

OS PRINCIPAIS ELEMENTOS DE DIVERGÊNCIA ENTRE RESULTADO CONTABILÍSTICO E RESULTADO FISCAL EM SEDE DO IRC: UMA ANÁLISE MACRO

Henrique Liberato *

António Martins **

Resumo: O objetivo deste artigo é o de analisar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade e realçar as divergências existentes entre elas, em especial no tocante à tributação do rendimento empresarial. Em face de dados agregados relativos à declaração modelo 22 do IRC, publicados pela Autoridade Tributária, para o período 2014 a 2016, conclui-se que os campos 758 – Anulação dos efeitos do MEP e 771 – Eliminação da dupla tributação económica, estão sempre presentes nos cinco campos com maiores valores nos anos em análise.

Palavras-Chave: contabilidade, fiscalidade, divergências, imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, lucro fiscal

Abstract: The purpose of this paper is to analyze the relation between accounting and taxation – in the domain of corporate income tax - and to underline their divergences. It is based on the existing law and doctrine and intend to contextualize the current Portuguese model, highlighting the process of taxable income calculation and how to arrive at it from the accounting net income. Key areas of divergence, in monetary terms, for the period 2014-2016, are the equity method (MEP) and the elimination of double taxation of dividends.

* Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

** Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Keywords: accounting, taxation, divergences, corporate income taxes, taxable income

INTRODUÇÃO



contabilidade apresenta-se como um sistema de informação que procura retratar a realidade das entidades para os seus utilizadores e para a tomada de decisões de gestão. As demonstrações financeiras têm como objetivo proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, de modo a mostrar-se útil aos utentes na tomada de decisões económicas¹.

O sistema fiscal, por seu lado, consiste num conjunto de disposições legais com a finalidade de assegurar a receita pública através de impostos, e ainda como forma de influenciar as políticas que afetam os agentes económicos. Tal sistema, além de visar a satisfação das necessidades financeiras do Estado, tem como objetivo a justa repartição dos rendimentos e da riqueza² promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento³. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real e a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos⁴.

O Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de julho, que adaptou o Código do IRC ao Sistema de Normalização Contabilística, manteve, em termos gerais, a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, elemento essencial para a minimização dos custos de contexto suportados pelos sujeitos passivos. O número 1 do

¹ Conforme o parágrafo 12 da estrutura conceptual do SNC;

² Conforme o número 1 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

³ Conforme o número 1 do artigo 5º da Lei Geral Tributária (LGT);

⁴ Conforme os números 2 e 3 do artigo 104º da CRP.

artigo 17º do CIRC define a determinação do lucro tributável, estabelecendo que este “[...] é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Todavia, e decorrendo das preocupações, por parte da contabilidade, com temas como o justo valor, as imparidades, as provisões, as depreciações e amortizações, bastante dependentes de estimativas e carregadas de subjetividade e de contributos de outras áreas especializadas, têm-se verificado divergências com a lei fiscal.

Esta centra-se na estabilidade da receita, na luta contra a evasão e fraude fiscais, as quais requerem uma maior objetividade no apuramento de rendimentos e gastos (Martins, 2017:3). Na sequência destas discrepâncias, refletidas em correções extra contabilísticas previstas no CIRC para o apuramento do lucro tributável, tem-se verificado, também, uma influência inversa, ou seja, da fiscalidade sobre a contabilidade. Daqui a possibilidade de condicionamento do tratamento contabilístico de certas operações, com o objetivo de prestar contas à administração fiscal em prejuízo dos interesses dos demais utentes da informação financeira (Nascimento e Góis, 2014:196). Muitas vezes, a preparação das demonstrações financeiras tem sido efetuada de acordo com o normativo fiscal em detrimento das normas contabilísticas, colocando em causa a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho da entidade, refletindo os factos patrimoniais sob a perspetiva fiscal (Silva, 2011:55).

É neste contexto que se pretendem observar e quantificar algumas das principais divergências entre contabilidade e fiscalidade. A análise do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC será elemento crucial. Nesta declaração periódica, de entrega

obrigatória por parte dos sujeitos passivos sujeitos do IRC⁵, destacaremos os campos de correções de maior preenchimento e maior substância por parte dos contribuintes no caminho percorrido desde o resultado contabilístico até ao resultado tributável. O período a que se reporta a análise é o de 2014 a 2016.

2. A RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E FISCALIDADE

2.1. ENQUADRAMENTO DO TEMA

A relação entre contabilidade e fiscalidade é “um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia”⁶. A problemática da relação entre as duas áreas tem origem, em grande medida, na influência que uma pode exercer sobre a outra, essencialmente no âmbito dos princípios inerentes aos respetivos normativos. Esta dificuldade deve-se, em grande parte, aos seus objetivos divergentes. Enquanto a contabilidade tem como objetivo a produção de informação financeira fiável, compreensível e relevante de forma a apoiar os seus utilizadores na tomada de decisões, a fiscalidade rege-se pela cobrança de receitas de forma a satisfazer as necessidades do Estado, tendo em atenção os princípios da legalidade e da capacidade contributiva (Rodrigues, 2012:10).

Podemos considerar duas correntes (grupos de países) que diferenciam os sistemas contabilísticos: os países da Europa Continental (países *code law*) caracterizam-se por terem uma relação mais forte entre a contabilidade e a fiscalidade, ao invés dos de influência anglo-saxónica (países *common law*) (Nascimento e Góis, 2014:196). Fazendo o nosso país parte integrante do primeiro grupo, apresenta, portanto, uma forte ligação entre contabilidade e fiscalidade, desempenhando a primeira um papel

⁵ Ver a alínea b) do número 1 do artigo 117º e artigo 120º do CIRC.

⁶ Conforme o número 10 do preâmbulo do CIRC.

fundamental na determinação do resultado tributável.

Os sistemas contabilísticos que adotam a abordagem continental europeia – modelo liderado pela Alemanha – caracterizam-se pela ênfase na proteção dos credores e na manutenção do capital e consagram o princípio da prudência na prossecução desses objetivos, sendo um sistema mais pormenorizado e rígido. Em contrapartida, a abordagem anglo-saxónica – de origem britânica e atualmente liderada pelos Estados Unidos da América – dá mais relevo à perspetiva dos negócios e aos detentores do capital social, sendo a principal preocupação a disponibilização de informação tradutora de uma imagem verdadeira e apropriada para o mercado de capitais (Sampaio, 2000:37).

Conforme refere Ferreira (1999:65) nem sempre tem existido convergência entre a contabilidade e a fiscalidade e muitos estudiosos afirmam até não ser isso possível, porque divergentes são os respetivos fins. A realidade tem demonstrado que os países da Europa Continental têm progressivamente seguido a perspetiva dos países de influência anglo-saxónica. Com o passar dos anos, e com as permanentes alterações que se têm registado, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem divergido em determinados aspetos, originando um aumento progressivo de divergências entre ambas. Um contributo assinalável para esta clivagem foi a adoção das *International Accounting Standards* (IAS) / *International Financial Reporting Standards* (IFRS)⁷ na União Europeia (UE).

