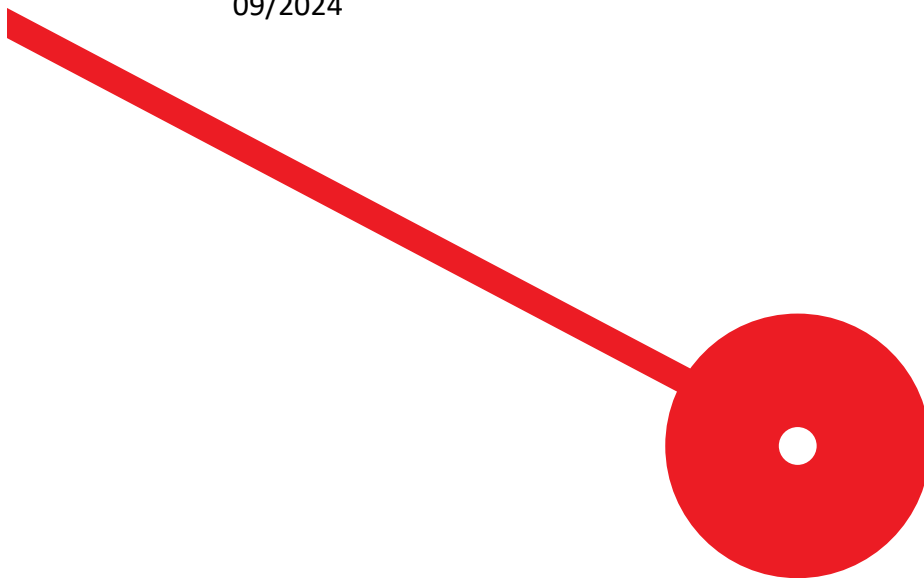




# O impacto da fiscalidade nos resultados das empresas portuguesas

Andreia Filipa Almeida Mendes

09/2024

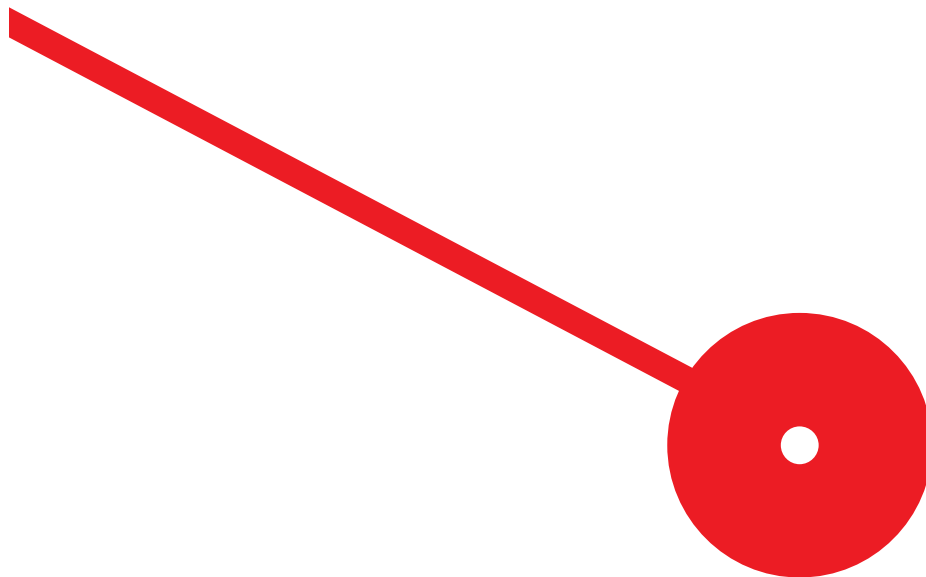




# O impacto da fiscalidade nos resultados das empresas portuguesas

Andreia Filipa Almeida Mendes

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



## **Dedicatória**

Este trabalho é dedicado à minha família, em especial aos meus pais, Susana e Nelo, por me terem ajudado em todo o meu percurso académico. Foram, e sempre serão, pessoas indispensáveis na minha vida às quais agradeço toda a educação e sabedoria que me proporcionaram. Dedico também à minha *meilleure amie*, a minha colega de casa e de trabalho, Sofia, que esteve sempre ao meu lado durante esta jornada.

## **Agradecimentos**

A toda a minha família, em especial, aos meus pais, Susana e Nelo, cujo apoio e amor nunca faltaram. Agradeço-vos por terem estado sempre presentes e fazerem questão de me acompanhar neste percurso e me proporcionarem todas as condições necessárias à conclusão desta etapa.

Aos meus avós e padrinhos, Emília e Manuel, por terem representado um importante papel de segunda figura paternal em todo o meu percurso, quer académico quer pessoal.

Aos meus tios, Sílvia e Zé Carlos, e ao meu primo, Diego, que nunca falharam com palavras de apoio e motivação.

À minha melhor amiga, Sofia, por me ter acompanhado ao longo desta importante jornada e sempre me ter dado a ajuda e a força que precisava.

Ao Professor Doutor José de Campos Amorim por me ter auxiliado na elaboração deste trabalho, pelos conselhos úteis e oportunos que me transmitiu ao longo desta caminhada.

À Arquiconsult, SA, por me acolher da melhor forma possível desde o primeiro dia e por sempre se mostrar disponível para me ajudar no que necessitasse.

Sem vocês, nada disto seria possível.

## **Resumo:**

No presente estudo foi efetuada uma análise macro às empresas portuguesas com o objetivo de avaliar a influência da fiscalidade nos resultados das empresas.

Para tal, a análise direcionou-se, essencialmente, para as correções efetuadas ao nível do Quadro 07 da Declaração do Modelo 22, para o período 2019-2022, procurando assim avaliar as correções fiscais que impactaram os resultados tributáveis e aferir as respetivas causas.

No seguimento da temática, foram definidas três questões de estudo que foram respondidas através do estudo quantitativo desenvolvido.

Os resultados permitiram concluir que, efetivamente, existe uma influência da fiscalidade sobre a contabilidade, no entanto, as diferenças entre ambas as áreas têm-se intensificando ao longo do período em estudo. Este fator salienta a tendência de intensificação das divergências entre as duas áreas de análise, desvanecendo assim a relação entre ambas.

**Palavras chave:** fiscalidade; contabilidade; divergências; resultados; Portugal.

**Abstract:**

This study carried out a macro analysis of the portuguese companies in order to assess the influence of taxation on company results.

To this end, the analysis essentially focused on the corrections made to Table 07 from the income tax Model 22, for the 2019-2022 period, in an attempt to assess the tax corrections that impacted taxable results and to ascertain their causes.

Following on from this topic, three research questions were defined and answered through the quantitative study carried out.

The results led to the conclusion that there is indeed an influence of taxation on accounting, however, the differences between both areas have intensified over the period under study. This factor emphasises the tendency for divergences between the two areas of analysis to intensify, thus weakening the relationship between them.

**Key words:** taxation; accounting; divergences; results; Portugal.

## Índice geral

<b>Capítulo I - Introdução .....</b>	<b>1</b>
1    Introdução.....	2
<b>Capítulo II – Revisão de literatura .....</b>	<b>4</b>
2    Revisão de literatura .....	5
2.1    Harmonização contabilística.....	5
2.2    A influência da fiscalidade na contabilidade.....	7
2.2.1    Conformidade entre os resultados contabilístico e fiscal .....	8
2.2.2    Contabilização dos impostos sobre o rendimento .....	9
2.3    A relação entre a fiscalidade e a contabilidade.....	12
2.3.1    Convergências e divergências entre a contabilidade e fiscalidade .....	14
2.3.1.1    Depreciações e amortizações.....	18
2.3.1.2    Perdas por imparidade .....	20
2.3.1.3    Provisões.....	22
2.3.1.4    Mais-valias e Menos-valias .....	23
2.3.1.5    Periodização do lucro tributável .....	23
2.3.1.6    Variações de justo valor .....	25
2.3.1.7    Variações patrimoniais .....	26
2.3.1.8    Subsídios relativos a ativos não correntes .....	27
2.3.1.9    Preços de transferência .....	28
2.3.1.10    Tributação autónoma .....	29
<b>Capítulo III – Metodologias de Investigação .....</b>	<b>34</b>
3    Metodologias de Investigação .....	35
3.1    Objetivos e questões de estudo.....	35
3.2    Recolha de informação .....	36
3.3    Metodologia de análise.....	37
<b>Capítulo IV – Estudo Empírico.....</b>	<b>39</b>

