estamos no ano N+1 estamos perante uma diferença temporária entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

### 3.7. Periodização do lucro tributável

A periodização do lucro tributável está relacionada, sobretudo, com o facto de cada exercício ser independente para efeitos de tributação, segundo o parágrafo 7 do

preâmbulo do CIRC, devendo para efeitos de tributação considerar-se períodos de um ano, ano esse que por norma corresponde ao ano civil, havendo, no entanto, exceções, as quais constam do artigo 8º do CIRC.

Assim, segundo o nº 1 do artigo 18º do CIRC, as componentes positivas ou negativas do lucro tributável, devem ser imputadas ao período de tributação em que efetivamente ocorreram, não sendo considerado o seu recebimento ou pagamento, correspondente, por isso, ao pressuposto contabilístico do acréscimo, estamos assim perante um sinal de que o legislador teve em conta o critério contabilístico para a realização da norma fiscal relativamente a este aspeto (Santos, 2017).

No entanto, em relação a este ponto, além das semelhanças, existem, também, enumeras diferenças entre os dois normativos, sendo que a nível fiscal existem algumas regras específicas de periodização que têm como objetivo evitar o adiamento na determinação dos resultados (Catarino & Guimarães, 2012, referido por Santos, 2017).

De seguida analisaremos os pontos de divergências entre os dois normativos, no que diz respeito à periodização do lucro tributável.

### **3.7.1. Correções de períodos anteriores**

A nível contabilístico estas operações estão reguladas na NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e tem como objetivo ditar os critérios de seleção e alteração das políticas contabilísticas, tal como o tratamento contabilístico e divulgação das mesmas.

Assim, esta NCRF, prevê que quando o erro ou a alteração da estimativa seja materialmente relevante, estas correções deveram ser contabilizadas na rubrica “56 – Resultados transitados”, ou seja, deve estar considerado no capital próprio, não devendo ter influência no Resultado Líquido do Período. Por outro lado, os erros que não sejam materialmente relevantes devem ser reconhecidos como rendimentos ou gastos do período.

A nível fiscal, os erros imateriais devem ser tratados tendo em conta o disposto no artigo 18º do CIRC, que nos termos do seu nº 2 diz que apenas são aceites fiscalmente se aquando do apuramento do resultado tributável estes sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos, sendo que para os erros ou alterações imateriais que sejam previsíveis ou manifestamente conhecidos devem ser considerados como gasto ou rendimento, no período em que são reconhecidos contabilisticamente. No caso dos erros materialmente relevantes devem ser tratados nos termos dos artigos 21º - Variações

patrimoniais positivas e 24º - Variações patrimoniais negativas, tendo, também em conta o previsto no nº 2 do artigo 18º do CIRC que dita que os erros materialmente relevantes devem ser considerados no apuramento do lucro tributável, apenas nas situações em que à data do encerramento forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos, sendo que este valor deve afetar o resultado fiscal do período em que é corrigido. Por outro lado, se os erros forem previsíveis ou manifestamente conhecidos à data do encerramento não há lugar a qualquer correção fiscal, ou seja, não concorrem para o lucro tributável.

- Exemplo (adaptado de Caiado *et al*, 2013):

Em outubro de 2020, a empresa X contraiu um empréstimo bancário no valor de 40.000,00€. A taxa anual de juros é de 8%, sendo estes pagos de forma postecipada em prestações semestrais, vencendo-se a primeira em março de 2021.

Assim, em março de 2021 constava do extrato bancário um débito no valor de 1.600,00€ referentes a juros, tendo sido realizado o seguinte registo contabilístico:

6911 - Juros de financiamentos obtidos	12 - Depósitos à ordem
1.600,00€	1.600,00€
$((40.000,00€ \times 8\%) / 2)$	

No entanto, como parte destes juros são relativos ao ano de 2020, estando desta forma contabilizados de forma errada, e como representa um gasto manifestamente conhecido à data do fecho do ano de 2020, sendo o valor dos juros correspondentes a 2020 de 800,00€, este valor deverá ser acrescido ao resultado líquido do período de 2020, devendo ser entregue uma declaração de substituição onde conste este ajustamento. Esta alteração vai, assim, provocar uma diferença temporária tributável entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

### 3.7.2. Vendas e prestações de serviços

O rédito deve ser mensurado pela quantia em dinheiro ou pelos seus equivalentes já recebidos ou a receber, segundo consta do parágrafo 11 da NCRF 20. No entanto, no caso de a entrada de dinheiro ou equivalentes ser diferido, o justo valor do recebimento pode ser menor do que a quantia nominal do valor recebido ou a receber, estando esta situação prevista na norma referida anteriormente, sendo que a mesma prevê que a diferença entre o justo valor e a quantia nominal deve ser reconhecida como rédito de juros.

Por outro lado, a nível fiscal segundo o nº 5 do artigo 18º do CIRC, os réditos relativos a vendas e prestações de serviços, tal como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que dizem respeito pela quantia nominal da contraprestação.

Assim, esta diferença dará origem a correções fiscais, sendo que se o justo valor da retribuição for inferior à quantia nominal ter-se-á de acrescentar essa diferença, sendo que esse montante poderá ser deduzido nos períodos económicos seguintes.

- Exemplo (adaptado de Caiado *et al*, 2013):

A empresa A comercializa móveis e tem disponível para certos clientes a possibilidade de pagar a 12 meses sem juros, o cliente B adquiriu em outubro de 2020 um conjunto de móveis que totaliza um valor de 30.000,00€ que o cliente A apenas pagará por completo um ano depois, em outubro de 2021.

A empresa A, cujo ano fiscal é correspondente com o ano civil, considera a taxa de 10% como o valor a reconhecer em 2020 e a descontar aos 30.000,00€ e que apenas será recebido em 2021.

Assim, para o fecho de contas de 2020 a empresa considera os seguintes movimentos contabilísticos:

211 - Clientes c/c	71 - Vendas	282 - Rendimentos a reconhecer
30.000,00€	27.272,00€	2.728,00€

Posteriormente, em 2021, aquando do recebimento do cliente, deverá ser realizado o seguinte lançamento:

282 - Rendimentos a reconhecer	791x - Juros obtidos
2.728,00€	2.728,00€
12 - Depósitos à ordem	211 - Clientes c/c
30.000,00€	30.000,00€

No entanto, a nível fiscal deve ser reconhecido em 2020 o valor total da venda (30.000,00€), não havendo qualquer rendimento em 2021, ou seja, em 2020 é necessário fazer um ajustamento positivo ao resultado líquido do período 2.728,00€ e em 2021 deve ser feito um ajustamento negativo ao resultado líquido do período. Assim, estamos perante uma diferença temporária dedutível que dará origem a um ativo por imposto diferido.

### 3.7.3. Método de Equivalência Patrimonial

Segundo consta dos parágrafos 62 e seguintes da NCRF 13 e do parágrafo 9 da NCRF 15, o método de contabilização e mensuração que deve ser utilizado para o reconhecimento dos investimentos financeiros em empresas subsidiárias, associadas ou entidades conjuntamente controladas é o método de equivalência patrimonial.

Já a nível fiscal e, de acordo com o nº 8 do artigo 18º do CIRC, os rendimentos e gastos que surjam como consequência da utilização do método de equivalência patrimonial, não concorrem para a determinação do lucro tributável, sendo que os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos devem ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.

Assim, os gastos associados à imputação dos resultados negativos da participada que tenham sido reconhecidos na esfera do investidor segundo o método de equivalência patrimonial devem ser acrescidos no momento do apuramento do lucro tributável.

- Exemplo (adaptado de Caiado *et al*, 2013):

A empresa X detém uma participação de 25% no capital da empresa Y.

Admitindo dois cenários:

1. A participada obteve lucros e distribuiu dividendos	2. A participada teve prejuízo				
A empresa Y obteve 80.000,00€ de lucro no ano n e pagou em n+1 50.000,00€ de dividendos	A empresa Y teve no ano n um prejuízo de 30.000,00€				
<p>- Contabilização:</p> <p>&gt; No ano n a empresa X deve fazer os seguintes lançamentos, relativo à sua participação nos lucros:</p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center; vertical-align: top;"> <p>4121 - Método de equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>20.000,00€ (80.000,00€ x 25)</p> </td> <td style="width: 50%; text-align: center; vertical-align: top;"> <p>7851- Aplicação do método da equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>20.000,00€</p> </td> </tr> </table> <p>&gt; No ano n+1 deveram ser realizados os seguintes lançamentos:</p>	<p>4121 - Método de equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>20.000,00€ (80.000,00€ x 25)</p>	<p>7851- Aplicação do método da equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>20.000,00€</p>	<p>- Contabilização</p> <p>&gt; No ano n a empresa X deverá realizar os seguintes lançamentos, pelo reconhecimento dos prejuízos:</p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center; vertical-align: top;"> <p>6852 - Aplicação do método da equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>7.500,00€ (30.000,00€ x 25%)</p> </td> <td style="width: 50%; text-align: center; vertical-align: top;"> <p>4121 - Método de equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>7.500,00€</p> </td> </tr> </table>	<p>6852 - Aplicação do método da equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>7.500,00€ (30.000,00€ x 25%)</p>	<p>4121 - Método de equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>7.500,00€</p>
<p>4121 - Método de equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>20.000,00€ (80.000,00€ x 25)</p>	<p>7851- Aplicação do método da equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>20.000,00€</p>				
<p>6852 - Aplicação do método da equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>7.500,00€ (30.000,00€ x 25%)</p>	<p>4121 - Método de equivalência patrimonial</p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p>7.500,00€</p>				



12 - Depósitos à ordem	4121 - Método de equivalência patrimonial	
12.500,00€	12.500,00€	
(dividendos recebidos = 50.000,00€ x 25%)		
56 - Resultados transitados	5712 - Lucros não atribuídos	
7.500,00€	7.500,00€	
(dividendos não distribuídos = 30.000,00€ x 25%)		
- Tratamento fiscal > No ano n o valor contabilizado como rendimento (20.000,00€) deve ser deduzido ao resultado líquido do período para efeitos do apuramento do resultado fiscal. > No ano n+1 deverá ser realizado um acréscimo no valor de 12.500,00€ relativos aos lucros recebidos.	- Tratamento fiscal > Deverá ser realizado um acréscimo no valor de 7.500,00€ ao resultado líquido, uma vez que a contabilização de prejuízos relativos a empresas participadas não concorre para a formação do resultado fiscal.	