Lourenço e Castelo Branco (2014:128) sublinham que a esta adoção está associado um aumento da complexidade do sistema contabilístico, que exige um grau de julgamento maior e um conseqüente maior envolvimento dos gestores de diversos

⁷ As IAS e as IFRS são um conjunto de normas a utilizar na preparação das demonstrações financeiras, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), organismo privado de âmbito internacional. O Regulamento 1606/2002 da UE veio exigir que todas as empresas com cotação em bolsa de qualquer país da UE passem a preparar as suas demonstrações financeiras consolidadas, com início em ou após 1 de janeiro de 2005, de acordo com as IFRS (Lourenço e Castelo Branco, 2014:127).

níveis das empresas, caracterizado por um afastamento da contabilidade em relação à fiscalidade e por um aumento significativo do número de divulgações. De referir, ainda, que este movimento de aproximação entre as perspectivas dos países da Europa Continental e dos países de influência anglo-saxónica é estimulado pelas necessidades do comércio internacional e favorecido pelas afinidades existentes entre os países europeus (Júnior, 2014:9).

2.2. PRINCIPAIS CORRENTES E DOUTRINAS

Admitem-se, globalmente, três grandes correntes doutrinárias no que à relação entre a contabilidade e a fiscalidade diz respeito (Guimarães, 2001:252):

(i) subordinação da fiscalidade à contabilidade, que se traduz numa aceitação quase integral do resultado contabilístico para efeitos tributários, não havendo lugar a correções extra contabilísticas de grande ressalva;

(ii) subordinação da contabilidade à fiscalidade, da qual advém um resultado tributável fortemente composto com base nos normativos fiscais e uma contabilidade que descure a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações em detrimento das exigências tributárias;

(iii) interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade, caracterizada por correções impostas ao resultado contabilístico, devido às divergências verificadas entre os dois normativos, de forma a apurar o resultado tributável.

Lamb, Nobes e Roberts (1998), desenvolveram um critério onde sugerem cinco graus de inter-relação (ou conexões) entre a contabilidade e a fiscalidade:

(i) Caso I – desconexão – a contabilidade e a fiscalidade têm regras autónomas e princípios distintos;

(ii) Caso II – conexão – existe uma identidade absoluta entre as regras contabilísticas e as fiscais;

(iii) Caso III – liderança da contabilidade – preponderância das regras contabilísticas, em regra devido à ausência ou insuficiência de regras fiscais;

(iv) Caso IV – liderança da fiscalidade – preponderância das regras fiscais, ou seja, estas orientam ambas as áreas;

(v) Caso V – domínio da fiscalidade – as regras fiscais são seguidas pela contabilidade de forma a evitar eventuais conflitos de normas.

Dentro de uma matriz tripartida Tavares (1999) apresentou uma análise para a relação entre a contabilidade e a fiscalidade composta por três modelos:

(i) modelo de dependência total, em que o resultado tributável é igual ao apurado pelo normativo contabilístico;

(ii) modelo de autonomia (independência) total, no qual o resultado fiscal é apurado com base nos trâmites tributários, sendo independente do resultado contabilístico;

(iii) modelo de dependência parcial, no qual o ponto de partida é o resultado contabilístico, sendo a ele aplicadas certas correções extra contabilísticas de modo a apurar o resultado fiscal.

Mastellone (2011:241) propôs, também, três modelos:

(i) modelo *monorail* (ou *single track*), que pressupõe a aplicação integral do princípio da dependência entre a contabilidade e a fiscalidade, fazendo convergir o resultado contabilístico e o resultado fiscal;

(ii) modelo *double track*, no qual há uma separação rigorosa entre a contabilidade e a fiscalidade;

(iii) modelo de aplicação parcial do princípio da dependência entre a contabilidade e a fiscalidade, que prevê o uso do resultado contabilístico como ponto de partida para o apuramento do resultado fiscal, devidamente corrigido dos acréscimos e deduções indicados na lei fiscal.

Noutro panorama, e tendo por base uma ideia assente em dois pólos distantes, temos que a relação entre a contabilidade e

a fiscalidade apresenta, num dos extremos, uma relação de dependência formal que atribui à contabilidade papel fulcral no apuramento do resultado fiscal. O outro extremo mostra uma independência formal, caracterizada por uma autonomia total entre os dois normativos em questão.

Aguiar (2003:39) defende os seguintes modelos:

(i) modelo de desconexão, no qual há a inexistência de uma conexão formal entre a base tributável e o resultado contabilístico;

(ii) modelo de alinhamento ou dependência, em que se verifica uma estipulação de uma conexão formal por parte da lei fiscal entre o processo de apuramento do resultado fiscal e contabilístico. Importante referir, ainda, o desdobramento deste modelo em três vertentes: a) sistema de conexão formal com receção simples do lucro comercial; b) sistema de conexão formal com regulação parcial da contabilidade comercial pelo direito fiscal; c) sistema de conexão formal com ajustamento extra contabilístico do lucro comercial.

Essers e Russo (2009:32) consideram que os sistemas de variados países integram soluções intermédias, enquadradas entre estes dois polos. Os mesmos autores identificam, ainda, em que sistema se inserem a maioria dos Estados-Membros da União Europeia. Assim, temos:

(i) dependência praticamente formal, que contempla um sistema no qual não é permitida uma separação da contabilidade para finalidades fiscais, havendo também um condicionamento das opções fiscais disponíveis em relação às opções contabilísticas tomadas. Quaisquer divergências verificadas necessitam de suporte legal fiscal. Adotam este sistema de relação entre a contabilidade e a fiscalidade países como Alemanha, Áustria, Bélgica, Chipre, Eslováquia, Espanha, Finlândia, França, Itália, Lituânia, Luxemburgo, República Checa e Portugal;

(ii) dependência material, na qual, em tese, a contabilidade tem papel decisivo no apuramento do resultado tributável,

pese embora as opções fiscais disponíveis não estão condicionadas pelas opções contabilísticas tomadas. Inseridos neste sistema estão a Grécia, Hungria, Irlanda, Letónia, Malta, Reino Unido e Suécia;

(iii) independência material, caracterizada por uma influência teórica da contabilidade sobre a fiscalidade para fins de determinação do resultado tributável, mas que na realidade se verifica um afastamento entre ambos para finalidades fiscais. Inserem-se neste sistema os países Dinamarca, Eslovénia, Holanda e Polónia.

De um modo geral, a literatura mostra que quanto maior for a diferença entre a contabilidade e a fiscalidade mais fraca será a relação entre o resultado contabilístico e o resultado tributável. É também constatável que, quanto mais estreita for a relação entre as duas disciplinas maior influência exercerá uma sobre a outra: ou a fiscalidade sobre a contabilidade (e o peso que poderá incutir na elaboração das demonstrações financeiras),; ou a contabilidade sobre a fiscalidade (usando o resultado contabilístico como elemento primário para o apuramento do resultado fiscal, corrigido por alguns campos previstos nas leis fiscais).

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem originado vários estudos, tendo sido alvo de análise variadas vezes nas últimas décadas. Ainda assim, e devido à sua constante evolução, é um tema com larga margem de estudo e de contribuição, uma vez que são áreas de constantes mudanças ao longo do tempo, sendo a de maior destaque a adoção das IAS / IFRS como padrão normativo internacional. Cuzdrioriean e Matis (2012:31) referem que a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem como principais atributos a complexidade e a dinâmica. Dada esta conexão, a introdução das IFRS na Europa gerou um conjunto de padrões contabilísticos que foram atentamente escrutinados pelas autoridades fiscais.