4	Estudo empírico.....	40
4.1	Caracterização do estudo.....	40
4.1.1	Número de declarações.....	40
4.1.2	Setor de atividade.....	42
4.1.3	Dimensão e volume de negócios.....	44
4.1.4	Resultado líquido do período.....	48
4.1.5	Distrito.....	49
4.2	Tratamento de dados.....	50
4.2.1	Campos mais preenchidos.....	50
4.2.2	Campos com valores superiores.....	52
4.3	Análise às correções fiscais.....	55
	<b>Capítulo V – Conclusões, limitações e sugestões futuras.....</b>	<b>82</b>
5	Discussão dos resultados.....	83
5.1	Prejuízo fiscal.....	84
5.2	Lucro tributável.....	85
5.3	IRC liquidado.....	87
5.4	IRC a pagar / a recuperar.....	87
5.5	Relação entre o RLE e o Lucro tributável.....	88
6	Conclusões.....	90
	<b>Referências bibliográficas.....</b>	<b>92</b>
	<b>Anexos.....</b>	<b>97</b>
	Anexo I – Quadro 07 Declaração Modelo 22 IRC.....	98

## **Índice de Figuras**

Figura 1 – Determinação do lucro tributável.....	13
--	----

## Índice de Tabelas

Tabela 1. Relação entre contabilidade e fiscalidade.....	7
Tabela 2. Determinação do resultado tributável.....	14
Tabela 3. Determinação do imposto.....	16
Tabela 4. Gastos não aceites fiscalmente .....	18
Tabela 5. Variações Patrimoniais e respetivo mapeamento para o Modelo 22.....	27
Tabela 6. Regime Fiscal VS Normativo Contabilístico .....	33
Tabela 7. Categorias de uma empresa nas óticas contabilística e fiscal.....	46
Tabela 8. N° declarações dos Campos do Quadro 07 (2019).....	50
Tabela 9. N° declarações dos Campos do Quadro 07 (2020).....	50
Tabela 10. N° declarações dos Campos do Quadro 07 (2021).....	51
Tabela 11. N° declarações dos Campos do Quadro 07 (2022).....	51
Tabela 12. Valores declarados nos Campos do Quadro 07 (2019).....	52
Tabela 13. Valores declarados nos Campos do Quadro 07 (2020).....	53
Tabela 14. Valores declarados nos Campos do Quadro 07 (2021).....	53
Tabela 15. Valores declarados nos Campos do Quadro 07 (2022).....	54
Tabela 16. Evolução das correções fiscais efetuadas ao Quadro 07 do Modelo 22.....	56
Tabela 17. Principais fatores de análise .....	84

## Índice de Gráficos

Gráfico 1. Número de declarações e variação homóloga .....	41
Gráfico 2. N° declarações por CAE (2019) .....	43
Gráfico 3. N° declarações por CAE (2020) .....	43
Gráfico 4. N° declarações por CAE (2021) .....	43
Gráfico 5. N° declarações por CAE (2022) .....	44
Gráfico 6. N° declarações por Volume de Negócios (2019) .....	46
Gráfico 7. N° declarações por Volume de Negócios (2020) .....	47
Gráfico 8. N° declarações por Volume de Negócios (2021) .....	47
Gráfico 9. N° declarações por Volume de Negócios (2022) .....	47
Gráfico 10. N° declarações por Resultado Líquido .....	48
Gráfico 11. N° declarações por Distrito.....	49
Gráfico 12. Evolução das correções do campo 710 (valor em milhões de euros).....	57
Gráfico 13. Evolução das correções do campo 712 (valor em milhões de euros).....	58
Gráfico 14. Evolução das correções do campo 713 (valor em milhões de euros).....	59
Gráfico 15. Evolução das correções do campo 721 (valor em milhões de euros).....	60
Gráfico 16. Evolução das correções do campo 724 (valor em milhões de euros).....	61
Gráfico 17. Evolução das correções do campo 725 (valor em milhões de euros).....	62
Gráfico 18. Evolução das correções do campo 716 (valor em milhões de euros).....	63
Gráfico 19. Evolução das correções do campo 731 (valor em milhões de euros).....	64
Gráfico 20. Evolução das correções do campo 728 (valor em milhões de euros).....	65
Gráfico 21. Evolução das correções do campo 718 (valor em milhões de euros).....	66
Gráfico 22. Evolução das correções do campo 719 (valor em milhões de euros).....	67
Gráfico 23. Evolução das correções do campo 722 (valor em milhões de euros).....	68
Gráfico 24. Evolução das correções do campo 736 (valor em milhões de euros).....	69
Gráfico 25. Evolução das correções do campo 739 (valor em milhões de euros).....	70
Gráfico 26. Evolução das correções do campo 744 (valor em milhões de euros).....	71
Gráfico 27. Evolução das correções do campo 752 (valor em milhões de euros).....	72
Gráfico 28. Evolução das correções do campo 756 (valor em milhões de euros).....	73
Gráfico 29. Evolução das correções do campo 758 (valor em milhões de euros).....	74
Gráfico 30. Evolução das correções do campo 759 (valor em milhões de euros).....	75
Gráfico 31. Evolução das correções do campo 762 (valor em milhões de euros).....	76
Gráfico 32. Evolução das correções do campo 764 (valor em milhões de euros).....	76

Gráfico 33. Evolução das correções do campo 765 (valor em milhões de euros).....	77
Gráfico 34. Evolução das correções do campo 766 (valor em milhões de euros).....	78
Gráfico 35. Evolução das correções do campo 767 (valor em milhões de euros).....	78
Gráfico 36. Evolução das correções do campo 769 (valor em milhões de euros).....	79
Gráfico 37. Evolução das correções do campo 771 (valor em milhões de euros).....	80
Gráfico 38. Evolução das correções do campo 774 (valor em milhões de euros).....	81
Gráfico 39. Evolução das correções do campo 775 (valor em milhões de euros).....	81
Gráfico 40. Variação do Prejuízo Fiscal (valores) .....	85
Gráfico 41. Variação do Prejuízo Fiscal (nº de declarações) .....	85
Gráfico 42. Variação do Lucro Tributável (valores) .....	86
Gráfico 43. Variação do Lucro Tributável (nº de declarações).....	86
Gráfico 44. IRC Liquidado (valor em milhões de Euros) .....	87
Gráfico 45. IRC a pagar/recuperar .....	88
Gráfico 46. Evolução do Resultado Líquido do Exercício e Lucro Tributável.....	88

## **Lista de abreviaturas**

**AT** – Autoridade Tributária e Aduaneira

**CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**DF** – Demonstrações Financeiras

**IAS** – *International Accounting Standards*

**IASB** – *International Accounting Standards Board*

**IFRS** – *International Financial Reporting Standards*

**IR** – Imposto sobre o rendimento

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

**NCRF** – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

**PME** – Pequenas e Médias Empresas

**POC** – Plano Oficial de Contabilidade

**RLE** – Resultado Líquido do Exercício

**SNC** – Sistema de Normalização Contabilística

**UE** – União Europeia

**VRL** – Valor realizável líquido

## **CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO**

---

# 1 Introdução

A presente Dissertação foi realizada no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre.

A influência da fiscalidade nos resultados das empresas é uma temática estudada não só a nível nacional, como também internacional. Atualmente, existe uma clara distinção entre os países de influência anglo saxónica e os países da Europa continental, que se distinguem, essencialmente, pelo conservadorismo, e pela existência de uma forte relação entre a fiscalidade e a contabilidade.

O caso português, graças à sua abordagem mais cautelosa na mensuração, enquadra-se nos países da Europa continental, e conseqüentemente, assume-se que a fiscalidade tenha, de facto, um peso significativo no que diz respeito aos lançamentos contabilísticos.

De facto, as temáticas da fiscalidade e contabilidade sempre andaram de mãos dadas. É inegável a necessidade de apuramento do resultado contabilístico para o cálculo do resultado tributável e, na relação inversa, o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas faz inúmeras menções a normas contabilísticas.

Apesar desta relação inegável, a verdade é que as diferenças têm-se intensificando ao longo do tempo, fomentando, assim, a tendência de intensificação das divergências entre ambas as áreas.

Se, por um lado, a contabilidade tem como principal objetivo, proporcionar aos seus acionistas uma imagem real e transparente da informação financeira da empresa, ao mesmo tempo que procura maximizar os seus ganhos, e assim aumentar a satisfação dos acionistas, a fiscalidade tem em vista a diminuição do imposto a pagar ao Estado, dado que o principal destinatário da informação financeira é a AT.

No seguimento destas divergências, surgiu a necessidade de se refletirem correções extra contabilísticas previstas no CIRC na determinação do lucro tributável. Esta questão abre portas à possibilidade de um condicionamento aquando do momento de preparação das DF, na medida em que surge a tendência de se mensurarem transações contabilísticas, tendo em vista a prestação das mesmas à AT, comprometendo assim a imagem verdadeira da informação financeira e desempenho da empresa.