#### 3.7.4. Variações de Justo Valor

De acordo com o n.º 9 do artigo 18.º do CIRC, não são aceites fiscalmente os ajustamentos que decorram da aplicação do justo valor, sendo que estes devem ser imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, com exceção das situações em que digam respeito a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, e que, no caso de se tratarem de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha uma participação igual ou superior a 5%

do respetivo capital social ou noutras situações que digam respeito a exceções previstas no CIRC. Assim, no caso das variações do justo valor terem sido reconhecidas em resultados, devem ser efetuadas as correspondentes correções por parte do sujeito passivo e, no caso das variações que tenham sido reconhecidas em Capital Próprio, as respetivas variações patrimoniais não concorrem para a formação do resultado fiscal, não havendo lugar a qualquer correção a nível fiscal (alínea b) do nº 1 do artigo 21º e alínea b) do nº 1 do artigo 24º do CIRC).

Segundo, Amorim (2012) a aceitação do justo valor não depende, nem da forma contabilística de inscrição do mesmo, nem da entidade em si, mas sim da natureza e das características do ativo, tendo em conta que o justo valor não incide sobre todos ativos, mas apenas sobre alguns deles. No entanto, e de acordo com o mesmo autor apenas é possível mensurar o justo valor em situações de elevada fiabilidade de mensuração caso contrário deve ser utilizado a valorimetria do custo histórico.

É, ainda, importante referir que de acordo com a alínea b) do nº 1 do artigo 46º do CIRC não há lugar à determinação de mais ou menos valias fiscais mediante transmissão onerosa de instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor, ou seja, relativamente aos casos em que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor são aceites fiscalmente.

A nível contabilístico e de acordo com a NCRF 11, no seu parágrafo 39, o justo valor deve refletir as condições de mercado à data do balanço, sendo que segundo o parágrafo 46 “a melhor evidência do justo valor é dada por preços correntes num mercado ativo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a locações e outros contratos semelhantes”. Assim, de acordo com o parágrafo 47 da mesma norma, na ausência de preços contantes, uma entidade deve considerar a informação proveniente de várias fontes, entre as quais:

- i. Preços correntes num mercado ativo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização ajustados para refletir essas diferenças;
- ii. Preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos ativos, com ajustamentos para refletir quaisquer alterações nas condições económicas;
- iii. Projeções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas fiáveis de futuros fluxos de caixa suportadas pelos termos de qualquer locação e de outros contratos existentes.

Sendo que, segundo Amorim (2012), as entidades são incentivadas a utilizar o modelo do justo valor, assim, o justo valor deve ser incorporado na demonstração de

resultados ou no balanço dependendo se os bens se destinam a ser vendidos ou não e no âmbito da atividade normal da empresa. Assim, e de acordo com mesmo autor, para além das propriedades de investimento, também os instrumentos financeiros podem ser mensurados pelo modelo do justo valor, sendo alguns exemplos de instrumentos financeiros que são mensurados ao justo valor os que se seguem:

- os investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente;
- os produtos derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio;
- os instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;
- os ativos e passivos financeiros detidos para negociação.

Outro aspeto importante, prende-se com o facto de que a nível fiscal apenas é aceite para mensuração das propriedades o modelo do custo histórico, sendo que os ganhos ou perdas resultantes da alteração do justo valor não concorrem para o apuramento do resultado fiscal e apenas são tributados no período de tributação em que os elementos que lhe deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados (nº 9 do artigo 18º do CIRC) , dando isto origem a uma situação de divergência entre os dois normativos.

- Exemplo (adaptado de Caiado *et al*, 2013):

A empresa Z adquiriu na bolsa de valores, em julho do ano n um lote de 100.000 ações da empresa X, que representam 10% do seu capital social, ao preço unitário de 2,00€, sendo o objetivo da empresa Z realizar um ganho de curto prazo (ações detidas para negociação). Em 31 de dezembro do ano n, a cotação das ações era de 3,00€.

- Contabilização da aquisição:

142 - Instrumentos financeiros detidos para negociação	12 - Depósitos à ordem
200.000,00€	200.000,00€
(aquisição das ações = 100.000 x 2,00€)	

- Reconhecimento do justo valor a 31 de dezembro:

142 - Instrumentos financeiros detidos para negociação	771- Ganhos por aumentos de justo valor
100.000,00€	100.000,00€
(aquisição das ações = 100.000 x 1,00€)	

A nível fiscal o aumento do justo valor reconhecido, pelo valor de 100.000,00€ deve ser deduzido ao resultado líquido do período para formação do resultado fiscal, uma vez que o lote de ações adquirido representa mais de 10% do capital social de empresa X.

### **3.7.5. Benefícios dos empregados**

A nível contabilístico e segundo a NCRF 28, parágrafos 11 e 18, os benefícios aos empregados devem ser reconhecidos pelo seu valor líquido a partir do momento em que o funcionário tenha prestado o serviço à entidade.

No entanto, a nível fiscal, de acordo com o previsto no nº 11 do artigo 18º do CIRC, os pagamentos efetuados com base em ações a trabalhadores e membros dos órgãos estatutários ou de exercício ou função, concorrem para a formação do lucro tributável no período em que tais direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago.

Esta diferença dá origem a uma correção fiscal positiva no momento do apuramento do lucro tributável do período em que foram reconhecidas contabilisticamente.

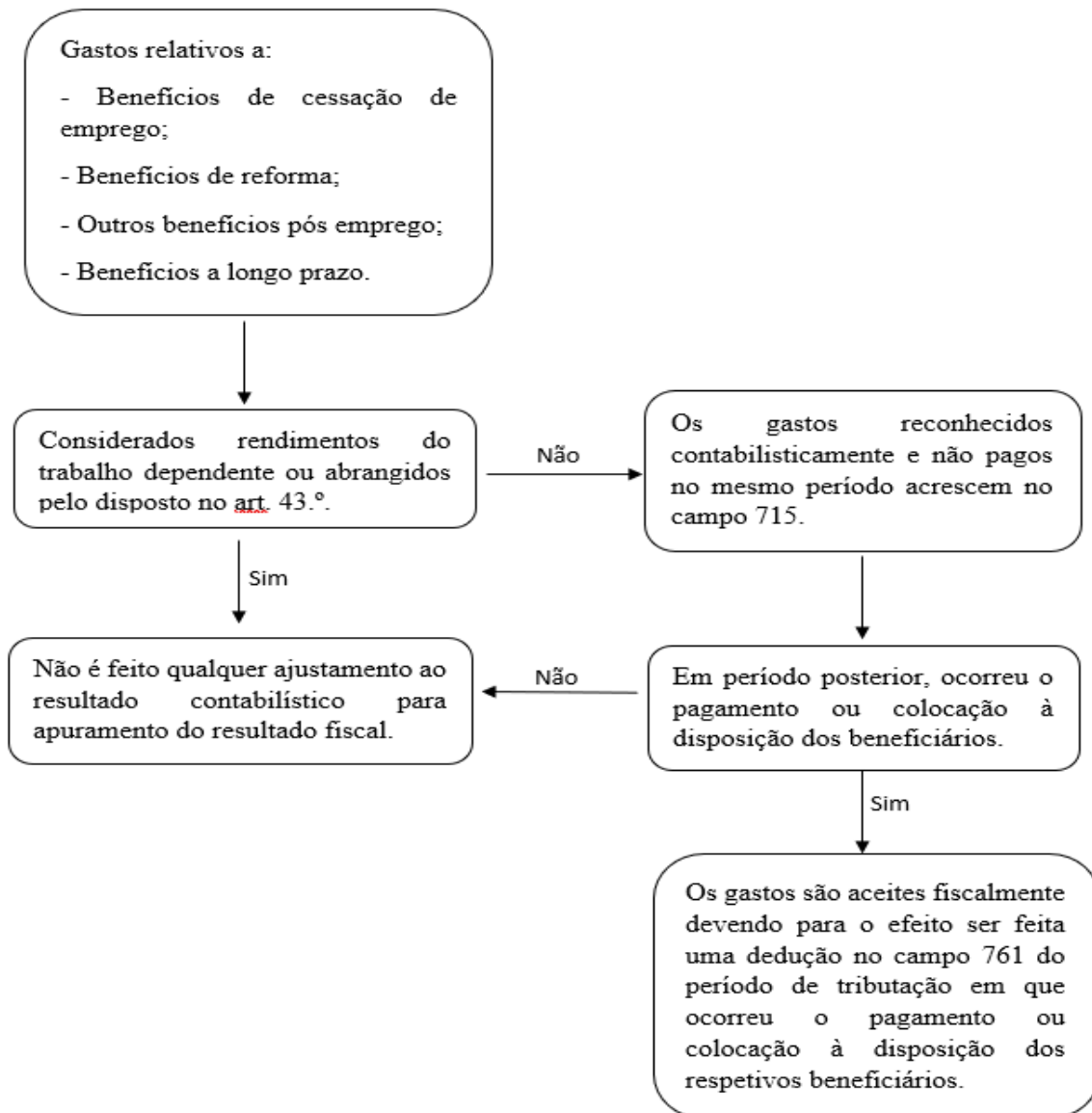
No entanto, de acordo com o nº 12 do artigo 18º do CIRC, são exceção a situações em que o colaborador esteja abrangido pelo artigo 43º do mesmo código, segundo o qual “os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do nº 3) da alínea b) do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários”. Por outro lado, de acordo com o parágrafo 39 da NCRF 28, estes mesmos gastos devem ser reconhecidos a nível contabilístico aquando da prestação dos serviços por parte do funcionário à entidade, sendo que este valor deve, de acordo com os parágrafos 42 e seguintes da mesma norma, ser o total líquido do valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço menos o justo valor, à data do balanço, dos ativos do plano dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