Norberg (2007:11) procurou examinar o efeito de tal adoção nas regras de tributação na UE, perspetivando que nos

países onde a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é menos frísada o impacto não seja significativo. Já nos países assentes numa ligação mais forte irá depender muito das opções feitas aquando da elaboração das demonstrações financeiras, pois os normativos de cada país podem permitir tratamentos alternativos (Nascimento e Góis, 2014:199).

Tal como referido anteriormente, podemos aludir a dois blocos distintos no que à relação entre a contabilidade e a fiscalidade diz respeito: continental europeu e anglo-saxónico. Destas duas distintas realidades advieram alguns estudos, nomeadamente protagonizados por Gee, Haller e Nobes (2010, *apud* Martins, 2017:5). Estes autores escolheram o Reino Unido e a Alemanha para desenvolverem uma análise da relação entre contabilidade e fiscalidade, num período compreendido entre 1996 e 2006. A questão central passava por entender o sentido da mudança na relação entre os dois domínios nos referidos países. A conclusão sugeriu que a Alemanha – recorde-se, pertencente ao bloco continental europeu caracterizado por uma proximidade entre regras contabilísticas e fiscais – caminhou no sentido de uma progressiva divergência, realidade essa já observável no Reino Unido.

Relativamente à conjuntura italiana, Gavana, Gugliola e Marenzi (2013, *apud* Martins, 2017:5) provaram, em 2005, que a introdução de um sistema baseado em IFRS trouxe consigo a discussão de qual seria o impacto que tal paradigma contabilístico teria nos resultados tributáveis, o que fez com que o legislador fiscal italiano, também em 2005, isentasse a fiscalidade da influência das novas realidades contabilísticas. Ainda assim, em 2008, o legislador fiscal italiano aceitou alguns dos princípios contabilísticos gerando em Itália duas realidades fiscais: a dos contribuintes adotivos de normas contabilísticas baseadas nos IFRS; e os outros (geralmente pequenas empresas de cariz familiar) que prosseguem as regras nacionais inspiradas nas normas fiscais. De referir que o caso dos primeiros contribuintes

mencionados, o número de divergências verificadas aumentou, designadamente ao nível do apuramento de mais e menos valias, justo valor, imparidades, provisões, entre outras categorias. Em sentido oposto, os contribuintes que se mantiveram fiéis às regras nacionais veem persistir o grau de aproximação.

De registar, ainda, o panorama dos Estados Unidos da América, onde se verificou igualmente um acentuar da divergência entre o resultado contabilístico e o resultado tributável, essencialmente a partir dos anos 90. Desai (2003, *apud* Martins, 2017:7) refere que se trata de uma relação que se desintegrou de modo consistente nos anos 90 com o aumento da atividade de proteção fiscal. Descreve, também, o crescimento da discrepância entre os resultados contabilístico e fiscal, exemplificando tal realidade em aspetos como a diferença de tratamento em casos como as depreciações, cujo cálculo assenta em estimativas.

É pois de fácil constatação o registo da tendência de divergência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal nos variados países, sendo identificável como marco acentuador dessa divergência a adoção das IAS/IFRS.

2.3 A PERSPETIVA HISTÓRICA PORTUGUESA

O Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei n° 45103/63, de 1 de julho, insere-se na sequência da reforma fiscal dos anos 60, determinando que a contabilidade seria o ponto de partida para a determinação do lucro real efetivo. O CCI, no seu artigo 6º, organizava os contribuintes a ele sujeitos em três grupos: grupo A (com tributação incidente nos lucros efetivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da respetiva contabilidade), grupo B (com tributação sobre os lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram) e grupo C (com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente poderiam ter obtido). Para determinação do lucro tributável dos contribuintes pertencentes ao grupo A, o

artigo 22º do CCI regia que aquele “reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediências aos sãos princípios da contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior aquele 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 os restantes grupos, B e C, era aplicável o artigo 66º do CCI. O mapa transformador do resultado contabilístico em resultado fiscal, aplicável aos contribuintes do grupo A, estava explanado no quadro 18 na modelo 2 da CI.

Já na altura eram alvo de acréscimos ao resultado contabilístico certos custos como algumas amortizações, determinadas provisões e desvalorizações, sendo as quantias assentes em estimativas merecedoras de tratamento fiscal restritivo. Destacar, também, o acréscimo proveniente do limite à dedutibilidade fiscal de alguns gastos, como contribuições, impostos, multas fiscais, excedentes de remunerações e as indemnizações por eventos seguráveis. As mais e menos valias eram, igualmente, motivo de divergência entre os resultados contabilísticos e fiscais. Na altura, o tratamento para tal categoria era feito através de imposto autónomo (Martins, 2017:12).

Será importante destacar o facto cronológico da criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), em novembro de 1974, tendo sido apenas em 1977 que se procedeu à sua institucionalização. Neste mesmo ano, seria implementado, entrando em vigor, o Plano Oficial de Contas (POC), aprovado pelo Decreto-Lei 47/77, de 7 de fevereiro. Como consequência, a contabilidade passou a assumir uma maior importância e um maior relevo na fiscalidade, uma vez que a tributação incide sobre o lucro real das empresas, valor esse determinado através de métodos contabilísticos. Deve mencionar-se que se tratava de um sistema contabilístico pouco evoluído, causando algumas limitações, pois, para determinadas situações específicas, o

normativo não especificava o procedimento contabilístico a ter em consideração.

Em 1989, no âmbito de uma nova reforma fiscal, foi aprovado o Decreto-Lei 442-B/88, tendo o CIRC entrado em vigor a 1 de janeiro daquele ano, com o objetivo de um cumprimento mais eficaz da função tributária e um relacionamento menos controverso entre contabilidade e fiscalidade, com ao intuito de criar uma contabilidade assente em regras, normas e princípios que a tornassem mais objetiva (Sampaio, 2000:160). O número 10 do preâmbulo do CIRC enuncia a ideia de aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade: “Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável”. No entanto, há determinadas áreas onde essa aproximação se torna de difícil aceitação por parte do legislador fiscal.

Assim sendo, e apesar de o resultado fiscal provir originalmente do resultado contabilístico, este será sujeito, derivado do modelo de dependência parcial, a correções. As áreas correspondentes às correções extra contabilísticas são, essencialmente, as depreciações e amortizações, as provisões e outros gastos⁸, entre muitas outras. As principais razões para este tratamento diferencial prendem-se com o facto de serem gastos que têm associadas estimativas referentes à vida útil, ao valor residual e a potenciais perdas ou, ainda, a sua razão e finalidade específica. Todas estas correções, com carácter de acréscimo ao resultado contabilístico, merecem um trato especial dado o possível efeito nefasto sobre a receita de uma eventual coincidência de tratamento contabilístico-fiscal. Agregadas a estas estão também as deduções previstas na lei fiscal, ambas compõem o quadro 7 da

⁸ As correções extra contabilísticas englobam determinados custos, como por exemplo, perdas por imparidade, créditos incobráveis, limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos e encargos financeiros não dedutíveis, entre outros.

declaração modelo 22 IRC. Verifica-se que o campo de divergência é já substancial.