Neste contexto, o objetivo desta dissertação passa por avaliar a influência da fiscalidade nos resultados das empresas, focando-se, essencialmente, nas correções efetuadas ao nível do Quadro 07 da Declaração do Modelo 22, destacando os campos que sofreram maior número de correções e cujos valores de preenchimento foram mais expressivos, na determinação do resultado tributável.

Este estudo tem também em vista fomentar o debate da influência da fiscalidade na contabilidade, enquanto pretende contribuir de forma complementar para a literatura já existente em volta desta temática.

Estruturalmente, a presente dissertação inicia-se com uma pequena revisão de literatura envolta na temática em questão, incidindo sobre as diferenças nos princípios, métodos e práticas contabilísticas a nível internacional, que posteriormente deram origem à distinção dos sistemas contabilísticos. Em seguida, aborda-se a temática da harmonização internacional, que visa assegurar um nível adequado de comparabilidade da informação financeira das entidades de distintos países. Destacam-se também alguns estudos já existentes, quer a nível nacional como internacional, sobre as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade e o respetivo impacto na qualidade da informação financeira das entidades. Dado o papel condicionante que a fiscalidade exerce no que concerne à mensuração contabilística, apresenta-se uma análise detalhada face às divergências existentes entre os normativos fiscal e contabilístico. No ponto subsequente, denominado Capítulo IV, com recurso a alguns dados estatísticos recolhidos no *website* da AT, deu-se lugar à análise da evolução dos campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC. Por último, são apresentadas as principais conclusões, e os complementos bibliográficos do trabalho.

## **CAPÍTULO II – REVISÃO DE LITERATURA**

---

## 2 Revisão de literatura

### 2.1 Harmonização contabilística

As diferenças nos princípios, métodos e práticas contabilísticas a nível internacional, deram origem à distinção dos sistemas contabilísticos em dois grandes grupos: os países de influência anglo-saxónica (países *common law*) e os países da Europa Continental (países *code law*). Os primeiros possuem leis que estabelecem os limites que não podem ser ultrapassados, enquanto nos segundos a legislação estipula os requisitos mínimos e as regras contabilísticas tendem a ser altamente prescritivas (Costa, 2008, citado por Nascimento & Gonçalves Góis, 2014). Lamb e Roberts (1998) confirmaram a existência de uma forte relação entre a fiscalidade e a contabilidade nos países da Europa Continental, contrariamente aos países de influência anglo saxónica (citado por Nascimento & Gonçalves Góis, 2014).

Para além do sistema legal, inúmeros fatores que influenciam a contabilidade já foram debatidos na literatura. Nobes e Parker (2002), bem como Rodrigues e Pereira (2004), destacam também as fontes de financiamento como um dos fatores representantes da diversidade no que diz respeito à contabilística internacional. Acrescentando ao método de financiamento, aplica-se também o conservadorismo (reconhecimento das perdas mais atempado que o reconhecimento dos ganhos - Kordestani et al., 2016) que é também um elemento característico dos países europeus.

O caso português, à semelhança dos países da Europa Continental, possui o seu sistema contabilístico caracterizado pela legalidade (Figueiredo, 2016). Por esse motivo, e tendo em conta que o principal destinatário das demonstrações financeiras é a Autoridade Tributária (Â. Pereira et al., 2023; S. Pereira & Albuquerque, 2022), podemos concluir que a fiscalidade desempenha um importante papel nos países com estas características. Para além destes fatores, caracteriza-se por uma elevada dependência face ao financiamento bancário (Gaspar Alves & Cameira Antunes, 2010). Posto isto, e pertencendo ao grupo da Europa Continental, Portugal possui uma forte inter-relação entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo a contabilidade a base de apuramento do resultado fiscal (Marques et al., 2011).

A atividade empresarial tem sido alvo de uma crescente globalização e, como consequência desta mudança, acentua-se a necessidade de utilização de uma linguagem mais uniformizada e de qualidade e persistência superiores, na comunicação com a envolvente externa. Perante este cenário, as organizações veem-se obrigadas a adaptar a informação projetada nas suas demonstrações financeiras de modo a responder a esta mesma necessidade.

Segundo S. Pereira & Albuquerque (2022), a barreira de informação que resultava da falta de comparabilidade da informação financeira, deve-se, essencialmente, ao facto de cada país ter desenvolvido o seu sistema de contabilidade e relato financeiro. Esta diversidade de práticas contabilísticas existente, poderia representar um entrave ao mercado global para as empresas que desejassem expandir a sua área de negócio (D'Arcy, 2001, citado por Gaspar Alves & Cameira Antunes, 2010).

Como tal, a harmonização internacional tem sido conduzida essencialmente pelo International Accounting Standards Board (IASB), através da produção de um conjunto de normas, as International Accounting Standards (IAS) e as International Financial Reporting Standards (IFRS), que visam assegurar um nível adequado de comparabilidade da informação financeira das entidades de distintos países (S. Pereira & Albuquerque, 2022), ao mesmo tempo que pressupõe a redução da variedade das normas e regulamentos nos países da UE (Gaspar Alves & Cameira Antunes, 2010).

As IFRS foram inicialmente implementadas nas empresas europeias e, rapidamente se expandiram (Brunozi Júnior et al., 2017). Segundo os mesmos autores, alguns estudos apontaram que as IFRS representam um benefício para as empresas, nomeadamente ao nível da qualidade dos resultados e, consequente, redução da manipulação dos mesmos.

O processo de harmonização, no entanto, não é um processo que seja comumente aceite. Aliás, uma das críticas mais frequente, é o facto de este não ter em atenção que a contabilidade deve ser capaz de se adaptar ao contexto económico-social da empresa (Rivera, 1989; Goeltz, 1991; Hopwood, 1994; Hoarau, 1995; Cairns, 1997; Lehman, 2005, citado por Gaspar Alves & Cameira Antunes, 2010).

No seguimento deste processo de harmonização, Portugal adotou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), revogando assim o designado Plano Oficial de Contabilidade (POC) (S. Pereira & Albuquerque, 2022). Esta medida obrigou a uma adaptação das regras de determinação do imposto sobre o rendimento das sociedades ao novo normativo contabilístico em vigor, em que elevou a relação entre contabilidade e fiscalidade para um cenário de dependência parcial (Nascimento & Gonçalves Góis, 2014).

## 2.2 A influência da fiscalidade na contabilidade

O estudo de Lamb et al. (1998), foca-se, essencialmente, na relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade em países como Alemanha, França, Reino Unido e Estados Unidos da América. Na tabela seguinte é apresentado um breve resumo das classificações utilizadas:

Fonte: Lamb et al.,1998 (adaptado)

Caso	Relação	Descrição
Caso I	Desconexão	Normativos fiscal e contabilístico distintos
Caso II	Identidade	Regras fiscais e contabilísticas coincidentes
Caso III	Liderança da contabilidade	A fiscalidade tende a seguir as normas contabilísticas
Caso IV	Liderança da fiscalidade	As regras fiscais tendem a preponderar face às normas contabilísticas
Caso V	Domínio da fiscalidade	A fiscalidade é dominante e a contabilidade é inexistente.

Tabela 1. Relação entre contabilidade e fiscalidade

Analisando os resultados, foi possível concluir que efetivamente existe uma forte relação entre a fiscalidade e a contabilidade nos países da Europa Continental ao contrário dos países de influência anglo saxónica. Para além disso, foi também possível concluir que o relato financeiro no Reino Unido e nos Estados Unidos era menos influenciado pela fiscalidade do que na Alemanha, ficando a França numa posição intermédia (Rodrigues, 2012).

Países com características próximas de Portugal, uma vez dominados por critérios fiscais (Lamb et al., 1998), foram classificados como pertencentes ao Caso V, ou seja, dependentes da fiscalidade (Hoogendoorn, 1996, citado pelos mesmos autores).

### **2.2.1 Conformidade entre os resultados contabilístico e fiscal**

Durante o processo de adaptação do CIRC ao SNC, ocorreu uma aproximação de alguns aspetos fiscais relativamente aos contabilísticos.

Os efeitos do aumento da conformidade entre os resultados contabilístico e fiscal foram alvo de inúmeros debates. Alguns estudos sugerem que aumentar a conformidade entre as duas áreas pode potenciar a qualidade da informação das demonstrações financeiras, enquanto limita a gestão dos resultados (Desay, 2005, citado por Hanlon et al., 2008). Pelos mesmos autores, quando o grau de conformidade é menor, os gestores das empresas podem agir de forma oportunista, declarando rendimentos mais baixos às autoridades fiscais, enquanto enganam os acionistas inflacionando os rendimentos.