Assim, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos funcionários concorrem

para o apuramento do lucro tributável se estes forem considerados rendimento do trabalho dependente (IRS) ou se forem abrangidos pelo artigo 43º do CIRC ou se no período se verificar o pagamento de tais benefícios ou a sua colocação à disposição (Caiado *et al*, 2013).

Podemos, então, sistematizar a aplicação do normativo fiscal da seguinte forma:

Figura 2: Momento do reconhecimento fiscal dos gastos de acordo com o normativo fiscal



Fonte: Caiado *et al* (2013)

## 4. Metodologia de investigação

Concluídas a revisão da literatura e a análise das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, iremos, ao longo do presente capítulo abordar a metodologia de investigação, fazendo, de forma sintética, uma análise dos diferentes tipos de pesquisa existentes. Posteriormente, serão apresentados os objetivos que se pretende atingir com a presente investigação, bem como as questões de investigação. Por fim, será apresentada a metodologia adotada no estudo empírico e que nos vai permitir alcançar os objetivos propostos e responder às questões de investigação.

### 4.1. Introdução

De acordo com Malta (2020) podemos entender que a metodologia científica diz respeito a um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência com vista a formular e resolver problemas no sentido de obtenção de conhecimento. Assim sendo, de acordo com o mesmo autor, é possível considerar que o processo de obtenção de conhecimento deve ser suportado por uma metodologia científica, que fará a validação do conhecimento obtido, permitindo que a investigação realizada seja repetida, dando origem a conclusões semelhantes.

### 4.2. Tipos de pesquisa

Para Oliveira (2011) são cinco os critérios para classificação das pesquisas: os objetivos, a natureza, o objeto de estudo, a técnica de recolha de dados e a técnica de análise de dados.

Tabela 2: Classificação da metodologia científica

<b>Classificação quanto aos objetivos da pesquisa</b>	<b>Classificação quanto à natureza da pesquisa</b>	<b>Classificação quanto à escolha do objeto de estudo</b>	<b>Classificação quanto à técnica de recolha de dados</b>	<b>Classificação quanto à técnica de análise de dados</b>
-Descritiva -Exploratória -Explicativa -Exploratório -descritiva	-Qualitativa -Quantitativa -Qualitativa- quantitativa	-Estudo de caso único -Estudo de casos múltiplos -Amostragens	-Entrevista -Questionário -Observação -Pesquisa documental	-Análise de conteúdo -Estatística descritiva -Estatística

		não- probabilísticas -Amostragens probabilísticas -Estudo censitário	-Pesquisa bibliográfica -Pesquisa -Triangulação -Pesquisa-ação -Experimento	multivariada -Triangulação na análise
--	--	-------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------

Fonte: Oliveira (2011)

Assim, de acordo com Malta (2020), relativamente à classificação quanto aos objetivos da pesquisa é possível encontrar na literatura três tipos de pesquisa diferentes:

- i. Exploratória – cujo objetivo é aumentar o conhecimento sobre o tema em estudo, levando a uma formulação de problemas mais precisa, bem como permite realizar novas pesquisas mais estruturadas, sendo por isto um tipo de pesquisa que é geralmente utilizado numa área onde o conhecimento existe sobre e a mesma é reduzido;
- ii. Descritiva – o objetivo deste tipo de investigação é observar, registrar, analisar, classificar e interpretar as características de uma população ou de determinado acontecimento, sendo a recolha de dados efetuada através de técnicas padronizadas;
- iii. Explicativa – neste tipo de pesquisa procura-se identificar quais os fatores que deram origem a um determinado acontecimento, existindo, por norma um aumento do conhecimento derivado da apresentação e explicação das razões que levaram ao acontecimento estudado.

Relativamente, à classificação quanto à natureza, as pesquisas podem ser classificadas como quantitativas, qualitativas ou mistas. Na pesquisa quantitativa a orientação é a obtenção de dados numéricos que, recorrendo a dados estatísticos, são analisados, dando origem a resultados que respondem às questões de investigação. Já a pesquisa qualitativa preocupa-se em compreender o fenómeno em estudo, utilizando, para esse fim, a observação, a descrição e a interpretação do meio e do acontecimento. No entanto, também é possível adotar uma abordagem mista, que incorpore quer características da metodologia quantitativa, quer da metodologia qualitativa (Malta 2020).

#### 4.3. Questões de investigação

Por forma a responder aos objetivos deste trabalho, apresentados no capítulo da introdução, foram definidas as seguintes questões de investigação:

1) Qual o normativo geralmente utilizado pelos Contabilistas Certificados nas situações de divergência entre a Contabilidade e Fiscalidade?

2) Existe influência das normas fiscais nas práticas contabilísticas, em Portugal?

#### **4.4. Metodologia adotada**

Tendo em conta os objetivos definidos para a presente investigação, a pesquisa utilizada classifica-se como sendo descritiva, uma vez que se procura recolher informação proveniente da realização de questionários a uma amostra de Contabilistas Certificados, de forma a poder interpretar qual o normativo utilizado em caso de divergência entre as normas fiscais e contabilísticas, sendo necessário o seu julgamento profissional, bem como qual o nível de influência da fiscalidade na contabilidade e nas práticas contabilísticas.

Relativamente, à abordagem seguida na pesquisa, esta tem características qualitativas, existindo a observação e descrição do fenómeno em estudo, recorrendo a um questionário, o que corresponde a um processo de análise indutivo.

Assim, a técnica de recolha de dados utilizada, como já referido, consiste num questionário, elaborado com o objetivo de obter a informação necessária para a resposta às questões de investigação.



## **5. Estudo empírico**

### **5.1. Questionário sobre as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade**

As divergências entre a contabilidade e a fiscalidade afetam diretamente o trabalho do Contabilista Certificado, sendo que diariamente os Contabilistas Certificados se deparam com situações em que são obrigados a escolher o normativo a utilizar, utilizando para tal o seu julgamento profissional, por forma a optar pela opção mais vantajosa.

Com o objetivo de analisar o impacto das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade na profissão do Contabilista Certificado, sobretudo qual o normativo utilizado em caso de divergência entre o normativo contabilístico e o normativo fiscal e, também, qual a opinião destes relativamente à influência da fiscalidade na contabilidade, foi criado um questionário destinado exclusivamente aos Contabilistas Certificados, por se considerar a forma mais eficaz de obter a informação pretendida.

O questionário apresenta apenas uma secção, cuja análise será feita dividindo-o em duas partes: na primeira serão analisados dados biográficos do público-alvo e na segunda serão analisadas as respostas referentes à regra utilizada em diversas situações em que as normas contabilísticas diferem das normas fiscais, existindo ainda uma última pergunta que tem como objetivo perceber qual a opinião dos inquiridos em relação à influência da fiscalidade na contabilidade.

As perguntas são todas de resposta fechada e o questionário foi divulgado através da página oficial da Ordem dos Contabilistas Certificados e redes sociais, tendo estado disponível desde o dia de 30 de junho de 2022 até ao dia 31 de agosto de 2022.

#### **5.1.1. Dados gerais**

A amostra total é composta por 155 Contabilistas Certificados. Sendo que a maioria dos inquiridos é do género masculino, 69,03%, contra 30,97% de inquiridos do género feminino. No que diz respeito à faixa etária, a predominante é a faixa etária dos 20 aos 35 anos, com 44,52% dos inquiridos, sendo que a faixa etária dos 36 aos 50 anos representa 36,77% e a das pessoas com idade superior a 50 anos representa 18,71% da amostra. Grande parte dos inquiridos possui o nível de Bacharelato/Licenciatura, no que diz respeito á formação académica, 60,00%, por outro lado, 4,52% possui um nível de formação não superior, 16,13% possui uma especialização ou Pós-graduação e 19,35%

possui o grau de Mestre. Os resultados referidos podem ser observados na tabela seguinte:

Tabela 3: Questionário – Género, Idade e Formação académica

Variável		Frequência absoluta	Frequência relativa
Género	Feminino	48	30,97%
	Masculino	107	69,03%
Idade	< 20 anos	-	-
	20-35 anos	69	44,52%
	36-50 anos	57	36,77%
	> 50 anos	29	18,71%
Formação académica	Formação de nível não superior	7	4,52%
	Bacharelato/Licenciatura	93	60,00%
	Especialização/ Pós-Graduação	25	16,13%
	Mestrado	30	19,35%
	Doutoramento/ Pós-Doutoramento	-	-

Fonte: Elaboração própria

O estudo contou com a participação de Contabilistas Certificados, cuja experiência em 50,32% dos inquiridos é de mais de 10 anos, sendo que 26,54% exerce atividade à mais de 20 anos, 10,32% à mais de 15 anos mas à menos de 20 e 13,55% exerce a profissão de Contabilista Certificado à mais de 10 anos mas à menos de 15. Por outro lado, 27,10% dos inquiridos tem experiência inferior a 5 anos e 22,58% exerce a atividade de Contabilista Certificado à mais de 5 anos mas à menos de 10.