Existem duas razões principais para sustentar o sucedido: o facto de a fiscalidade procurar restringir a amplitude do relevo tributário de valores contabilizados que, uma vez dependentes de estimativas, se prestam a excessiva flexibilidade no apuramento do resultado fiscal; e mesmo por via de objetivos próprios de tributação (Martins, 2017:17). Segundo Guimarães (2009), as divergências entre contabilidade e fiscalidade devem ser encaradas como um corolário da sua identidade própria, seguindo a ideia de que a relação entre ambas deve ser desenvolvida na procura de um caminho comum com respeito pelo núcleo pessoal de cada uma. Durante a vigência simultânea do POC e do CIRC, foi-se adensando e estendendo o processo de transformação de resultado contabilístico em resultado fiscal, com uma tendência geral de afastamento entre as duas realidades, materializado no incremento do número de ajustamentos em forma de acréscimos e deduções no quadro 7 da declaração modelo 22 (Martins, 2017:23).

Um outro marco cronológico relevante na caracterização desta retrospectiva, este datado de 2010, está relacionado com a reforma profunda dos normativos contabilísticos e o consequente abandono do POC, e legislação complementar, e implementação do SNC (aprovado pelo Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho), sendo este originário de uma harmonização contabilística que adaptou as IAS/IFRS ao contexto nacional. Este processo, baseado nas normas regidas pelo IASB, e adotadas pela UE, foi também seguido pelos restantes Estados-Membro. Tavares (2011:546) afirma que esta aplicação do SNC assenta na suposição de que contém informações mais precisas e detalhadas sobre a situação patrimonial, económica e financeira da sociedade. E, além disso, na pretensão de transformação na base da mensuração do lucro fiscal. Já Pires (2010:10) refere que o novo normativo contabilístico diverge do anterior em várias áreas,

sendo vulgarmente referenciado como um sistema contabilístico que apresenta uma estrutura de relato mais moderna e, tendencialmente, mais afastada da fiscalidade, devido às regras contabilísticas próprias em áreas até então não abrangidas pelas normas contabilísticas (Nascimento e Góis, 2014:202). São exemplos, o uso de quantias recuperáveis e não tanto do custo histórico, o contributo proveniente de áreas específicas (direito, engenharia, entre outras)⁹ e uma maior dependência de juízos de valor. Esta nova aplicação normativa implicou uma adaptação da lei fiscal ao novo contexto. Daqui adveio, por consequência, uma nova reforma ao CIRC de forma a manter-se adequado à nova realidade contabilística. Apesar de se insistir na ideia de aproximação entre contabilidade e fiscalidade, como constatável no preâmbulo do Decreto-Lei 159/2009, de 13 de julho, o que na prática se verifica é uma salvaguarda dos próprios interesses da fiscalidade por parte do legislador ao admitir que há áreas que se irá manter um grau de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal.

Atualmente em Portugal vigora, a nível contabilístico, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) implementado em 2010 (como referido no subponto anterior) e, a nível fiscal para as entidades previstas na legislação, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), objeto de reforma em 2014.

O atual normativo contabilístico, de aplicação obrigatória para as empresas portuguesas não cotadas, é composto por 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), em que cada uma trata de um tema específico. O SNC é um modelo normativo assente em princípios e conceitos e não em regras rígidas. Privilegia a valorização ao justo valor, enquanto o POC

⁹ Os contributos provenientes da área do direito são importantes para saber do desfecho e do prazo de resolução de determinado processo judicial, elementos importantes para a constituição de uma provisão. Já os contributos vindouros da área da engenharia são úteis para a avaliação de determinadas máquinas, como apurar a vida útil após uma reparação, por exemplo.

tinha por base o custo histórico, não sendo, porém, a única base de mensuração, emprestando autonomia de opção aos preparadores das demonstrações financeiras. De salientar que as NCRF regulam algumas matérias que, antes da sua aprovação, existiam essencialmente em diplomas fiscais, como são os casos das amortizações e depreciações, provisões e perdas por imparidade. Todavia, estas áreas mantêm um tratamento fiscal próprio (Nascimento e Góis, 2014:202).

A atual versão do CIRC assenta na reforma realizada em 2014, sendo que a Comissão encarregue para o efeito, constituída em janeiro de 2013, tinha como objetivo realizar uma “reforma profunda e abrangente do Código do IRC que promova a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas”¹⁰. De entre os vários aspetos propostos com impacto na ligação entre resultado contabilístico e resultado fiscal, destacar o caso dos ativos intangíveis (com vida útil indefinida) que “comportam um potencial muito significativo de crescimento económico para as empresas que dele são titulares”¹¹. Devido à sua particularidade de vida útil indefinida, estes ativos não eram amortizados. Contudo, após esta reforma, a lei fiscal passou a reconhecer a dedução do custo de aquisição dos mesmos ao longo de vinte períodos de tributação, em partes iguais. Esta opção fiscal constitui mais um fator divergente do tratamento contabilístico. As alterações mais significativas (com esta reforma do IRC) foram na área da aceitação do justo valor em alguns instrumentos financeiros e nos ativos biológicos, a determinação dos resultados dos contratos de construção que passou a ser feita apenas com o critério da percentagem de acabamento e, por último, o apuramento dos rendimentos ou gastos do juro efetivo que passou a ser reconhecido fiscalmente (Rodrigues, 2012:13).

¹⁰ Conforme o Relatório Final da Comissão para Reforma do IRC (2013:10);

¹¹ Conforme o Relatório Final da Comissão para Reforma do IRC (2013:144).

2.4 A DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

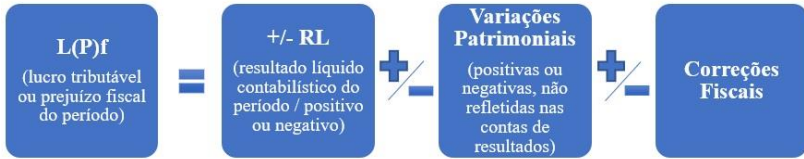
Para a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem contribuído o facto de o resultado contabilístico ser o ponto de partida do resultado fiscal. O legislador português, à imagem do que se sucede na generalidade dos sistemas fiscais mundiais, nunca estabeleceu regras próprias capazes de determinar autonomamente o resultado fiscal das entidades (Nascimento e Góis, 2014:200).

Assim sendo, e como já referenciado anteriormente, no nosso sistema fiscal vigora o modelo de dependência parcial para o apuramento do lucro tributável. Existe, pois, uma dependência entre o resultado apurado contabilisticamente e o determinado sob o normativo fiscal. Trata-se de um modelo intermédio, que se situa entre o modelo de autonomia e o modelo de dependência total. De acordo com Palma (2011) o modelo de dependência parcial é o modelo ideal de apuramento do lucro tributável.

O CIRC, no seguimento do que já havia estado estipulado no artigo 22º CCI, prevê este modelo de dependência parcial e apresenta, no número 1 do seu artigo 17º, a definição de lucro tributável, determinando que este é apurado através da “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”. O resultado contabilístico é, assim, a génese do resultado tributável, sendo o primeiro submetido às regras fiscais previstas no respetivo Código Fiscal de modo a que, após determinadas variações patrimoniais ainda não esplanadas e outras correções extra contabilísticas, se apure o lucro tributável.