Tal como defendido por Ramírez (2000) em Nascimento & Gonçalves Góis, 2014, as diferenças existentes entre o resultado contabilístico e fiscal irão sempre existir. Isto em virtude, essencialmente, do facto de ambas as áreas terem objetivos díspares: a fiscalidade tem como objetivo minimizar o rendimento, de forma a diminuir ou diferir os impostos a pagar, e a contabilidade tem em vista a maximização ou estabilização dos ganhos, de forma a satisfazer os acionistas (Rodrigues, 2012).

Segundo Â. Pereira et al. (2023), no caso português, existem diferenças entre a regulamentação contabilística e fiscal, que ganham visibilidade aquando do cálculo do lucro tributável. Pelos mesmos autores, estas divergências levam à retificação dos resultados contabilísticos, de forma a obter o resultado tributável. Analisando o estudo de Abdul Wahab & Holland (2015), do ponto de vista do planeamento fiscal, as diferenças entre o resultado contabilístico e fiscal podem ser decompostas em diferenças permanentes e diferenças temporárias. Citado por Â. Pereira et al., 2023, os autores Hanlon (2005) e Blaylock et al. (2012), destacam que as diferenças permanentes não podem ser revertidas em anos futuros, resultando numa redução ou aumento da tributação, que apenas afeta um determinado período. Por outro lado, as diferenças temporárias ocorrem quando existe um gasto ou rendimento que não pode ser considerado para efeitos fiscais, no período em que ocorre, mas que terá implicações fiscais futuras.

O *book-tax conformity*, no fundo, consiste em aumentar o grau de semelhança entre a informação expressa nas demonstrações financeiras e nas declarações fiscais (Figueiredo, 2016).

Os resultados obtidos por Fekete et al. (2009) foram discutidos no estudo de Nascimento & Gonçalves Góis, 2014, em que se salienta o impacto da dimensão das empresas na influência da fiscalidade sobre a contabilidade, uma vez que, enquanto empresas de maior dimensão fazem a clara distinção entre a informação financeira proveniente dos registos fiscais, as PME não fazem, de forma total, essa separação e as micro entidades praticamente só preparam informação para efeitos fiscais. Os mesmos autores também destacam o pensamento de Nicodème (2002), em que o mesmo avalia os diferentes níveis fiscais das empresas. Por um lado, as PME são o grupo empresarial que mais contribui para o emprego e desenvolvimento económico, conduzindo ao aumento da aprovação de tratamentos fiscais mais favoráveis para o mesmo. Contudo, empresas maiores, por terem influência económica superior, têm mais poder para negociar tratamentos fiscais mais favoráveis.

Hanlon et al., 2008 defendem no seu estudo empírico que quando a relação entre a informação financeira e a legislação é mais forte, ou seja, quando existe um maior grau de *book-tax conformity*, o papel informativo dos resultados contabilísticos é reduzido. Como tal, o estudo salienta uma consequência não intencional da tributação às empresas: a perda da credibilidade e fiabilidade dos resultados apresentados pelas empresas, quando a harmonização entre contabilidade e a fiscalidade é maior. Os mesmos autores citam Desai, 2005, afirmando existirem apelos no sentido de exigir a conformidade entre os resultados contabilístico e fiscal de forma a terminar com a "arbitragem" entre as duas áreas, tendo em vista o aumento da fiabilidade dos rendimentos contabilísticos declarados, eliminando, assim, a maior flexibilidade disponível ao abrigo das normas de informação financeira.

### **2.2.2 Contabilização dos impostos sobre o rendimento**

Anualmente, as empresas calculam dois tipos resultados: o contabilístico, baseado em regras contabilísticas que têm em vista informar os *stakeholders* sobre a situação financeira da empresa; e o fiscal, que é determinado através da aplicação da lei (Hanlon 2005; Abdul and Holland 2015; Kimouche 2022, citado por Â. Pereira et al., 2023).

O resultado contabilístico é expresso através das demonstrações financeiras que representam um papel fundamental no auxílio à tomada de decisões para os seus utilizadores. Por essa razão, devem refletir uma imagem real e justa da *performance* das entidades (Niyama et al 2015 citado por Â. Pereira et al., 2023), de forma a auxiliar os seus *stakeholders* na análise ajustada do desempenho económico e financeiro das suas empresas e, conseqüentemente, no processo de tomada de decisão (Jeon e Oh, 2020 e Givoly et al., 2010, citado por Â. Pereira et al., 2023).

Em contrapartida, as demonstrações financeiras podem ser alvo de manipulação - *earnings management*. Este fenómeno tem origem na intenção das empresas em reduzir os seus impostos a pagar, e ocorrem quando os gestores utilizam informações privilegiadas para enganar os *stakeholders* sobre o verdadeiro desempenho da empresa.

No caso das PME's, uma vez que quem gere a empresa, na maioria dos casos, é o próprio dono, os gestores tomam decisões que maximizam os seus próprios interesses (Â. Pereira et al., 2023). A gestão dos resultados pode ser refletir-se através de escolhas contabilísticas que influenciam os relatórios financeiros (*accrual-based earnings management*), ou decisões operacionais reais, que afetam tanto os resultados como os fluxos de caixa (*real earnings management*) (Krzeczewska & Serra Coelho, 2022).

Os mesmos autores citam Saka et al., 2019, que afirmam que os incentivos fiscais também são relevantes para fomentar este fenómeno, levando as empresas a reduzir os seus custos contabilísticos, evitando, assim, os impostos, através de práticas de planeamento fiscal abusivo. Uma vez que o imposto a pagar é determinado segundo o rendimento contabilístico, podemos concluir que quanto mais elevado for o rendimento contabilístico, mais elevado é o imposto a pagar. Conseqüentemente, a relação entre o imposto sobre o rendimento e a persistência dos resultados tende a ser negativa (Â. Pereira et al., 2023).

Também a dimensão das empresas representa um fator importante no recurso a práticas de *earnings management*. No trabalho empírico desenvolvido por Â. Pereira et al., 2023, os autores citam Jones (1991), afirmando que em grandes empresas os gestores fazem escolhas contabilísticas com o objetivo de reduzir os lucros, salientando as suas dificuldades em lidar com a concorrência externa e, conseqüentemente, pressionando o governo a proteger as empresas nacionais. Em contrapartida, Bradshaw et al. (2004) (citado pelos mesmos autores) mencionam que as empresas maiores estão sob maior

pressão, pois possuem um maior número de *stakeholders*, exigindo um maior controlo dos seus resultados e, por isso, o seu relato financeiro apresenta maior qualidade.

Segundo Marques et al., 2011, os estudos empíricos identificam três grandes grupos de incentivos: mercados de capitais, relações contratuais (por exemplo, planos de compensação para gestores) e fatores políticos (por exemplo, custos políticos).

No trabalho empírico levado a cabo por Moniz et al., 2022, os autores salientam dois estudos que avaliam o impacto de *earnings management* nas empresas durante a crise financeira de 2008. Um deles foi desenvolvido por Schuh et al. 2016 que focaram o seu estudo numa amostra de 844 empresas localizadas em 15 países da Europa e, embora fosse expetável que houvesse mais motivações para a existência de manipulação dos resultados, a distorção da informação financeira diminuiu. Podemos justificar este facto com o aumento da qualidade dos relatórios financeiros e da qualidade da auditoria. Por outro lado, Rojas et al. (2010) realizaram um estudo empírico com base em 124 empresas cotadas na bolsa de valores espanhola no período de 1999 a 2001, concluindo que empresas com maior endividamento e menor liquidez tendem a reconhecer ativos por impostos diferidos. Concluíram também que as empresas com maiores indicadores de rendibilidade têm maior probabilidade de reconhecer passivos por impostos diferidos.

Em Portugal, existe evidência de que as empresas sem valores mobiliários cotados utilizam os impostos diferidos para manipular o resultado líquido do período no sentido ascendente e que as empresas mais dependentes do financiamento bancário procuram reduzir os seus impostos diferidos, melhorando assim o seu resultado líquido (Santos 2016, citados por Moniz et al., 2022). Na verdade, vários estudos apontam para uma correlação positiva entre a manipulação de resultados e a utilização de impostos diferidos para melhorar os rácios e, conseqüentemente, os resultados.

Moreira (2006), citado por Krzeczewska & Serra Coelho (2022) conclui também que empresas com elevadas necessidades financeiras tendem a exercer uma gestão de resultados ascendente, enquanto as empresas com baixas necessidades de financiamento se concentram na redução das despesas fiscais.