Tabela 4: Experiência profissional

Variável		Frequência absoluta	Frequência relativa
Há quantos anos exerce a atividade de Contabilista Certificado?	< 5 anos	42	27,10%
	5 – 10 anos	35	22,58%
	10 – 15 anos	21	13,55%
	15 – 20 anos	16	10,32%
	> 20 anos	41	26,45%

Fonte: Elaboração própria

### 5.1.2. Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade

No que diz respeito, às depreciações e amortizações, nomeadamente, relativamente ao método de depreciações e amortizações utilizado, grande parte dos inquiridos (90,32%) utiliza o método da linha reta ou das quotas constantes, sendo que apenas 2,58% dos inquiridos utiliza o método das quotas decrescentes e, ainda, 7,10% utiliza diversos métodos de acordo com a natureza e características do ativo. Revelando, a este nível uma predominância do uso da norma fiscal que prevê que o método de depreciação e amortização aceite para apuramento do resultado tributável é o método da linha reta, salvo algumas exceções que exigem autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por outro lado, no que diz respeito ao início considerado para o início da depreciação ou amortização 52,26% dos inquiridos tem em conta o momento em os ativos se encontrem disponíveis para uso e 47,74% inicia a depreciação ou amortização apenas quando o ativo entra em funcionamento. Assim, podemos observar uma predominância da norma contabilística, sendo, no entanto, uma diferença reduzida, podendo isto estar relacionado com o facto de que muitas vezes os dois momentos são coincidentes.

Relativamente, à definição da vida útil do ativo 89,03% utiliza o Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, sendo que apenas 10,97% utilizam os métodos estabelecidos pelo SNC. Estes resultados evidenciam uma grande predominância da fiscalidade em relação à contabilidade.

Tabela 5: Divergências nas depreciações e amortizações

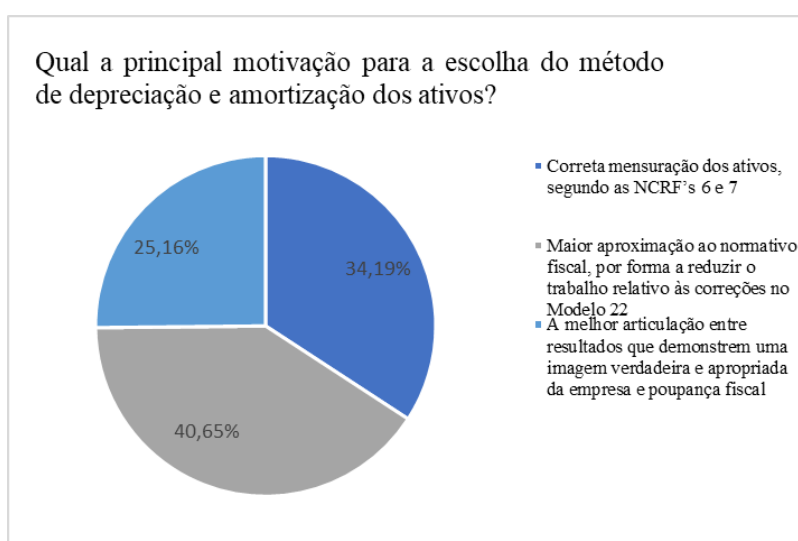
Questão		Frequência absoluta	Frequência relativa
Indique o método mais utilizado para o cálculo das depreciações dos ativos fixos tangíveis e intangíveis.	Método da linha reta	140	90,32%
	Método das quotas decrescentes	4	2,58%
	Método das unidades de produção	0	0,00%
	Utiliza métodos diferentes consoante as características dos ativos	11	7,10%

Relativamente ao início das depreciações e amortizações, a data que, por norma, é tida em conta é.	Quando os ativos se encontram disponíveis para uso	81	52,26%
	Quando os ativos entrem em funcionamento	74	47,74%
A vida útil do ativo é estabelecida tendo em conta as taxas definidas no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro?	Sim	138	89,03%
	Não	17	10,97%

Fonte: Elaboração própria

Assim, a principal motivação para a escolha do método de depreciação a utilizar é o facto de este ser o mais próximo possível do normativo fiscal, por forma a reduzir o trabalho associado às correções no modelo 22, com 40,65% dos inquiridos a apresentar este motivo, seguido da correta mensuração dos ativos, de acordo com as NCRF's 6 e 7, com 34,19% dos inquiridos a apresentar esta motivação e, por fim, 25,16% da amostra revela que o principal motivo pelo qual escolhe o método de depreciação e amortização que utiliza no decorrer da sua atividade é por este representar a melhor articulação entre resultados que demonstrem uma imagem verdadeira e apropriada da empresa e a poupança fiscal.

Figura 3: Motivação para a escolha do método de depreciação e amortização



Fonte: Elaboração própria

Relativamente às perdas por imparidade, 63,23% dos inquiridos apenas avaliam a existência de imparidades se existirem fortes indícios de que esta existe, sendo que 21,94% avaliam esta situação, sempre, aquando do fecho que contas, por outro lado 14,84% dos inquiridos nunca avaliam a existência de perdas por imparidade.

No que diz respeito às perdas por imparidade em dívidas a receber, 51,61% dos inquiridos, constitui este tipo de imparidade de acordo com a norma contabilística aplicável, a NCRF 12, e, por outro lado, 48,39% baseia-se no normativo fiscal, mais concretamente nos n.ºs 1 e 2 do artigo 28.º-B do CIRC, para a constituição de perdas por imparidade nas dívidas de clientes. Assim, podemos constatar que existe uma predominância do uso do normativo contabilístico, embora os resultados sejam pouco expressivos e bastante equilibrados.

Relativamente às perdas por imparidades em inventários, 74,84% dos inquiridos têm em conta o n.º 1 do artigo 28.º do CIRC na constituição de perdas por imparidade em inventários e, apenas, 25,16% tem em conta o normativo contabilístico sem qualquer influência das regras fiscais, não tendo em conta os limites por elas impostos. Perante estes resultados podemos concluir que, ao nível do reconhecimento de perdas por imparidade em inventários existe um domínio da utilização das regras fiscais.

No mesmo sentido, 73,55% dos inquiridos calcula o valor de perdas por imparidade em inventários a reconhecer, de acordo n.º 2 do artigo 28.º do CIRC, sendo que, apenas, 26,45% o fazem de acordo com o normativo contabilístico. Revelando, assim, tal como na questão anterior, o domínio da fiscalidade relativamente a este tema.

Tabela 6: Divergências nas perdas por imparidade

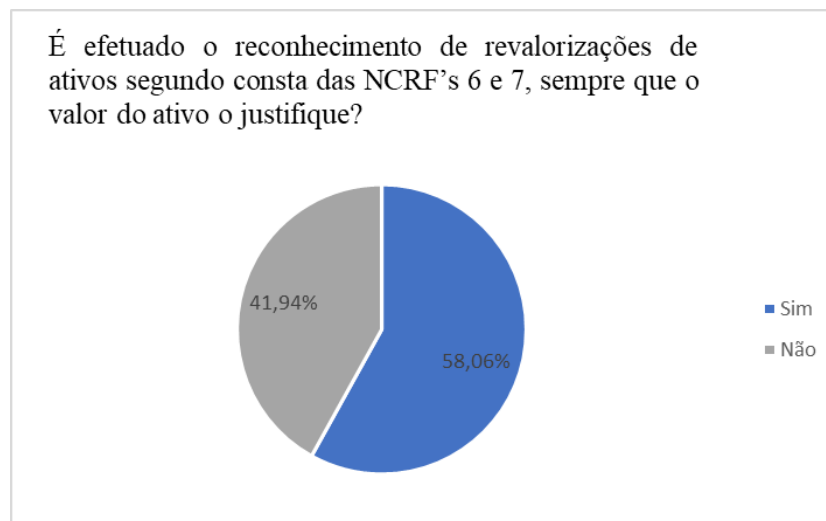
Questão		Frequência absoluta	Frequência relativa
É habitual avaliar, a cada período, a existência de imparidades?	Sim, sempre	34	21,94%
	Não, nunca	23	14,84%
	Sim, apenas se existirem fortes indícios de que existe imparidade	98	63,23%
As perdas por imparidade em dívidas a receber são reconhecidas de acordo com?	A norma contabilística aplicável NCRF 12	80	51,61%
	Os n.ºs 1 e 2 do artigo 28.º-B do	75	48,39%

	CIRC		
Para o reconhecimento das perdas por imparidade em inventários é tido em consideração o disposto no n° 1 do artigo 28° do CIRC, segundo o qual apenas são reconhecidas perdas por imparidade até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido à data do balanço?	Sim	116	74,84%
	Não	39	25,16%
O cálculo do valor realizável líquido dos inventários, para a determinação das perdas por imparidade, é realizado tendo em conta o n°2 do artigo 28° do CIRC?	Sim	114	73,55%
	Não	41	26,45%

Fonte: Elaboração própria

Analisando o tema das revalorizações de ativos, observamos que 58,06% dos inquiridos reconhece revalorizações nos ativos, sempre que o valor do ativo o justifique, indo de encontro às normas contabilísticas, NCRF's 6 e 7, por outro lado, 41,94% dos inquiridos não reconhece qualquer revalorização, seguindo, desta forma o normativo fiscal, que não aceita, para formação do resultado tributável, o reconhecimento de revalorizações de ativos. Assim, é possível observar que existe uma predominância da aplicação das normas contabilísticas, no que diz respeito ao tema das revalorizações.