Teremos assim:

Figura 1 - Apuramento do Resultado Fiscal



De forma a que seja possível tal apuramento, é necessário que, segundo o número 3 do mesmo artigo 17º do CIRC, “a contabilidade esteja organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade”, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC. A contabilidade deve, ainda, “refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se do das restantes e estar organizada com recurso a meios informáticos”. A existência de registos fiáveis, capazes de revelar a real situação económica da empresa, é requisito mínimo de gestão e exigência normal daqueles que com ela se relacionam (Morais, 2010:61).

As divergências existentes entre a contabilidade e a fiscalidade englobam várias áreas, como o justo valor, o método da equivalência patrimonial (MEP), as provisões, as imparidades e ainda outros casos, entre eles as depreciações e o *goodwill*.

3. ANÁLISE ESTATÍSTICA GLOBAL DAS ÁREAS DE DIVERGÊNCIA, EM PORTUGAL, ENTRE RESULTADO CONTABILÍSTICO E LUCRO TRIBUTÁVEL

3.1. OS CAMPOS DO QUADRO 07 DA DECLARAÇÃO MODELO 22 DE IRC MAIS PREENCHIDOS PELOS CONTRIBUINTES E DE MAIOR MATERIALIDADE ECONÓMICA

Este ponto irá ser dedicado à apresentação de dados estatísticos, de âmbito nacional, (perspetiva macro ou global)

retirados do *site* da AT. O objetivo passa por elucidar acerca da tendência nacional relativamente aos cinco campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC mais preenchidos e de maior substância económica para os anos de 2014, 2015 e 2016.

Para cada tabela serão apresentados os cinco campos com maiores valores por ordem decrescente, com referência ao número do campo correspondente no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, o tipo de correção – se acréscimo ou dedução – a designação do campo e ainda o peso do valor do campo, em percentagem, relativamente ao total¹². As tabelas apresentadas foram adaptadas das originais, de modo a reportar os cinco campos com valores mais elevados com disposição do maior para o mais pequeno. Os dados apresentados ao longo do presente subponto foram pois retirados de um ficheiro Excel disponibilizado no *site* da Autoridade Tributária e Aduaneira¹³.

3.1.1. OS CAMPOS MAIS PREENCHIDOS A NÍVEL NACIONAL

¹² Para as tabelas referentes aos campos mais declarados o total usado para o cálculo da percentagem corresponde ao número total de empresas para a dimensão em causa. Já para as tabelas associadas aos campos de valores mais elevados, a percentagem resulta da divisão do valor do campo sobre o total de acréscimos ou sobre o total de deduções, mediante o tipo de correção associado ao campo. O total de acréscimos e deduções resulta da soma dos valores dos campos a acrescentar e a deduzir, respetivamente.

¹³ O acesso ao ficheiro Excel pode ser feito através dos seguintes passos: 1. <https://sitfiscal.portaldasfinancas.gov.pt/geral/home?areaDestino=TR> → 2. “Menu” Estatísticas → 3. Estatísticas de IR → 4. IRC → 5. (2014/2016) – Declarações mod.22 – exercícios de 2014/2016 (ficheiro Excel) → 6. Separador “M9 NUMERO” para os campos mais preenchidos (subponto 4.1.1.) → 7. Separador “M10 VALOR” para os campos de maior valor (subponto 4.1.2.);

Uma pequena nota para os totais de cada ano apresentados nas tabelas do subponto 4.1.1., retirados da linha “TOTAL” da tabela do Separador “Q1 TIPO SP” do referido ficheiro Excel;

**Tabela 1 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22
IRC para o ano de 2014 (dados nacionais)**

NÚMERO DE DECLARAÇÕES				TOTAL 2014
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2014	440 168
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	50,16%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	34,74%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	21,93%
#4	752	A	Outros acréscimos	10,03%
#5	767	D	Mais-valias contabilísticas	6,18%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

A tabela acima mostra, para o ano de 2014 e para o contexto nacional, o campo 724 – IRC e outros impostos como o mais preenchido pelos sujeitos passivos. Uma vez que, segundo a alínea a) do número 1 do artigo 23º-A do CIRC, se trata de um encargo não dedutível para efeitos fiscais, e visto tratar-se de um imposto direto a que os contribuintes estão sujeitos, revela-se natural a presença de tal campo em tal posição.

**Tabela 2 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22
IRC para o ano de 2015 (dados nacionais)**

NÚMERO DE DECLARAÇÕES				TOTAL 2015
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2015	452 683
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	51,59%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	36,16%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	22,47%
#4	752	A	Outros acréscimos	10,09%
#5	774	D	Benefícios fiscais	6,34%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

No ano de 2015 surge, tal como no ano anterior, o campo

728 – Multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, como o segundo campo maior número de declarações. Repetindo o mesmo raciocínio que foi seguido para a análise supra, também este campo contempla um encargo não dedutível para efeitos fiscais, segundo a alínea e) do número 1 do artigo 23º-A do CIRC, tendo, portanto, que ser acrescido ao apuramento do lucro tributável. Parece claro que uma possível dedução de tais gastos resultaria numa atenuação/eliminação de uma penalização. O surgimento deste campo permite concluir que os sujeitos passivos sofrem variadas admoestações em resultado de comportamentos contrários às regulamentações sobre o exercício da atividade e pela prática de infrações.

Tabela 3 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados nacionais)

NÚMERO DE DECLARAÇÕES					TOTAL 2016
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2016		464 780
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	245 732	52,87%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	149 237	32,11%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	104 491	22,48%
#4	752	A	Outros acréscimos	47 209	10,16%
#5	774	D	Benefícios fiscais	32 351	6,96%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

Assim como em 2014 e 2015, também em 2016 o terceiro campo mais vezes preenchido nacionalmente é o campo 710 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores. Está prevista, no número 2 do artigo 18º do CIRC, uma permissão para imputar a períodos posteriores rendimentos e gastos respeitantes a um período. Para tal é necessário que tais rendimentos e gastos, à data do encerramento de contas do ano a que respeitam, fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. No caso em concreto, a existência deste campo assume que

tais condições não foram cumpridas e, uma vez tratando-se de gastos, o mesmo aparece a crescer.

Verifica-se uma quase total paridade nos cinco primeiros campos mais preenchidos para os anos de 2014, 2015 e 2016. A única exceção é o 5º campo de 2014. De destacar os dois campos mais declarados, os quais são compostos por acréscimos, IRC e outros impostos incidentes sobre os lucros e, também, multas e coimas por infrações praticadas. Ou seja, tratam-se de gastos para o contribuinte e de fenómenos geradores de receitas para o Estado decorrentes da relação fiscal entre ambos. Por conseguinte, são encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, pois não seria lógico a existência de um desagramento de um imposto e de uma despenalização por prática de determinada infração.

De constatar, ainda, a existência de um maior número de campos a crescer relativamente aos campos a deduzir, o que permite afirmar, perante estes dados relativos aos cinco campos mais declarados, que após as correções extra contabilísticas previstas o resultado fiscal irá apresentar um valor tendencialmente superior ao resultado contabilístico.