Os mesmos autores citam também Blaylock et al. (2015), afirmando que uma elevada *book-tax conformity* atenua tanto o incentivo para manipular os lucros no sentido ascendente (devido ao aumento das despesas fiscais) e descendente (uma vez que resulta em baixos lucros comunicados aos investidores). Na mesma linha de pensamento,

Sundvik (2017b), salienta que a maioria das empresas com *book-tax conformity* tende a apresentar níveis mais elevados de gestão de resultados.

### **2.3 A relação entre a fiscalidade e a contabilidade**

Atualmente, as demonstrações financeiras preparadas para os acionistas baseiam-se num conjunto de princípios e regras que variam de país para país. Um dos fatores mais relevante na influência sobre as práticas contabilísticas dos países é a fiscalidade (Nobes, 1996, citado por Amaral, 2001). Para os países de influência anglo-saxónica, a informação financeira tem a sua utilidade voltada para os mercados de capitais, contrariamente aos países de influência continental, em que a informação financeira serve, essencialmente, para a determinação do montante de imposto a pagar pela empresa (Amaral, 2001).

Reconhece-se, portanto, a distinção do objetivo da informação financeira entre os países *common law* e *code law*: se por um lado, a informação financeira dos primeiros deve refletir uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados que auxilie na tomada de decisões, para os países *code law*, o objetivo passa pela existência de uma contabilidade uniforme que sirva de base à tributação (Amaral, 2001).

As instituições governamentais europeias enfrentam, assim, um dilema na tomada de decisões relativas às taxas e benefícios fiscais a aplicar às empresas (Aldeia et al., 2021) uma vez que os Estados necessitam de cobrar impostos para suportar a despesa pública e, ao mesmo tempo, tencionam aumentar o crescimento económico (Leea & Gordon, 2005, citado por Aldeia et al., 2021).

Vários estudos defendem que as diferenças entre os resultados contabilístico e fiscal irão sempre existir em virtude da finalidade que cada área apresenta. No âmbito da fiscalidade, o objetivo passa por calcular e cobrar as receitas para satisfazer as necessidades financeiras do Estado, contrariamente à contabilidade que visa maximizar os resultados, de forma a satisfazer os acionistas (Rodrigues, 2012).

As regras de tributação das sociedades desde sempre que influenciaram o relato financeiro divulgado pelas empresas portuguesas. Isto porque o lucro tributável é calculado utilizando como base o resultado líquido do período e, posteriormente, corrigido pelas normas fiscais.

Fonte: elaborado pela autora.

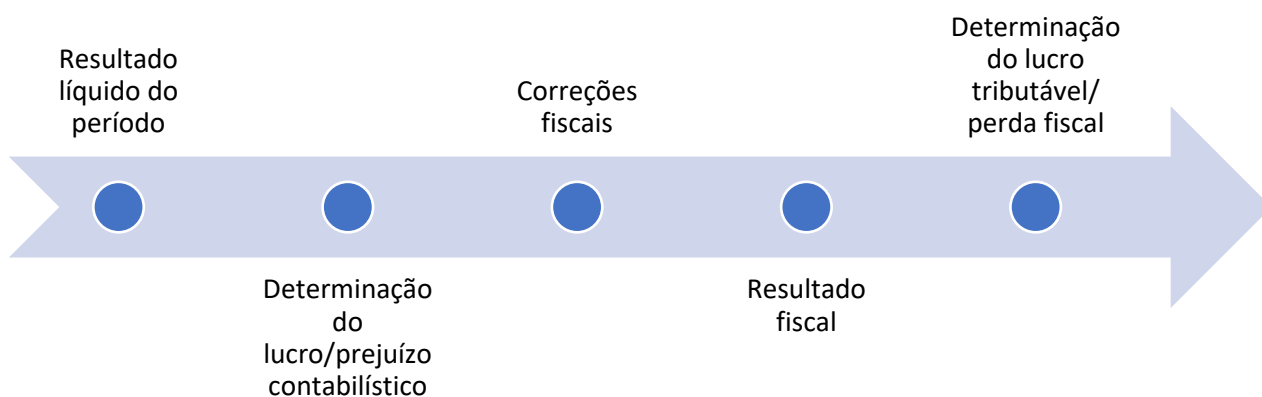


Figura 1 – Determinação do lucro tributável

Com a evolução das regras contabilísticas e a adaptação do CIRC às mesmas, procurou diminuir-se as divergências entre a fiscalidade e a contabilidade.

Uma das alterações introduzidas no sentido de aumentar a aproximação entre as duas áreas foi a aceitação da utilização do método do justo valor em situações como nos instrumentos financeiros e na valorização dos ativos biológicos consumíveis. Uma vez que o SNC é um modelo normativo assente em princípios e conceitos ao invés de regras, a valorização ao justo valor é privilegiada.

Com o intuito de combater a fraude e a evasão fiscal, o CIRC impõe limites ao nível das depreciações ou amortizações, provisões, perdas por imparidade e realizações de utilidade social. Para além disso, há determinados gastos que, independentemente de serem ou não documentados, poderão também não ser aceites fiscalmente. Todas estas medidas resultam em divergências entre o resultado contabilístico e fiscal.

PIRES, A. (2010) salienta que a fiscalidade tem impactado de forma negativa a contabilidade em Portugal, prejudicando a sua vertente explicativa relativamente aos fenómenos económicos. Este fator não atinge de forma igualitária todas as empresas ou setores de atividade, no entanto, pode conduzir à apresentação distorcida da informação financeira relativamente à realidade.

A determinação do lucro tributável recorre também às correções efetuadas no quadro 07 da declaração do Modelo 22. Seguindo as regras do CIRC, ao lucro tributável

apurado poderão ser deduzidos prejuízos fiscais anteriormente apurados e benefícios eventualmente existentes, para efeitos de apuramento da matéria coletável.

Costa (2011, p. 6-11) afirma que, contrariamente ao expectável, a introdução do SNC em 2010, fez com que o número de campos a preencher no Quadro 07 aumentasse, tanto a acrescer (de 34 campos da DR22/2009 para 44 campos da DR22/2010) como a deduzir (de 13 campos da DR22/2009 para 22 campos da DR22/2010), salientando o aumento das divergências entre os resultados fiscal (Código do IRC) e contabilístico (SNC).

A determinação do resultado fiscal é realizada no momento da entrega do Modelo 22, e é feita através de ajustes pós-contabilísticos. Desta forma o resultado fiscal deriva do contabilístico, sendo que é com base neste resultado que a Autoridade Tributária e Aduaneira tributa os rendimentos de uma empresa (Sousa, 2017). Na Tabela 2 é possível verificar esquematicamente a determinação do resultado tributável.

Fonte: elaborado pela autora.

Resultado Líquido do Período	
+ Variações patrimoniais positivas	} Valores extraídos do SNC
- Variações patrimoniais negativas	
+ Correções fiscais a acrescer	} Correções segundo CIRC
- Correções fiscais a diminuir	
= Resultado Tributável	

Tabela 2. Determinação do resultado tributável

### 2.3.1 Convergências e divergências entre a contabilidade e fiscalidade

O atual sistema fiscal em Portugal baseia-se nos impostos sobre o rendimento e no imposto sobre o consumo. No que concerne ao imposto sobre o rendimento, este pode ser aplicado a pessoas singulares (IRS) ou então a pessoas coletivas (IRC).

No caso da tributação aplicada às pessoas coletivas, este segue as normas estabelecidas pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, designado CIRC.

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”. Ou seja, ao lucro tributável apurado através da aplicação das normas contabilísticas, devem ser efetuadas as correções ao abrigo do regime fiscal.

Estas correções fomentam a existência de diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado a ser considerado para efeitos tributários. As correções a efetuar ao resultado contabilístico espelham-se, posteriormente, no Quadro 07 do Modelo 22.

A dispensa da entrega da declaração periódica de rendimentos, pelo Artigo 117º nº6 do CIRC, abrange as entidades que apenas auferiram rendimentos não sujeitos a IRC, exceto quando estejam sujeitas a qualquer tributação autónoma.

Adicionalmente, para além das correções a efetuar ao resultado contabilístico, deverão também ser acrescidas (deduzidas) as variações patrimoniais positivas (negativas) que não estejam refletidas no período e as correções fiscais positivas (negativas). O resultado desta contabilização poderá resultar em lucro tributável ou prejuízo fiscal, dependendo do facto de o resultado ser positivo ou negativo.

Uma vez obtido o lucro tributável, e após aplicação dos benefícios e prejuízos fiscais, será possível determinar a matéria coletável, à qual será aplicada a respetiva taxa de IRC, dando origem à coleta. O imposto a receber ou a pagar, será obtido após o acréscimo ou dedução dos valores decorrentes da legislação.