Figura 4: Divergências nas revalorizações



Fonte: Elaboração própria

Na constituição de provisões, 58,06% dos inquiridos reconhece que constituem outras provisões, para além, das aceites fiscalmente, no entanto, 41,94% apenas reconhece as provisões que servem para fazer face a encargos de processos judiciais em curso, garantias de clientes e reparação de encargos ambientais. Estes resultados denotam uma predominância da contabilidade, no que diz respeito ao tipo de provisões constituídas.

No mesmo sentido, 54,84% dos inquiridos reconhece provisões relativas a processos judiciais em curso, independentemente do motivo que lhe deu origem, não tendo em conta se este é ou não aceite fiscalmente, sendo que 45,16%, apenas reconhece provisões relativas a processos judiciais em curso se o motivo que lhes deu origem é aceite a nível fiscal, revelando, também uma predominância do uso do normativo contabilístico.

Por outro lado, no que diz respeito às provisões para garantias a clientes, 76,13% dos inquiridos utiliza, para o cálculo do valor de provisões a reconhecer, o disposto no nº 5 do artigo 39º do CIRC, sendo que, apenas, 23,87% reconhece provisões não tendo em conta as vendas e prestações de serviços, constituindo a totalidade das provisões que considerada necessário, sem ter em conta o limite imposto pelo normativo fiscal. Estes resultados revelam um domínio da utilização das normas fiscais.

No mesmo sentido, e também sendo notório o domínio do normativo fiscal, relativamente ao cálculo do valor das provisões de carácter ambiental a reconhecer 67,10% dos inquiridos revela ter em conta o disposto no nº 1 do artigo 49º do CIRC,

sendo que 32,90% efetua o cálculo das provisões de carácter ambiental a reconhecer sem ter em conta o número de anos de exploração, como está previsto no normativo fiscal.

Tabela 7: Divergências nas provisões

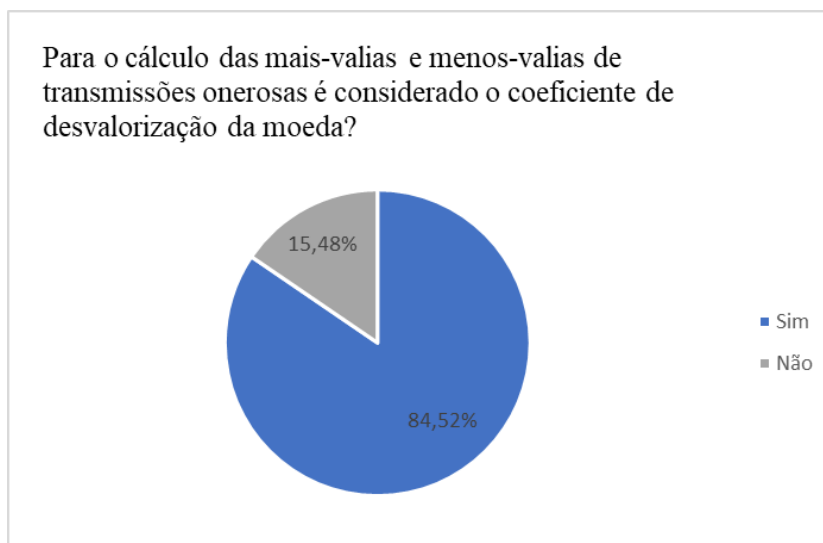
Questão		Frequência absoluta	Frequência relativa
Relativamente ao reconhecimento de provisões, são tidas em conta outras provisões para além das que servem para fazer face a encargos de processos judiciais em curso, garantias de clientes e reparação de encargos ambientais?	Sim	90	58,06%
	Não	65	41,94%
Relativamente ao reconhecimento de provisões nos processos judiciais em curso, tais provisões apenas são reconhecidas se o motivo que lhes deu origem é aceite fiscalmente?	Sim	70	45,16%
	Não	85	54,84%
O valor das provisões para garantias a clientes é calculado tendo em conta o disposto no n.º 5 do art.º 39.º do CIRC?	Sim	118	76,13%
	Não	37	23,87%
O valor das provisões de carácter ambiental é calculado tendo em conta o disposto no n.º 1 do art.º 40.º do CIRC?	Sim	104	67,10%
	Não	51	32,90%

Fonte: Elaboração própria



Para o cálculo das mais-valias e menos-valias, é possível observar, através da figura 5 um domínio da fiscalidade, uma vez que 84,52% dos inquiridos considera, para o cálculo das mais-valias e menos-valias de transmissões onerosas, o coeficiente de desvalorização da moeda, como está previsto no nº 1 do artigo 47º do CIRC, sendo que, apenas, 15,48% não tem em conta este coeficiente, utilizando assim o normativo contabilístico.

Figura 5: Divergências nas mais-valias e menos-valias



Fonte: Elaboração própria

No que diz respeito, aos contratos de construção, 54,19% dos inquiridos utiliza, para o cálculo da percentagem de acabamento, a proporção entre os gastos suportados até ao momento e a soma dos gastos estimados para a realização do contrato, sendo este o único método aceite fiscalmente para o cálculo desta percentagem, por outro lado 41,94% dos inquiridos utilizam outros métodos, sendo eles o levantamento do trabalho técnico realizado e a medição da conclusão de uma parte do trabalho contratado, com 20,00% e 20,65% dos inquiridos a optarem por estes métodos, respetivamente e ainda 0,65% a optar pelo método da auto medição e 0,65% a utilizar todos os métodos apresentados de acordo com a situação, existindo ainda 3,87% dos inquiridos que no seu dia a dia não trabalham com contratos de construção. No entanto, estes resultados revelam a predominância da utilização do normativo fiscal.

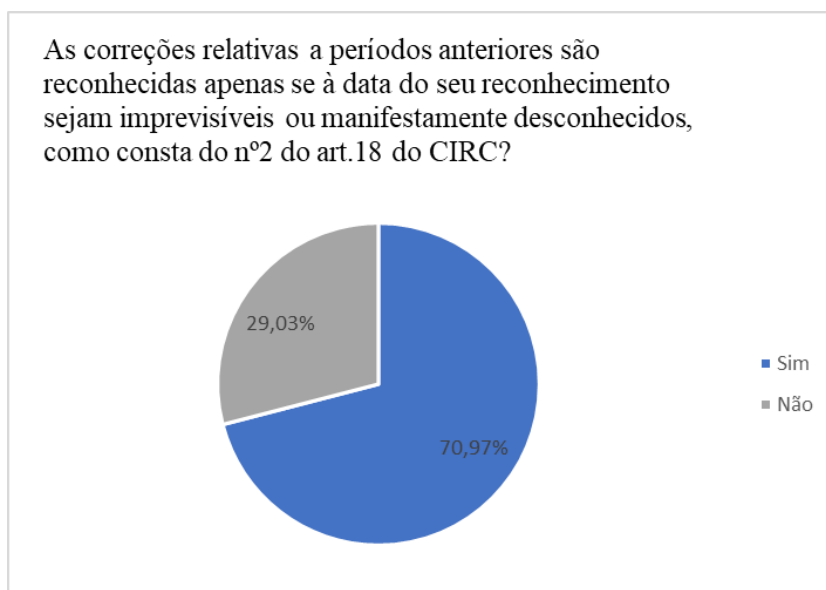
Tabela 8: Divergências nos contratos de construção

Questão		Frequência absoluta	Frequência relativa
Relativamente aos contratos de construção, e de acordo com o método da percentagem de acabamento, esta percentagem é calculada de que forma?	Através do levantamento do trabalho técnico realizado	31	20,00%
	Através da conclusão de uma parte do trabalho contratado	32	20,65%
	Através da medição da proporção entre os gastos suportados até ao momento e a soma dos gastos estimados para a realização do contrato	84	54,19%
	Auto medição	1	0,65%
	Não aplicável	6	3,87%
	Todas as anteriores	1	0,65%

Fonte: Elaboração própria

Relativamente, a correções relativas a períodos anteriores, a maioria dos inquiridos (70,97%), apenas, reconhece estas alterações se à data do balanço estas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, ou seja, tendo em conta o normativo fiscal, revelando, assim, um domínio deste normativo no que diz respeito a este tema. Por outro lado, apenas 29,03% reconhecem correções relativas a períodos anteriores em qualquer situação.