3.1.2. OS CAMPOS COM MAIORES VALORES A NÍVEL NACIONAL

Tabela 4 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2014 (dados nacionais)

VALORES DECLARADOS				(Valores em milhões de Euros)		TOTAL 2014: 111 502	
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2014	TOTAL ACRÉSCIMOS	TOTAL DEDUÇÕES		
#1	712	A	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	11 932	22,97%		
#2	721	A	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	10 002			16,79%
#3	771	D	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.º 51.º e 51.º-D)	9 849			16,53%
#4	767	D	Mais-valias contabilísticas	8 944	17,22%		
#5	758	D	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	8 324			13,97%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

O campo com valor declarado mais elevado a nível nacional para o ano de 2014 é o campo 712 – Anulação dos efeitos do MEP, sendo este, no ano em causa, um acréscimo ao apuramento do lucro tributável. O MEP implica a imputação dos resultados da subsidiária/associada nas contas da investidora, fazendo refletir na contabilidade desta o desempenho da investida resultante do controlo/influência significativa exercida. Ora, o aparecimento deste campo no topo da lista dos campos de valores mais significativos, permite concluir que, numa primeira fase, predomina em Portugal um número significativo de grupos de sociedades¹⁴ e, numa segunda fase, que o controlo/influência significativa exercida pela investidora é substancial. Referir também a particularidade de se tratar de um acréscimo, procedimento que provém da imputação dos resultados negativos provindos da investida para a carteira da investidora. De notar que, na tabela 4, e sendo 2014 um ano de dificuldades económicas em Portugal, o valor global (11,9 mil M. euro) dos acréscimos

¹⁴ Para o ano de 2014 existiam em Portugal 519 grupos, não podendo aferir acerca do número de sociedades constituidoras dos grupos: informação retirada da linha “Declaração de Grupo” do Separador “Q3 TIPO” do ficheiro Excel.

imputáveis ao MEP (decorrentes de prejuízo das participadas) é superior ao valor (8,3 mil M. euro) das deduções (derivadas de lucros das participadas).

A eliminação da dupla tributação dos dividendos tem também grande relevo, e confirma o que antes se disse sobre a importância dos investimentos em entidades participadas (grupos e outras realidades).

Tabela 5 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2015 (dados nacionais)

VALORES DECLARADOS					(Valores em milhões de Euros)		TOTAL 2015: 81 176	
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2015		TOTAL ACRÉSCIMOS	TOTAL DEDUÇÕES		
#					37 945	43 231		
#1	771	D	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.º 51.º e 51.º-D)	8 541	22,51%			
#2	721	A	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	8 190			18,94%	
#3	758	D	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	7 328			16,95%	
#4	712	A	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	5 317	14,01%			
#5	767	D	Mais-valias contabilísticas	5 227			12,09%	
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

Para o ano de 2015, a nível nacional, temos o campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica, a deduzir, como o campo detentor dos valores declarados mais elevados. A eliminação da dupla tributação económica está, como se sabe, associada a mais do que uma tributação do mesmo rendimento, quer na esfera da sociedade que o obtém quer na esfera do sócio que o recebe. Pode depreender-se, portanto, que, de modo geral, houve um valor significativo de lucros empresariais a distribuídos aos sócios pelas respetivas sociedades.

Tabela 6 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados nacionais)

VALORES DECLARADOS						(Valores em milhões de Euros)		TOTAL 2016: 87 789		
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2016	TOTAL ACRESCIMOS	TOTAL DEDUÇÕES					
#1	721	A	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	9 827	23,14%					
#2	758	D	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	7 779		17,16%				
#3	771	D	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.º 51.º e 51.º-D)	6 994		15,43%				
#4	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	6 218	14,64%					
#5	766	D	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	5 435		11,99%				
...				

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

No ano de 2016 verificou-se, a nível nacional, que o campo 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais foi alvo de preenchimento com os valores mais elevados. As provisões acarretam um elevado grau de subjetividade, pois tem associado certo grau de probabilidade e incerteza. Ora, o legislador fiscal é tendencialmente avesso a esta incerteza. Por conseguinte, estão previstas, no artigo 39.º do CIRC, quais as provisões fiscalmente aceites.

Neste sentido, e uma vez que as empresas constituem contabilisticamente provisões de vários teores, fiscalmente não aceites, ou para além do fiscalmente balizado, terão de acrescer tais valores. Conclui-se, com naturalidade, o reconhecimento significativo de provisões com valores materialmente relevantes. A principal razão para tal facto poderá prender-se com um conhecimento prévio por parte das empresas de gastos a incorrer em períodos futuros decorrentes de obrigações e, de alguma forma, a sua preferência por acautelar tais custos.

Relativamente aos valores declarados não se constata uma regularidade. Apenas numa situação, em 2014 e 2015, se verificou uma repetição do mesmo gasto para a mesma posição hierárquica, no caso em questão para o 2.º campo com valor

declarado mais elevado. Embora troquem de posição de ano para ano, a tendência de registo recai essencialmente em três gastos, sendo eles a eliminação da dupla tributação económica, as provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros e anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial.

Deste modo, e tendo em consideração o desenvolvido ao longo do presente subponto, é possível verificar que: o recurso ao MEP faz transparecer a existência considerável de grupos de sociedades¹⁵ caracterizado por um controlo significativo por parte da(s) investidora(s); a eliminação da dupla tributação económica manifesta a existência de rendimentos provenientes de lucros a serem distribuídos pelos sócios mediante a sua participação e ainda a verificação de uma intensa relação comercial internacional, com as sociedades portuguesas a gerarem rendimento através de prestação de serviços noutra(s) Estado(s); por fim, a razão do acréscimo de provisões faz antever que as empresas constituem várias provisões de diferentes âmbitos contabilísticos, mas de não aceitação fiscal ou para além dos limites legais.

Em termos de valores declarados, e perante a informação supra, regista-se um maior equilíbrio em relação ao número de campos a acrescer relativamente ao número de campos a deduzir comparativamente com os dados apresentados no subponto anterior, representativos do número de declarações.

3.1.3. ANÁLISE AOS RESULTADOS

Quanto aos resultados evidenciados, verifica-se um registo igual para os quatro primeiros campos mais preenchidos para os anos de 2014, 2015 e 2016 a nível nacional. Destacam-

¹⁵ Com recurso ao acesso referido na nota de rodapé nº 85, referir que em Portugal existiam 519 grupos em 2014, 548 grupos em 2015 e 597 grupos em 2016, não conhecendo, contudo, quantas sociedades compõem os grupos.

se, portanto, os campos 724 – IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros, 728 – Multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, 710 – Correções relativas a períodos de tributação anterior e 752 – Outros acréscimos. Todos estes quatro campos dizem respeito a acréscimos. Quanto ao 5º campo mais declarado não há uniformidade para os três anos, havendo contudo uma predominância do campo 774 – Benefícios fiscais.