Na tabela seguinte, encontra-se de forma esquemática, o cálculo do imposto a pagar ou recuperar.

Fonte: elaborado pela autora.

RLE
(+) Variações Patrimoniais Positivas
(-) Variações Patrimoniais Negativas
(+) Ajustamentos ao Quadro 07
(-) Ajustamentos ao Quadro 07
(=) Lucro tributável
(+) Benefícios Fiscais
(-) Prejuízos Fiscais

(=) Matéria Coletável
(x) Taxa de imposto
(=) Coleta
(-) Deduções à Coleta
(=) IRC liquidado
(-) Retenções na Fonte
(-) Pagamentos por Conta
(=) Imposto a pagar ou a recuperar

*Tabela 3. Determinação do imposto*

Tal como foi possível verificar, a fiscalidade desempenha um papel condicionante no que concerne à mensuração contabilística, algo que, conseqüentemente, conduz à apresentação mais distorcida da informação financeira. Tal facto é justificado pela sobreposição das medidas fiscais face aos critérios contabilísticos, como acontece por exemplo na determinação dos custos a imputar ao exercício económico como consequência do reconhecimento de depreciações/amortizações, revalorizações, ajustamentos, imparidades, provisões ou outros (Rodrigues, 2012).

De seguida apresenta-se uma análise mais detalhada face às divergências existentes entre os normativos fiscal e contabilístico, começando pelas correções refletidas ao abrigo do artigo 23º-A do CIRC, onde são detalhados todos os gastos não aceites fiscalmente, ou que não serão dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, ainda que tenham sido contabilisticamente considerados como gastos no período de tributação.

Na tabela seguinte, são descritos todos os gastos não aceites para efeitos fiscais.

Fonte: elaborado pela autora.

CIRC	Encargo não dedutível	A Acrescer no Modelo 22
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. a	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que incidam sobre os lucros	Q07C724; Q07C725
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. b	Despesas não documentadas	Q07C716
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. c	Encargos não devidamente documentados	Q07C731; Q07C726
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. d	Despesas ilícitas	Q07C783
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. e	Multas, coimas e demais encargos resultantes da prática de infrações	Q07C728
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. f	Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros	Q07C727
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. g	Indemnizações pela verificação de eventos seguráveis	Q07C729
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. h	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador	Q07C730
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. i	Encargos com aluguer de viaturas sem condutor de viaturas ligeiras ou mistas	Q07C732
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. j	Encargos com combustíveis (referentes a viaturas cujo sujeito passivo não faça prova de que os mesmo respeitam a bens pertencentes ao seu ativo)	Q07C733

CIRC	Encargo não dedutível	A Acrescer no Modelo 22
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. k	Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros	Q07C784
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. m	Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelo sócio à sociedade	Q07C734
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. n Art.º 23.º-A, n.º 1, al. o	Gastos relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais e trabalhadores da empresa	Q07C735
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. p	Contribuição sobre o setor bancário e contribuição extraordinária sobre o setor energético	Q07C780
Art.º 23.º-A, n.º 1, al. r	Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	Q07C746
Art.º 23.º-A, n.º 2	Menos-valias contabilísticas	Q07C786

Tabela 4. Gastos não aceites fiscalmente

Para além dos gastos não dedutíveis, segue-se a análise mais detalhadas face às divergências existentes entre os normativos fiscal e contabilístico.

### 2.3.1.1 Depreciações e amortizações

Segundo o parágrafo 6 da NCFR 7, os ativos tangíveis representam os ativos que “sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos” e “se espera que sejam usados durante mais do que um período”, ou seja, representam os recursos que uma empresa

detém, com carácter de permanência ou continuidade, e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso das suas atividades normais.

Por outro lado, o parágrafo 8 define um Ativo Intangível como sendo “um ativo não monetário identificável sem substância física”. Estes ativos podem adquirir a forma de conhecimentos científicos ou técnicos, conceção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objetivos comerciais (parágrafo 9 da mesma norma).

De acordo com os parágrafos 55 (NCRF 7) e 95 (NCRF 6), a depreciação (amortização) de um ativo tangível (intangível) deve iniciar-se quando o mesmo está disponível para uso e deverá cessar na primeira data entre a data em que o ativo for detido para venda e a data em que o ativo for desreconhecido.

De forma a imputar a quantia depreciável de um ativo, é possível recorrer aos seguintes métodos: método da linha reta, o método do saldo decrescente e o método da unidade de produção (parágrafo 62 da NCRF 7 e parágrafo 96 da NCRF 6).

Conforme o regime legal atualmente em vigor, os ativos só se consideram sujeitos a depreciação/amortização depois de entrarem em funcionamento ou utilização (artigo 29º n.º 4 CIRC). Por outro lado, o cálculo das depreciações e amortizações dos ativos faz-se, em regra, pelo método da linha reta, consoante o seu período de vida útil, podendo os sujeitos passivos optar pelo método das quotas decrescentes, em casos específicos (artigo 30º n.º 1 e 2).

No método de linha reta, o valor da quota de depreciação ou amortização, deve ser calculado com base nas taxas determinadas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Quando as depreciações ou amortizações mensuradas contabilisticamente excedem as estimadas pela legislação em vigor, a diferença entre o gasto contabilístico e o gasto fiscal máximo aceite, não será aceite para efeitos fiscais (artigo 34.º, n.º 1), devendo ser acrescido no Q07C719.

Para além disso, uma outra divergência entre os normativos reflete-se na mensuração inicial do ativo fixo tangível: segundo o normativo contabilístico, o custo equivale ao preço de compra do ativo, acrescido dos custos diretamente atribuíveis para proporcionar as condições necessárias ao funcionamento do ativo, da estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do ativo e a restauração do local onde o mesmo

está localizado. Em contrapartida, para efeitos fiscais, somente o preço de compra e os custos diretamente relacionados com o funcionamento do ativo é que são contabilizados.

Relativamente às Propriedades de investimento, pela NCFR 11, representam uma propriedade (terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

- a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- b) Venda no decurso ordinário do negócio.

Nos termos do Artigo 34º nº1 al b), os terrenos não são considerados para efeitos de depreciação.

### **2.3.1.2 Perdas por imparidade**

Pelo paragrafo 4 da NCRF 12, uma perda por imparidade diz respeito ao “excedente da quantia escriturada de um ativo, em relação à sua quantia recuperável”, ou seja, quando a quantia recuperável de um ativo é inferior à quantia escriturada no balanço da entidade.

A norma, no parágrafo 6, prevê que as empresas verifiquem anualmente se existe indicação de que alguns dos seus ativos se encontrem sobreavaliados.

Pelo artigo 23º nº2 al. h) do CIRC, as perdas por imparidade são consideradas como gastos do período, uma vez que as mesmas estão relacionadas com a atividade normal da empresa.

#### **2.3.1.2.1 Perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa**

A nível contabilístico, de acordo com a 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.

No entanto, a nível tributário, pelo Artigo 28º - B, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Por outras palavras, para que os créditos sejam considerados para efeitos fiscais devem estar em mora há mais de seis meses (após a data de vencimento dos mesmos) e desde que tenham sido efetuadas diligências em prol do seu recebimento.

O n.º 2 do artigo 28º - B do CIRC, estabelece os montantes anuais fiscalmente aceites, sendo:

- 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.

Podemos, portanto, concluir que, sempre que sejam consideradas perdas por imparidade superiores às previstas no CIRC, essas correções deverão ser registadas no Q07C718, podendo dar origem a ativos por impostos diferidos, uma vez que se referem a valores que a empresa espera vir a recuperar no futuro, caso a dívida se prolongue.

#### **2.3.1.2.2 Perdas por imparidade em inventários**

Pela NCFR 18, os inventários são ativos:

- a) Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;
- b) No processo de produção para tal venda; ou
- c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Segundo a norma contabilística, os inventários são mensurados pelo custo ou valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo. Se, no final do período, o custo exceder o VRL, procede-se a um ajustamento:

- a) No momento do reconhecimento inicial: Custo de Aquisição ou Produção;
- b) Nos momentos subsequentes: custo ou VRL, dos dois o mais baixo.

Pelo Artigo 28º do CIRC, são dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários 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. Todos os registos de inventários que excedam os limites legal, devem ser ajustados no Q07C718.

### **2.3.1.3 Provisões**

Contabilisticamente, pelo parágrafo 10 da NCRF 21, as provisões distinguem-se dos demais passivos, uma vez que as primeiras se caracterizam pela existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros necessários para a sua liquidação. Graças à sua relação com a incerteza, pelo parágrafo 13 da presente norma, uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

- a. Uma entidade tenha uma obrigação presente, legal ou construtiva, como resultado de um acontecimento passado;
- b. Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação;
- c. Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Em contrapartida, pela normativa fiscal, para que uma provisão seja fiscalmente aceite para dedução, deve fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso; a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços; aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental (artigo 39º nº 1). Todas as restantes provisões não expressas no presente artigo, deverão ser incluídas no Q07C721 a acrescer ao Lucro Tributável.