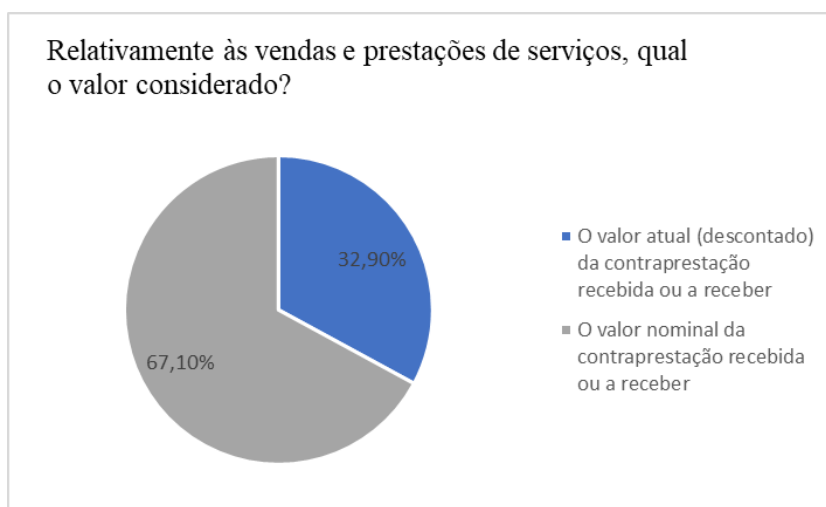
Figura 6: Divergências em correções relativas a períodos anteriores



Fonte: Elaboração própria

Nas vendas e prestações de serviços, 67,10% dos inquiridos releva reconhecê-las considerando o valor nominal da contraprestação recebida ou a receber, mesmo nos casos em que entrada de dinheiro é diferida, aplicando, desta forma, o normativo fiscal, por outro lado 32,90% dos inquiridos reconhecem o valor atual (descontado) da contraprestação recebida ou a receber, aplicando desta forma o normativo contabilístico. Assim, podemos concluir que relativamente ao reconhecimento das vendas e prestações de serviços existe uma predominância da utilização das normas fiscais.

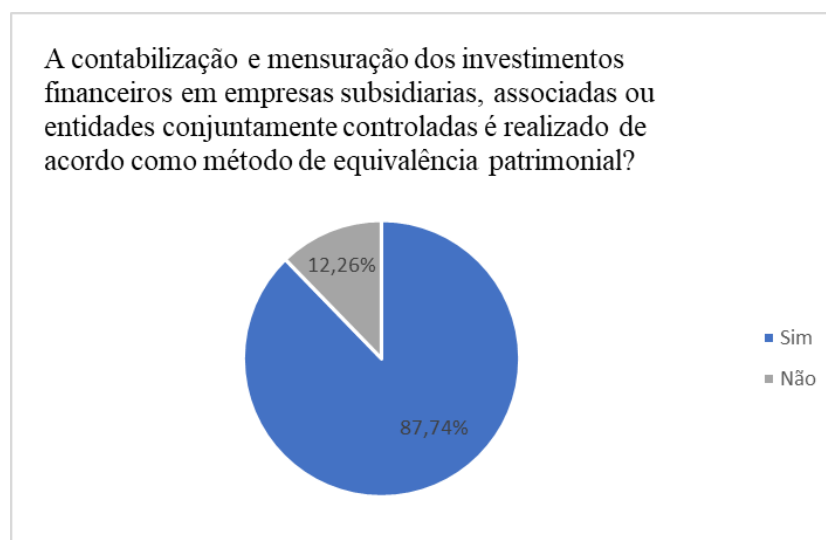
Figura 7: Divergências relativas a vendas e prestação de serviços



Fonte: Elaboração própria

No sentido apostado, no que diz respeito à contabilização e mensuração dos investimentos financeiros em empresas subsidiárias, associadas ou entidades conjuntamente controladas, existe um domínio da utilização das normas contábilísticas, uma vez que 87,74% dos inquiridos utiliza o método de equivalência patrimonial na mensuração destes investimentos, método que não é aceite fiscalmente e que, por isso a sua contabilização não concorre para a formação do resultado tributável. Apenas 12,26% dos inquiridos não recorrem ao método da equivalência patrimonial na contabilização e mensuração de investimentos financeiros em empresas subsidiárias.

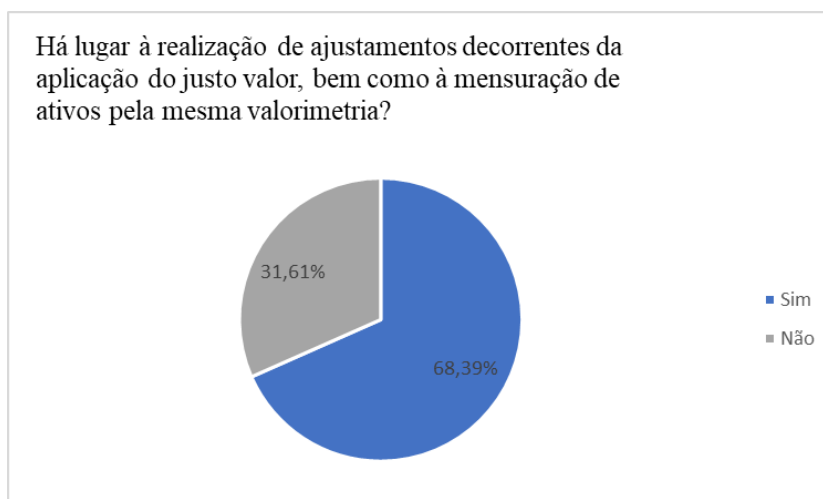
Figura 8: Divergências relativas ao método de equivalência patrimonial



Fonte: Elaboração própria

No mesmo sentido e revelando, também, um domínio do normativo contábilístico, 68,39% dos inquiridos realizam ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor, bem como realizam a mensuração de ativos pela mesma valorimetria, sendo que a nível fiscal quer a mensuração de ativos, quer os ajustamentos decorrentes da aplicação deste método não são aceites para apuramento do resultado tributável. No entanto, 31,61% recorre ao normativo fiscal para a mensuração de investimentos financeiros.

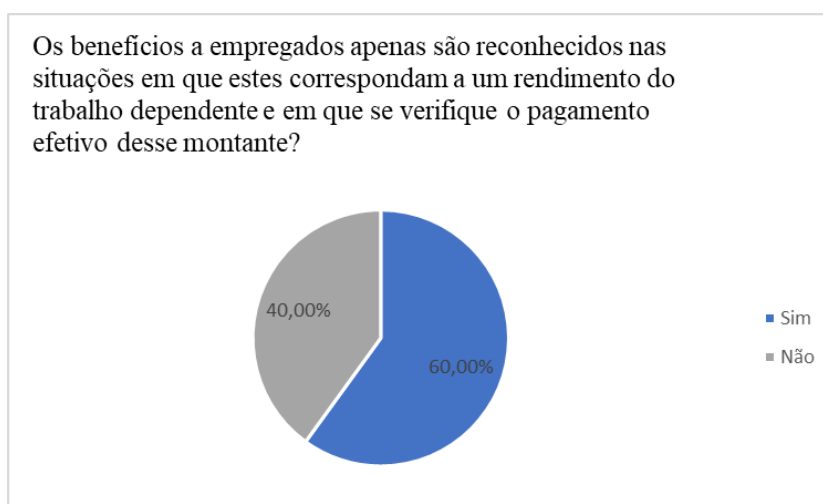
Figura 9: Divergências relativas às variações de justo valor



Fonte: Elaboração própria

Relativamente, aos benefícios dos empregados podemos observar, através da figura 10, que existe uma predominância da utilização das normas fiscais, uma vez que 60,00% dos inquiridos apenas reconhece os benefícios se estes corresponderem a rendimentos do trabalho dependente ou nas situações em que se verifique o pagamento efetivo desse montante, sendo estas as duas situações em que estes benefícios são aceites para formação do resultado tributável. Por outro lado, 40% dos inquiridos reconhece os benefícios a empregados em qualquer situação.

Figura 10: Divergências relativas aos benefícios dos empregados



Fonte: Elaboração própria

Por fim, na última pergunta do questionário foi pedida a opinião dos Contabilistas Certificados acerca da influência da fiscalidade na contabilidade, mais

concretamente nas práticas contabilísticas e no seu dia a dia como Contabilista Certificado, sendo que uma parte significativa destes considera que a influência é elevada (47,74%), existindo ainda 35,48% dos inquiridos que considera que a influência da fiscalidade nas práticas contabilísticas é muito elevada e 14,19% que admitem existir uma influência razoável da fiscalidade na contabilidade. Por outro lado, 2,58% dos inquiridos responderam que a influência referida é escassa. Sendo, no entanto, quase uniforme a opinião de que existe uma forte influência da fiscalidade na contabilidade.

Tabela 9: Opinião dos Contabilistas Certificados relativamente à influência da fiscalidade na contabilidade

Questão		Frequência absoluta	Frequência relativa
Na sua opinião, qual o nível de influência das normas fiscais nas práticas contabilísticas?	Inexistente	0	0,00%
	Escassa	4	2,58%
	Razoável	22	14,19%
	Elevada	74	47,74%
	Muito elevada	55	35,48%

Fonte: Elaboração própria

## 6. Conclusões

A contabilidade e a fiscalidade têm objetivos diferentes, sendo o objetivo da primeira a apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada da empresa, com o intuito de servir de base à tomada de decisão nas empresas e o objetivo da segunda o de servir a Administração Fiscal e o cálculo que impostos (Rodrigues *et al.*, 2014 referido por Figueiredo, 2016). Assim, e como reflexo destes objetivos dispares, de acordo com Videira (2013) os sistemas contabilísticos e fiscais demonstram alguma autonomia e divergência ao nível da regulamentação de determinados temas. Em Portugal, existe uma forte relação entre os dois normativos, enquadrando-se o país no bloco de influência continental (Lamb *et al.*, 1998) e justificando-se este aspeto pela constante menção, na legislação fiscal, a termos contabilísticos (Videira, 2013) e pela reduzida dimensão das empresas que leva a que estas escolham reduzir os seus custos com a vertente contabilística e fiscal (Nascimento, 2012).