As evidências para tais resultados prendem-se com diversos fatores. Relativamente ao campo 724 – IRC e outros impostos, a assiduidade do mesmo está associada ao facto de se tratarem de impostos decorrentes da relação fiscal entre Estado e sujeitos passivos e que, caso concorressem para o apuramento do lucro tributável, verificar-se-ia uma repercussão em desfavor do Estado. Dar destaque ao 2º campo mais declarado, referente a multas, coimas e outros encargos pela prática de infrações, o que permite aferir acerca do comportamento e cumprimento dos prazos por parte dos contribuintes perante o Estado. Tal como o gasto anterior, também estes são encargos não dedutíveis, logicamente compreendidos como tal, pois não faria sentido atenuar ou eliminar uma penalização para o contribuinte. O campo 710 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores (a acrescer) denuncia o reconhecimento, por parte dos contribuintes, de gastos de períodos posteriores a um determinado período, com a ressalva de não cumprirem os requisitos de imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos à data de encerramento. Como tal, esses gastos não são aceites, sendo acrescidos ao quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC. Também a presença do campo 752 – Outros acréscimos merece relevo, pois trata-se de um campo de livre preenchimento para outras correções de âmbito de acréscimo não previstas nos restantes campos.

Relativamente aos resultados associados aos valores declarados não se denota uma semelhança tão evidente ao longo dos anos em estudo. De destacar o facto de os campos 758 –

Anulação dos efeitos do MEP e 771 – Eliminação da dupla tributação económica (ambos a deduzir) estarem sempre presentes nos cinco campos com maiores valores nos três anos em análise.

A tais resultados estão associadas algumas razões. Evidenciar, uma vez mais, a frequência sistemática do campo 758 – Anulação dos efeitos do MEP, que se deve, em grande medida, ao facto de existir um número considerável de grupos de sociedades. O conceito passa por incidir nos resultados da investidora os resultados da investida, na proporção da participação financeira da primeira sobre a segunda. O carácter de dedução faz prever o reconhecimento de rendimentos provindos de lucros em determinado período (uma vez que o MEP não reconhece tais rendimentos nesse período para efeitos fiscais) e/ou o incorrimento de gastos, nomeadamente cobertura de prejuízos (verificado no período seguinte ao reconhecimento de um resultado negativo oriundo da empresa investida). Nota também para o campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica, que vem na sequência da tributação dos rendimentos gerados pelas sociedades. Daqui advém tributação sobre as mesmas e também sobre os sócios derivado da distribuição de lucros.

Em suma, pode-se concluir que, para os anos de 2014, 2015 e 2016, os dados representativos das declarações dos contribuintes nacionais mostram-se coerentes a nível dos campos alvo de maior preenchimento, pois verificou-se uma quase integral paridade. Contudo, também no que concerne aos valores declarados há várias semelhanças encontradas, tal como foi possível constatar ao longo do presente subponto. O maior ponto em comum é o facto de existirem dois campos em consonância durante os três anos, designadamente os campos dedutivos 758 – Anulação dos efeitos do MEP e 771 – Eliminação da dupla tributação económica. Os resultados obtidos permitem afirmar que, de um modo geral, a tendência dos campos mais declarados é linear e dos campos com valor materialmente mais significativo é semelhante. Adicionalmente, retiram-se ainda conclusões

acerca do comportamento comercial e da estratégia económica das empresas, estando estes caracterizados pelas relações comerciais internacionais estabelecidas e pela constituição de grupos de sociedades.

4. CONCLUSÕES

A contabilidade e a fiscalidade são áreas interligadas, contudo ambas têm a sua própria identidade e os seus princípios, cabendo, a cada uma delas, defender os seus interesses maiores e estabelecer normas nesse sentido. Com o passar dos anos, e com um progressivo foco em benefícios próprios, tem-se assistido a uma tendência evidente de criação de divergências entre as duas grandezas em determinadas temáticas. Trata-se de um fenómeno registado em vários países, que se tem adensado com medidas como a adoção das IAS/IFRS. Consequência disso é a preocupação da doutrina em tal debate e os trâmites envolvidos na relação entre a contabilidade e a fiscalidade.

Os vários autores apontam a vários modelos para propor algumas formas de ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo o paradigma mais geral composto por três hipóteses, sendo elas a subordinação da contabilidade à fiscalidade, a subordinação da fiscalidade à contabilidade e uma interdependência entre contabilidade e fiscalidade. Conjugando este modelo geral aos dois blocos de países estabelecido relativamente à caracterização desta relação, temos que Portugal é membro do grupo Europeu Continental, daqui resultando uma interdependência entre contabilidade e fiscalidade. Contudo, esta teórica relação forte entre ambas tem-se desvanecido originando divergências, como consequência de ideias discordantes relativamente aos gastos dos contribuintes.

As diferentes preocupações da contabilidade e do legislador tributário têm-se vincado, resultando em correções fiscais que causam afastamento entre o resultado contabilístico e o

resultado fiscal. Estas correções, em forma de acréscimos e deduções a recair sobre o resultado líquido do período transferido da contabilidade, têm aumentado significativamente, facto facilmente visível e constatável através da visualização do número de campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC.

Em Portugal, existe uma influência recíproca entre contabilidade e fiscalidade. O peso da contabilidade na fiscalidade é já conhecido e, desde logo, previsto no próprio Código do IRC, traduzido numa relação de dependência parcial, em que o resultado calculado segundo as normas contabilísticas é tido em conta no processo de apuramento do lucro (ou prejuízo) fiscal. Acontece, no entanto, em algumas situações, uma influência inversa, em que a fiscalidade e os seus princípios quase se sobrepõem aos normativos contabilísticos, nomeadamente no momento de elaborar as demonstrações financeiras, enviesando os objetivos da contabilidade de transparência das informações aos utentes em detrimento da informação e utilidade destinadas à Autoridade Fiscal como instrumento de quantificação de imposto.

Com recurso a dados estatísticos retirados do *site* da AT foi desenvolvida uma observação dos cinco campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC para apuramento do lucro tributável mais preenchidos pelos contribuintes e os que apresentam um valor economicamente considerável para os anos de 2014, 2015 e 2016. Daqui foi permitido concluir que as correspondências e tendências eram bem nítidas no que respeita aos campos mais declarados e que havia várias semelhanças relativamente aos valores declarados. Foram também destacados os campos de grande assiduidade presentes nos dados, assim como a razão da sua comparência nos mesmos.

Sumariamente, a análise ao tema em questão permitiu verificar a existência de um cenário mediador entre um extremo de aproximação (subordinação) e um extremo de divergência (autonomia) respeitante à relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Ou seja, a ligação entre estas duas vertentes respeita uma

relação de dependência parcial, em que a fiscalidade adota o resultado contabilístico e abraça certas normas contabilísticas, sem nunca prescindir de princípios fiscais próprios relativamente a temas mais sensíveis e suscetíveis de juízos de valor e pareceres técnicos que envolvam subjetividade. Daqui resulta, por várias vezes, litigância derivada de interpretações distintas entre a AT e os contribuintes, uma vez que as divergências existentes e a margem interpretativa da lei podem dar lugar a decisões em sede própria. Já a inspeção tributária e o procedimento de auditoria fiscal aos sujeitos passivos e restantes obrigados tributários requer uma análise interna ao declarado pelos mesmos, sobretudo aos campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, quadro esse que reflete a relação concomitante entre a contabilidade e a fiscalidade.