As provisões deverão ser revistas anualmente à data do balanço de forma a averiguar a necessidade do seu reforço ou reversão (NCFR 21, § 58).

#### **2.3.1.4 Mais-valias e Menos-valias**

Nos termos do Artigo 46º nº1 do CIRC, consideram-se mais-valias ou menos-valias, os ganhos obtidos ou perdas sofridas, resultantes da transmissão onerosa, bem como dos decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis, propriedades de investimento e instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor. Para além disso, e 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 também consideradas como ganhos ou perdas para efeitos fiscais, ou seja, concorrem para a formação do resultado fiscal.

Pelo artigo 46º nº2, as mais-valias e as menos-valias resultam da diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções a efetuar.

De acordo com a normativa fiscal, caso o valor de realização dê lugar a reinvestimento total, as diferenças positivas entre as mais valias e as menos valias apenas serão tributados em 50% (pelo artigo 48º nº 1 do CIRC). Já no caso de se verificar um reinvestimento parcial, o saldo positivo a ser tributado em 50% equivale à proporção do valor reinvestido, deixando que a parte não reinvestida seja tributada na totalidade (nº 2 do artigo 48º do CIRC). As diferenças positivas entre as mais-valias e menos-valias sem intenção de reinvestimento, devem ser acrescidas no Q07C739, enquanto, no caso de existência de manifestação de reinvestimento, metade do saldo deverá ser contabilizado no Q07C740.

#### **2.3.1.5 Periodização do lucro tributável**

Pelo parágrafo 22 da Estrutura Conceptual, a fim de satisfazerem os seus objetivos, as DF são preparadas de acordo com o regime contabilístico ao acréscimo (ou da periodização económica).

Uma vez que o rendimento das empresas flui de forma contínua, desperta-se a necessidade de periodização da vida das empresas, geralmente, sobre o período de um

ano, ao qual se determina o resultado a adotar para efeitos de tributação (parágrafo 7 do preâmbulo do CIRC).

Posto isto, e segundo o nº1 do Artigo 18º do CIRC, os rendimentos e gastos (e as demais componentes positivas e negativas que contemplam o lucro tributável) são imputadas ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu período de recebimento ou pagamento.

#### **2.3.1.5.1 Correções de períodos anteriores**

Pela NCFR 4, §5, os erros “são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável” existente à data da preparação dessas DF. Como exemplos de erros, temos os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorretas de factos e fraude.

Os erros caracterizam-se também pela sua materialidade: consideram-se materiais se puderam, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas DF (NCFR 4, § 5) ou imateriais, quando a condição não se verifica (NCFR 4, § 36). Assim, quando o erro for materialmente relevante, a correção a contabilizar, deve ser considerada como capital próprio, não tendo impacto no Resultado líquido do período. Por outro lado, caso os erros não sejam materialmente relevantes devem ser reconhecidos como rendimentos ou gastos do período.

O posicionamento da lei fiscal face à materialidade dos erros é expresso no nº 2 do artigo 18º do CIRC, onde apenas são aceites fiscalmente se, aquando do apuramento do resultado tributável, estes sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Caso contrário, deverão ser considerados como gasto ou rendimento. As correções relativas a períodos de tributação anteriores devem ser expressas no Q07C710.

No primeiro conjunto de DF em que o erro é descoberto deverá aplicar-se a reexpressão retrospectiva, que corresponde à correção do reconhecimento, da mensuração e divulgação das quantias, como se o erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

### **2.3.1.6 Variações de justo valor**

Pelo artigo 18º nº 9 do CIRC, os ajustamentos provenientes da aplicação do justo valor não são contabilizados para o cálculo do lucro tributável, devendo ser imputados como rendimentos ou gastos, exceto quando “respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social”.

Sendo assim, nos casos em que as variações do justo valor sejam reconhecidas em resultados, devem ser efetuadas as devidas correções, enquanto se forem reconhecidas como capital próprio, estas não irão contribuir para o cálculo do resultado fiscal, não sendo necessária qualquer correção, pela alínea b) do nº 1 do artigo 21º e alínea b) do nº 1 do artigo 24º do CIRC).

De salientar ainda o artigo 46º nº1 alínea b) que refere que a transmissão onerosa de instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor não dá lugar à determinação de mais ou menos valias fiscais.

A nível contabilístico e de acordo com a NCRF 11, no parágrafo 39, o justo valor deve refletir as condições de mercado à data do balanço, sendo que, de acordo com o parágrafo 47, na ausência de preços constantes, uma entidade deverá considerar a informação proveniente de uma variedade de fontes, incluindo:

- a) Preços correntes num mercado ativo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização, ajustados para refletir essas diferenças;
- b) Preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos ativos, com ajustamentos para refletir quaisquer alterações nas condições económicas; e
- c) 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.

Em termos fiscais, optar pelo modelo da revalorização implica o reconhecimento de impostos diferidos, uma vez que, a nível fiscal apenas é aceite para mensuração das propriedades o modelo do custo histórico, salientando que os ganhos ou perdas resultantes não serão contabilizados para a determinação do resultado fiscal. Por outras palavras, a

tributação desse excedente de revalorização apenas será efetuada em períodos futuros, no período em que os elementos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, (nº 9 do artigo 18º do CIRC), resultando, mais uma vez na divergência entre os dois normativos.

### **2.3.1.7 Variações patrimoniais**

Pelo artigo 21º do CIRC, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

- a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;
- b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota
- d) As relativas a impostos sobre o rendimento.
- e) O aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

Por outro lado, pelo artigo 24º, nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;

- c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
- e) As relativas a impostos sobre o rendimento.
- f) A diminuição do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

As Variações Patrimoniais deverão refletir-se entre os campos 702 a 705 do Quadro 07 do Modelo 22, consoante a sua tipicidade:

Fonte: elaborado pela autora.

Campo	Designação
702	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]
703	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)
704	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)
705	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)

Tabela 5. Variações Patrimoniais e respetivo mapeamento para o Modelo 22

### 2.3.1.8 Subsídios relativos a ativos não correntes

A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com ativos não correntes obedece às seguintes regras:

- 1) Ativos depreciáveis ou amortizáveis: artigo 22º nº1 al a), onde são incluídos em resultados na proporção da depreciação ou amortização
- 2) Quando não respeitem aos ativos referidos na alínea anterior: artigo 22º nº1 al d)
  - a. S/ Inalienabilidade, onde são incluídos em resultados em proporções iguais durante 10 anos;
  - b. C/ Inalienabilidade, onde são incluídos em resultados em proporções iguais durante o período de Inalienabilidade.

### **2.3.1.9 Preços de transferência**

Segundo o normativo contabilístico, mais concretamente na NCRF 5 - Divulgações de Partes Relacionadas, é descrito o que deve ser incluído nas demonstrações financeiras de uma entidade, para que seja facilmente perceptível a possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos pendentes, incluindo compromissos com as mesmas.

Como tal, pelo §14 da presente norma, se existirem transações entre partes relacionadas, a entidade deve divulgar a natureza do respetivo relacionamento, assim como a informação sobre as transações e saldos pendentes, incluindo compromissos necessários para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras. As divulgações devem incluir:

- a) A quantia das transações;
- b) A quantia dos saldos pendentes, incluindo compromissos;
- c) Ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa relacionados com a quantia dos saldos pendentes; e
- d) Os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa de partes relacionadas.

Para além disso, pelo §18, as divulgações de que as transações com partes relacionadas foram feitas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações em que não existe relacionamento entre as partes são feitas apenas se esses termos puderem ser comprovados.

Em contrapartida, fiscalmente, pelo artigo 63.º, n.º 1 é estabelecido que nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Pelo disposto no nº8 do mesmo artigo, sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, o sujeito passivo deve efetuar as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância. Quer com isto dizer que, sempre que existe uma transação vinculada entre duas entidades com relações especiais em que o preço praticado não vá de encontro ao que seria em condições normais de mercado, o sujeito passivo deve efetuar uma correção positiva na declaração do modelo 22. Estas correções devem refletir-se no campo 744 do Quadro 07 do modelo 22.

### **2.3.1.10 Tributação autónoma**

De acordo com a nota explicativa à conta 8121, constante no plano de contas atual, “Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 — Estado e outros entes públicos — Imposto sobre o rendimento.”