Posto isto, a presente dissertação tem como objetivo fazer o levantamento e análise das principais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade e posteriormente avaliar qual o normativo geralmente utilizado nas situações de divergência analisadas.

O estudo baseou-se na aplicação de um questionário a 155 Contabilistas Certificados e é direcionado a perceber qual o normativo normalmente utilizado nas situações de divergência analisadas e em que é necessário a utilização do julgamento profissional, bem como a sua opinião relativamente ao grau de influência da fiscalidade nas práticas contabilísticas em Portugal.

Assim, após análise dos dados do questionário dirigido aos Contabilistas Certificados, podemos proceder com a resposta às questões que investigação colocadas:

1) Qual o normativo geralmente utilizado pelos Contabilistas Certificados nas situações de divergência entre a Contabilidade e a Fiscalidade?

Na generalidade das situações existe uma predominância da escolha da utilização do normativo fiscal. Assim, temos as seguintes situações em que o normativo fiscal é claramente dominante, no que diz respeito à forma de contabilização: depreciações e amortizações, perdas por imparidades em inventários, provisões relativas a garantias a clientes, provisões de caráter ambiental; mais-valias e menos-valias; contratos de construção; correções relativas a períodos anteriores; vendas e prestações de serviços, nomeadamente quando estas são diferidas e benefícios de empregados.

No entanto, existe dois temas em que o normativo contabilístico é, claramente, dominante, uma vez que grande parte dos inquiridos opta pela utilização deste normativo. Estes dois temas são: o método de equivalência patrimonial e as variações de justo valor.

Por outro lado, no que diz respeito à data de início a ter em conta nas depreciações e amortizações, às perdas por imparidade em dívidas a receber, às revalorizações de ativos e aos motivos pela qual se constituem provisões, bem como aos motivos pela qual se constituem provisões relativas a processos judiciais em curso, o questionário realizado revela uma predominância da utilização do normativo contabilístico, no entanto estes resultados não são expressivos, sendo a diferença de resultados relativamente pequena, podendo os resultados ser consideravelmente diferentes se o número de respostas obtido for diferente daquele que se obteve.

## 2) Existe influência das normas fiscais nas práticas contabilísticas, em Portugal?

Com base nos resultados apresentados é possível concluir que, efetivamente, as normas fiscais influenciam a prática da contabilidade. No mesmo sentido, segundo opinião dos Contabilistas Certificados, levantada por questão no questionário efetuado, as práticas contabilísticas são fortemente influenciadas pelo normativo fiscal.

Assim, podemos considerar que as conclusões desta dissertação são concordantes com a literatura existente acerca deste tema, sendo que as conclusões da mesma constituem um contributo para a mesma.

A principal limitação encontrada no decorrer da realização do estudo prendeu-se com a recolha de respostas ao questionário elaborado e divulgado, uma vez que a adesão foi relativamente baixa, tendo a dimensão da amostra ficado abaixo do que era espectável.

Por fim, atendendo aos estudos existentes sobre o tema, sugere-se, para investigações futuras, a análise de outras divergências, para além das analisadas nesta dissertação, bem como se sugere fazer a distinção entre PME's e grandes empresas, nomeadamente analisar as NCRF e as NCRF-PE e elaborar um questionário onde, para além de analisar o que é feito em situações de divergência, se faça a distinção entre o que é feito no caso de PME's e o que feito no caso de grandes empresas.



## 7. Referências bibliográficas

Abreu, R., David, F., & Segura, L. (2014). The Management of Accounting and Taxation Knowledge in Portugal. In *Proceedings of the 15th European Conference on Knowledge Management, Academic Conferences International Limited*.

Alves, M.C.G., & Antunes, E.C. (2010). A Implementação das Normas Internacionais de Relato Financeiro na Europa – Uma Análise dos Casos Polaco E Português. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 6, 29-48.

Amaral, C.X. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: Tendências actuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10, 33-58.

Amorim, J.C. (2012). O justo valor e as suas implicações fiscais. *XV Encuentro AECA" Nuevos caminos para Europa: El papel de las empresas y los gobiernos"*.

Băcanu, M.N. (2016). Aspects of Influence on the Accounting-Taxation Relation at the Legislative Level in Romania. *Ovidius University Annals, Series Economic Sciences*, 16(1), 453–457.

Barbe, O., Didelot, L., & Ashta, A. (2014). From Disconnected to Integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case. *Research in Accounting Regulation*, 26(2), 242–256.

Barroso, M.A.M. (2009). *A Aquisição de Activos Imobilizados e a Manipulação dos Resultados por via das Amortizações: um Estudo para o Caso Português*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia - Universidade do Porto, Portugal.

Borrego, A.C., Lopes, C.M.M., & Ferreira, C. (2012). Accounting and Tax Normalizations: Its Relationship and the Impact on Tax Complicance. *Aeca XV Encuentro*, 82a, 18.

Caiado, A.C.P., Viana, L.C. & Ramos, L.P. (2013). *As Obrigações das Sociedades Comerciais em sede de IRC*. ÁREAS EDITORA.

Carmo, C.H.S., Ribeiro, A.M., & Carvalho, L.N.G. (2011). Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(57), 242–262.

Coelho, A.A.H. (2013). *Adaptação do IRC ao novo Normativo Contabilístico—O 1º ano de aplicação*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa, Portugal.

Ferreira, C.S.S. (2012). *A mensuração dos inventários*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro, Portugal.

Ferreira, H.A.L. (2014). *Impostos diferidos: Uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.

Ferreira, R.F. (2003). *Fiscalidade e contabilidade—Estudos Críticos, Diagnósticos, Tendências*. EDITORIAL NOTÍCIAS.

Figueiredo, C.F.P. (2016). *A relação entre contabilidade e fiscalidade em Portugal: Estudo de caso nas pequenas e médias empresas*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal.

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, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Portugal.

Gallego, I. (2004). The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 19(6), 796–819.

Gee, M., Haller, A., & Nobes, C. (2010). The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK. *Accounting in Europe*, 7(1), 97–122.

Genschel, P., & Schwarz, P. (2011). Tax Competition: A Literature Review. *Socio-Economic Review*, 9, 339–370.

Gogol, T.A. (2016). Accounting and Taxation, and Their Impact on the Development of Small Business in Developed Countries. *Scientific Bulletin of Polissia*, 4(8), 257–261.

Gonçalves, C. & Carreira, F. (2012). *O comportamento ético e o profissional de contabilidade*. ÁREAS EDITORA.

Guimarães, J.F.C. (2008). Impostos diferidos (POC/SNC e CIRC). *Revista Electrónica Infocontab*, 30, 34–43.

Guimarães, J.F.C. (2000). *O sistema contabilístico e fiscal português: Uma abordagem aos relatórios e contas das empresas*. Vislis.

IASB (1973). *International Accounting Standards*.

Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. (1998). International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*, 28(3), 173–188.

Liberato, H.N.C. (2018). *As relações entre a contabilidade e a fiscalidade na tributação do rendimento: O apuramento do lucro fiscal*. Relatórios de Estágio, Universidade de Coimbra, Portugal.

Malta, D. (2020). *O impacto do sistema e-fatura nas receitas fiscais e na atividade do Contabilista Certificado*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.

Marques, M., Rodrigues, L.L., & Craig, R. (2011). Earnings management induced by tax planning: The case of Portuguese private firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(2), 83–96.

Mastellone, P. (2011). Corporate Tax and International Accounting Standards: Recent Developments in Italy. *Tax Notes International*, 61(3), 241–251.

Mendes, C.A., & Rodrigues, L.L. (2007). Determinantes da Manipulação Contabilística. *Revista de Estudos Politécnicos*, 4(8), 189–210.

Mota, S.C.R. (2020). *Diferenças entre a norma contabilística e a norma fiscal: Análise do seu impacto ao nível dos resultados*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Bragança, Portugal.

Nascimento, S.M.G., & Góis, C.M.G.G. (2014). A Influência Da Fiscalidade Na Contabilidade: Estudo Em Portugal. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 194–217.

Nobes, C. (1998). The future shape of harmonization: Some responses. *European Accounting Review*, 7(2), 323–330.

Nobes, C., & Schwencke, H.R. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of norway over 30 years up to IFRS adoption. *European Accounting Review*, 15(1), 63–87.

Oliveira, M. F. (2011). *Metodologia Científica: um manual para a realização de pesquisas em administração*. Pós-graduação, Universidade Federal de Goiás, Brasil.

Pereira, E.J.R. (2013). *O reconhecimento e a divulgação dos impostos diferidos em Portugal: Análise às entidades cotadas no PSI geral durante os anos de 2009 a 2011*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Portugal.

Pires, A.M.M. (2010). Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade. *XIV Encuentro AECA 2010 Innovación y responsabilidad: desafíos y soluciones*.

Pires, A.M.M., & Morais, C.M.A. (2014). Efeito Directo de cada Norma (IAS/IFRS) nas Principais Rubricas e Indicadores Económico-financeiros como Consequência da Alteração do Referencial Contabilístico: Evidência Empírica. *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*.

Rodrigues, A.R.A. (2015). *A contabilidade financeira e o seu papel ao serviço da fiscalidade empresarial: Estudo de caso para a empresa «LS»*. Relatório de Estágio, Instituto Superior de Economia e Gestão - Universidade de Lisboa, Portugal.