Entre 2014 e 2016, os dados globais das declarações de IRC mostram-se coerentes a nível dos campos alvo de maior preenchimento, pois verificou-se uma quase integral semelhança. Contudo, também no que toca aos valores declarados há várias semelhanças encontradas, tal como foi possível constatar. O maior ponto em comum é o facto de existirem dois campos em consonância durante os três anos, designadamente os campos dedutivos 758 – Anulação dos efeitos do MEP e 771 – Eliminação da dupla tributação económica. Os resultados obtidos permitem afirmar que, de um modo geral, a tendência dos campos mais declarados é linear e dos campos com valor materialmente mais significativo é semelhante.



BIBLIOGRAFIA

Aguiar, Nina Teresa Sousa Santos (2003) “Modelos normativos de relação entre lucro tributário e contabilidade

- comercial” *Fiscalidade – revista de direito e gestão fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 39-44;
- Antunes, João (2016) “Dupla tributação” *Jornal de Negócios [1 de março de 2016]*, 32. <https://www.occ.pt/fotos/editor2/jornalnegocios2marco.pdf> [17 de junho de 2018];
- Cuzdrioriean, Dan Dacian; Mătiș, Dumitru (2012) “The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation” *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. 14(1), 28-43. <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1420121/02.pdf> [12 de abril de 2018];
- Desai, Mihir (2003) *The divergence between book income and tax income*. Cambridge: MIT Press. <http://www.nber.org/chapters/c11538.pdf> [12 de abril de 2018];
- Essers, Peter; Russo, Ronald (2009) “The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting Systems and the CCCTB” in Essers, Peter [et al.] (eds.) *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts – A clash of Cultures*. EUCOTAX Series on European Taxation, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International. 23, 32-33;
- Ferreira, Henrique Quintino (1998) *A determinação da matéria coletável do IRC*. 11ª edição. Lisboa: Rei dos Livros;
- Ferreira, Rogério Fernandes (1999) *Necessidade de conciliação entre a contabilidade e a fiscalidade – Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*. 2ª edição. Lisboa: Editorial Notícias;
- Gavana, Giovanna; Gugliola, Gabriele; Marenzi, Anna (2013) “Evolving connections between tax and financial reporting in Italy” *Accounting in Europe*. 10(1), 43-70.

- http://eco.uninsubria.it/dipeco/quaderni/files/QF2010_1.pdf [12 de abril de 2018];
- Gee, Maria; Haller, Axel; Nobes, Christopher (2010) “The influence of tax on IFRS consolidated statements: the convergence of Germany and the UK” *Accounting in Europe*. 7(1), 97-122;
- Guimarães, Joaquim da Cunha (2001) *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*. Lisboa: Editores Vislis;
- Guimarães, Joaquim da Cunha (2009) “Impactos fiscais da adoção do sistema de normalização contabilística SNC” *Instituto Politécnico do Cávado e do Ave*;
- Júnior, Cláudio Ricardo Silva Lima (2014) “Fundamentos do sistema jurídico romano-germânico: origem, atributos e aproximação com o sistema anglo-saxónico” *Revista Jus Navigandi*. <https://jus.com.br/artigos/30041/fundamentos-do-sistema-juridico-romano-germanico>. [27 de julho de 2018];
- Lamb, Margaret; Nobes, Christopher; Roberts, Alan (1998) “International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting” *Accounting and Business Research*. 28 (3), 173-188;
- Lourenço, Isabel; Castelo Branco, Manuel (2014) “Principais consequências da adoção das IFRS: análise da literatura existente e sugestões para investigação futura” *Revista Contabilidade Financeira – USP, São Paulo*. 26(68), 126-139. http://www.scielo.br/pdf/rcf/v26n68/pt_1519-7077-rcf-201500090.pdf [1 de maio de 2018];
- Martins, António (2010) *Justo valor e imparidades em ativos fixos tangíveis e intangíveis: aspetos financeiros, contabilísticos e fiscais*. Coimbra: Edições Almedina;
- Martins, António (2017) “A evolução da tributação das pessoas coletivas; a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até à atualidade” *Revista de Finanças*

- Públicas e Direito Fiscal*. IX(4), 75-142;
- Martins, Helena (2012) “O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas” in Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco (eds.) *Lições de Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina, 215-288;
- Mastellone, Pietro (2011) “Corporate Tax and International Accounting Standards: recent developments in Italy” *Tax Notes International*. 61(3), 241-251;
- Modigliani, Franco; Miller, Merton (1963) “Corporate income taxes and the cost of capital: A correction” *The American Economic Review* 53(3), 433-443. <https://www2.bc.edu/thomas-chemmanur/phdfin-corp/MF891%20papers/MM1963.pdf> [12 de abril de 2018];
- Morais, Rui Duarte (2010) *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Edições Almedina;
- Nabais, José Casalta (2015) “Direito Fiscal”, 8ª edição, Coimbra: Edições Almedina;
- Nascimento, Sara; Góis, Cristina (2014) “A influência da fiscalidade na contabilidade: estudo em Portugal” *Revista Universo Contábil*, ISSN 1809-3337 Blumenau. 10(3), 194-217, <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/57.pdf> [8 de março de 2018];
- Norberg, Claes (2007) “Kari Tikka memorial lecture: Accounting and taxation” *EATPL Helsinki*. 1. <http://www.eatpl.org/uploads/public/Norberg%20Kari%20Tikka%20mem%20lecture%202007.pdf> [12 de abril de 2018];
- Palma, Clotilde Celorico (2011) “Algumas considerações sobre as relações entre a contabilidade e a fiscalidade” in Otero, P.; Araújo, F.; Gama, J.T. *Estudos em memória do Professor Saldanha Sanches*. IV. Coimbra: Coimbra Editora SA, 625-654;
- Pires, Amélia Maria M. (2010) “Os efeitos e implicações da

- atual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre contabilidade e fiscalidade” *AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración*. http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/13a.pdf [11 de março de 2018];
- Relatório Final para a Comissão para Reforma do IRC (2013). Lisboa: Ministério das Finanças. <https://www.occ.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf> [12 de abril de 2018];
- Rodrigues, Ana Maria (2016) *SNC – Sistema de Normalização Contabilística*. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina;
- Rodrigues, José de Moura (2012) *A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal: evolução recente e determinantes*. Tese de mestrado em Contabilidade. Universidade do Porto. <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/76147> [13 de abril de 2018];
- Sampaio, Maria de Fátima Rodrigues Cravo de (2000) *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades*. Lisboa: Editores Vislis;
- Sanches, José Luís Saldanha; Gama, João Taborda (2008) “Provisões no âmbito de seguros *unit-linked* e dupla tributação económica” *Revista Fiscalidade*, 53-62. http://www.saldanhasanches.pt/Unit_linked.pdf. [17 de junho de 2018];
- Silva, João Miguel Gonçalves da (2011) “Os conflitos entre a fiscalidade e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria” *Revisores e Auditores*. 55-65. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Fiscalidade.pdf>. [11 de março de 2018];
- Tavares, Tomás Maria Cantista de Castro (1999) “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos” *Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, Centro de Estudos*

- Fiscais (DGCI), Ministério das Finanças. 396, 7-177;*
- Tavares, Tomás Maria Cantista de Castro (2011) *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*. Coimbra: Edições Almedina;
- Valente, Andreia (2007) *A Determinação da Matéria Coletável*. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Universidade do Porto. <https://www.cije.up.pt/download-file/175>. [15 de março de 2018].