Rodrigues, F.J.P.A., & Pires, A.M.M. (2011). As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: Evidência empírica. *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*.

Rodrigues, J.M. (2012). *A Relação Entre a Contabilidade e a Fiscalidade em Portugal: Evolução Recente e Determinantes*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Portugal.

Rodrigues, L.L., Schmidt, P., Santos, J.L., & Fonseca, P.C.D. (2011). A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860-1964. *Accounting History*, 16(1), 111–123.

Santos, E.J.C.D.R. (2011). O tratamento contabilístico dos contratos de construção-explanação prática.

Santos, L.M.M. (2017). *Divergências entre a contabilidade e a fiscalidade: Análise e implicações*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro, Portugal.

Silva, A.P.S. (2017). *O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no resultado líquido das empresas*. Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo - Universidade do Algarve, Portugal.

Silva, J.M.G. (2011). Os Conflitos entre a Fiscalidade e a Contabilidade no Âmbito do Trabalho de Revisão/Auditoria. *Revisores e Auditores*, 52, 54–65.

Silva, T.F.P. (2016). *A relação entre a contabilidade e a fiscalidade: O reconhecimento dos impostos diferidos nas empresas PSI 20 e IBEX 35: análise comparativa*. Relatório de Estágio, Universidade do Minho, Braga, Portugal.

Sousa, F.G.L.P. (2015). *Relação entre a contabilidade e a fiscalidade: Uma análise aos impostos diferidos*. Relatório de Estágio, Universidade de Coimbra, Portugal.

Sözbilir, H., Kula, V., & Baykut, E. (2015). A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey. *European Journal of Business and Management*, 7, 1–9.

Swamynathan, S. (2011). Financial Statement Effects on Convergence to IFRS – a Case Study in India. *Zenith International Journal of Multidisciplinary Research*, 1(7), 317-336.

Videira, S.C. (2013). *Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e sua relevância na determinação do lucro tributável*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto, Portugal.

### **Legislação e outros:**

Aviso n.º 8256/2015 de 29 de julho, Noemas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Sistemas de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º 45103/63 de 1 de julho. Código da Contribuição Industrial. Ministério das Finanças, Direção-Geral das Contribuições e Impostos.

Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro. *Diário da República n.º 31 - 1.ª Série*. Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças.

Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro. *Diário da República n.º 277 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de novembro. *Diário da República n.º 268 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 238/91 de 2 de julho. *Diário da República n.º 149 - 1.ª Série*. Ministérios das Finanças e da Justiça.

Decreto-Lei n.º 127/95 de 1 de julho. *Diário da República n.º 127 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de fevereiro. *Diário da República n.º 34 - 1.ª Série-A*.

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho. *Diário da República n.º 133 - 1.ª Série*.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro. *Diário da República n.º 178/14 - 1.ª Série*. Ministérios das Finanças e da Administração pública.

Diretiva 76/660/CEE de 25 de julho. *Jornal Oficial n.º L222*. Conselho das Comunidades Europeias.

Diretiva 83/349/CEE de 13 de junho. *Jornal Oficial n.º L193*. Conselho das Comunidades Europeias.

Diretiva 90/604/CEE de 8 de novembro. *Jornal Oficial n.º L317/57*. Conselho das Comunidades Europeias.

Diretiva 90/605/CEE de 8 de novembro. *Jornal Oficial n.º L317/60*. Conselho das Comunidades Europeias.

Diretiva 2003/51/CE de 18 de junho. *Jornal Oficial da União Europeia n.º L178/16*. Parlamento Europeu e do Conselho

Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro. Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas. Ministério das Finanças.

Portaria n.º 467/2010 de 7 de julho. *Diário da República n.º 130 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças e da Administração pública.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de julho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L243/1*. Parlamento Europeu e do Conselho.

## **Anexos**

### **Anexo I – Questionário**

#### **Questionário sobre as Divergências entre a contabilidade e a fiscalidade**

- Este questionário foi desenvolvido no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Destina-se aos Contabilistas Certificados e tem como objetivo principal perceber qual o normativo utilizado em caso de divergência entre as normas contabilísticas e as normas fiscais.
- Tem carácter anónimo e confidencial e os resultados obtidos serão utilizados apenas para fins académicos.
- Preencha sempre assinalando a resposta que considera a mais apropriada.

Obrigada pela colaboração!

**1. Género:**

- a) Masculino      b) Feminino

**2. Idade:**

- a) < 20 anos      b) 20-35 anos      c) 36-50 anos      d) > 50 anos

**3. Formação académica:**

- a) Formação de nível não superior  
b) Bacharelato/Licenciatura  
c) Especialização/ Pós-Graduação  
d) Mestrado  
e) Doutoramento/ Pós-Doutoramento

**4. Há quantos anos exerce a atividade de Contabilista Certificado?**

- a) < 5 anos      b) 5 – 10 anos      c) 10 – 15 anos      d) 15 – 20 anos      e) > 20 anos

**5. Indique o método mais utilizado para o cálculo das depreciações dos ativos fixos tangíveis e intangíveis:**

- a) Método da linha reta  
b) Método das quotas decrescentes  
c) Método das unidades de produção  
d) Utiliza métodos diferentes consoante as características dos ativos  
e) Outro: Qual?



**6. Relativamente ao início das depreciações e amortizações, a data que, por norma, é tida em conta é:**

- a) Quando os ativos se encontram disponíveis para uso
- b) Quando os ativos entrem em funcionamento

**7. A vida útil do ativo é estabelecida tendo em conta as taxas definidas no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro?**

- a) Sim
- b) Não

**8. Qual a principal motivação para a escolha do método de depreciação e amortização dos ativos?**

- a) Correta mensuração dos ativos, segundo as NCRF's 6 e 7
- b) Maior aproximação ao normativo fiscal, por forma a reduzir o trabalho relativo às correções no Modelo 22
- c) A melhor articulação entre resultados que demonstrem uma imagem verdadeira e apropriada da empresa e poupança fiscal

**9. É habitual avaliar, a cada período, a existência de imparidades?**

- a) Sim, sempre
- b) Não, nunca
- c) Sim, apenas se existirem fortes indícios de que existe imparidade

**10. As perdas por imparidade em dívidas a receber são reconhecidas de acordo com:**

- a) A norma contabilística aplicável NCRF 12
- b) Os n.ºs 1 e 2 do artigo 28.º-B do CIRC

**11. Para o reconhecimento das perdas por imparidade em inventários é tido em consideração o disposto no n.º 1 do artigo 28.º do CIRC, segundo o qual apenas são reconhecidas perdas por imparidade até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido à data do balanço?**

- a) Sim
- b) Não

**12. O cálculo do valor realizável líquido dos inventários, para a determinação das perdas por imparidade, é realizado tendo em conta o n.º 2 do artigo 28.º do CIRC?**

- a) Sim

b) Não

**13. É efetuado o reconhecimento de revalorizações de ativos segundo consta das NCRF's 6 e 7, sempre que o valor do ativo o justifique?**

a) Sim

b) Não

**14. Relativamente ao reconhecimento de provisões, são tidas em conta outras provisões para além das que servem para fazer face a encargos de processos judiciais em curso, garantias de clientes e reparação de encargos ambientais?**

a) Sim

b) Não

**15. Relativamente ao reconhecimento de provisões nos processos judiciais em curso, tais provisões apenas são reconhecidas se o motivo que lhes deu origem é aceite fiscalmente?**

a) Sim

b) Não

**16. O valor das provisões para garantias a clientes é calculado tendo em conta o disposto no n.º 5 do artigo 39º do CIRC?**

a) Sim

b) Não

**17. O valor das provisões de carácter ambiental é calculado tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 40º do CIRC?**

a) Sim

b) Não

**18. Para o cálculo das mais-valias e menos-valias de transmissões onerosas é considerado o coeficiente de desvalorização da moeda?**

a) Sim

b) Não

**19. Relativamente aos contratos de construção, e de acordo com o método da percentagem de acabamento, esta percentagem é calculada de que forma?**

a) Através do levantamento do trabalho técnico realizado

b) Através da conclusão de uma parte do trabalho contratado

c) Através da medição da proporção entre os gastos suportados até ao momento e a soma dos gastos estimados para a realização do contrato

d) Outra. Qual?

**20. As correções relativas a períodos anteriores são reconhecidas apenas se à data do seu reconhecimento sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos, como consta do nº 2 do artigo 18º do CIRC?**

- a) Sim
- b) Não

**21. Relativamente às vendas e prestações de serviços, qual o valor considerado?**

- a) O valor atual (descontado) da contraprestação recebida ou a receber
- b) O valor nominal da contraprestação recebida ou a receber

**22. A contabilização e mensuração dos investimentos financeiros em empresas subsidiárias, associadas ou entidades conjuntamente controladas é realizado de acordo como método de equivalência patrimonial?**

- a) Sim
- b) Não

**23. Há lugar à realização de ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor, bem como à mensuração de ativos pela mesma valorimetria?**

- a) Sim
- b) Não

**24. Os benefícios a empregados apenas são reconhecidos nas situações em que estes correspondam a um rendimento do trabalho dependente e em que se verifique o pagamento efetivo desse montante?**

- a) Sim
- b) Não

**25. Na sua opinião, qual o nível de influência das normas fiscais nas práticas contabilísticas?**

- a) Inexistente
- b) Escassa
- c) Razoável
- d) Elevada
- e) Muito elevada