A NCRF 25 – Imposto sobre o Rendimento, considera impostos sobre o rendimento “todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis, bem como outros impostos tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata.”

Uma vez que a tributação autónoma não se baseia em lucros tributáveis, a mesma não se reflete nesta norma, e não deveria ser considerada no cálculo da taxa efetiva.

De acordo com o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 197/2016, “a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente

sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário”.

Posto isto, as tributações autónomas são consideradas impostos sobre as despesas, com natureza autónoma face à existência ou não de lucro tributável.

Pelo artigo 88.º do CIRC, as tributações autónomas incidem sobre:

- a. Despesas não documentadas (artigo 88.º n.ºs 1 e 2);
- b. Encargos relacionados com viaturas (artigo 88.º, n.ºs 3, 18 e 20);
- c. Despesas de representação (artigo 88.º, n.º 7);
- d. Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável (artigo 88.º, n.º 8);
- e. Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal (artigo 88.º, n.º 9);
- f. Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial (artigo 88.º, n.º 11);
- g. Gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (artigo 88.º, n.º 13, al. a));
- h. Gastos ou encargos relativos a bónus ou outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes (artigo 88.º, n.º 13, al. b)

Nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 23.º-A (CIRC), estas não são dedutíveis em sede de IRC, pelo que, quando reconhecidas pelo normativo contabilístico, devem ser efetuadas as devidas correções no Q07C724. Por outro lado, o registo do valor do imposto a pagar deverá ser indicado no campo 365 do Quadro 10 e as bases de incidência, no Quadro 13.

Na tabela seguinte, são expostos exemplos das principais situações que potenciam as divergências entre os normativos contabilístico e fiscal, de forma sintética.

Situações	Regime Fiscal	Normativo contabilístico
Depreciações e Amortizações	Método das quotas constantes e das quotas decrescentes (nº 1 e 2 do artº 30º CIRC); O cálculo das depreciações e amortizações é feito com base nas taxas previstas no Decreto Regulamentar nº 25/2009.	Método da linha reta, do saldo decrescente ou das unidades de produção (NCRF 6 e 7; IAS 38 e IAS 16); Vida económica útil estimada com base nos influxos previstos.
Perdas por imparidade	A aceitação das imparidades (artigo 31.º) surge condicionada nos termos dos artigos 28.º a 31.º do IRC.	A imparidade em ativos é reconhecida sempre que a quantia escriturada seja superior à quantia recuperável (NCRF 12; IAS 36).
Provisões	Gasto aceite para efeitos fiscais apenas nas situações previstas no CIRC (obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso; encargos com garantias a clientes; encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental (artigo 39º nº 1), etc.) e as restantes quando a obrigação for liquidada, nos termos dos art. º39.º e 40.º do CIRC).	Gasto reconhecido quando a obrigação é certa e o montante determinado com fiabilidade (NCRF 21; IAS 37).
Mais-valias e menos-valias	As mais e menos valias concorrem para a formação do resultado fiscal (nº 2 do artigo 23º do CIRC); Caso o valor de realização dê lugar a reinvestimento, a tributação a aplicar rege-se pelos nº 1 e 2 do artigo 48º do CIRC).	As mais e menos valias contabilísticas dizem respeito à diferença entre o valor de realização e o Valor de aquisição livre das amortizações acumuladas contabilizadas.

Situações	Regime Fiscal	Normativo contabilístico
Periodização do lucro tributável	Os erros apenas são aceites fiscalmente se os mesmos forem imprevisíveis no momento do apuramento do resultado tributável. Caso contrário, deverão ser considerados como gasto ou rendimento (n.º 2 do artigo 18.º do CIRC).	Quando o erro for materialmente relevante, a correção a contabilizar, deve ser considerado como capital próprio. Por outro lado, caso os erros não sejam materialmente relevantes devem ser reconhecidos como rendimentos ou gastos do período (NCFR 4).
Ajustamentos decorrentes da utilização do modelo do justo valor	Os gastos e rendimentos resultantes dos ajustamentos efetuados não concorrem para o apuramento do resultado fiscal desses períodos de tributação, mas sim dos períodos em que tais ativos sejam alienados (n.º 1 do artigo 29.º do CIRC).	Os gastos e rendimentos resultantes dos ajustamentos efetuados fazem parte do resultado do período corrente (NCRF 11 e 27; IAS 40 e IAS 32, 39 e IFRS 7).
Variações Patrimoniais	As variações patrimoniais positivas/negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação concorrem para a formação do lucro tributável, salvo exceções dispostas no artigo 21.º do CIRC/artigo 24.º do CIRC.	As variações patrimoniais devem ser refletidas nas várias rubricas que compõem o resultado líquido do período (NCRF 6, 7, 11, 22, 28).
Depreciações e Subsídios relativos a ativos não correntes	A sua relevância fiscal depende da sua inclusão no RL se os bens forem amortizáveis (art.º 20.º do CIRC) ou em variações patrimoniais positivas nos casos em que não se destinem a bens depreciáveis (alínea d) do art.º 22.º).	Os subsídios são inicialmente reconhecidos no capital próprio. No reconhecimento subsequente são reconhecidos como rendimento do período, durante o período necessário para os balancear com os gastos relacionados, ou mantidos no capital próprio se relacionados com bens não amortizáveis (NCRF 22, §§ 12 a 22; IAS 20).

Situações	Regime Fiscal	Normativo contabilístico
Preços de transferência	Em operações efetuadas entre entidades com relações especiais, devem ser contratadas condições idênticas caso essa relação não existisse (art.º 63.º, n.º 1). Sempre que tal não se verifique, o sujeito passivo deve efetuar as devidas correções (art.º 63 nº8).	Se existirem transações entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do respetivo relacionamento, assim como informação sobre as transações e saldos pendentes (NCRF 5, §§14 e 18).
Tributação Autónoma	São considerados impostos sobre as despesas e incidem mediante o disposto no art.º 88º CIRC.	Dado que a tributação autónoma não se baseia em lucros tributáveis, a mesma não deveria ser considerada no cálculo da taxa efetiva (nota explicativa à conta 8121; NCRF 25).

Tabela 6. Regime Fiscal VS Normativo Contabilístico

As diferenças que resultam das normas contabilísticas e das regras fiscais dão lugar ao reconhecimento de ativos ou passivos por impostos diferidos (Silva, 2017). Estes subdividem-se em ativos por impostos diferidos (valores referentes a impostos que a empresa espera vir a recuperar no futuro) e passivos por impostos diferidos (valores referentes a impostos que a empresa espera vir a pagar no futuro decorrentes de diferenças entre os critérios contabilísticos e as regras fiscais).

## **CAPÍTULO III – METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO**

---

### **3 Metodologias de Investigação**

Neste capítulo será apresentado o método utilizado para a recolha de dados de forma a determinar o impacto da fiscalidade na contabilidade. Dado que o trabalho foi desenvolvido tendo por base um conjunto de dados estatístico, conclui-se que a pesquisa possui características quantitativas.

Para além disso, será também exposta a dimensão do estudo e as técnicas utilizadas para análise.

#### **3.1 Objetivos e questões de estudo**

As diferenças existentes entre o resultado contabilístico e fiscal justificam-se, essencialmente, a partir da finalidade pela qual cada uma das áreas se rege (Ramírez, 2000, citado por Nascimento & Gonçalves Góis, 2014). A relação entre ambas diverge consoante o país em que se aplica, uma vez que a influência das regras fiscais na contabilidade não permanece constante quando comparado com outros sistemas (Nascimento & Gonçalves Góis, 2014).

Como tal, o principal objetivo desta investigação passa por avaliar a influência da fiscalidade nos resultados das empresas, focando-se, essencialmente, nas empresas portuguesas, no período 2019-2022. Para tal, foi analisada a evolução das correções efetuadas no Quadro 07 da declaração de rendimentos do Modelo 22, ao longo deste período em questão.

Esta análise focou-se essencialmente nos campos que foram alvo de maior número de correções fiscais, utilizando como base, os dados recolhidos e as estatísticas fornecidas pela AT.

Com o intuito de providenciar a devida resposta aos objetivos mencionados, definiram-se as seguintes questões de investigação que possibilitam retirar conclusões acerca da relação entre a fiscalidade e a contabilidade:

Q1: A influência da fiscalidade na contabilidade tem vindo a aumentar nos últimos anos?

Q2: Qual a relação entre o resultado líquido do exercício e lucro tributável?

Q3: A fiscalidade tem impactado de forma negativa a contabilidade em Portugal?

Com os objetivos definidos e respondendo às questões propostas anteriormente, pretende-se obter uma visão mais objetiva face à análise da problemática em questão. O objetivo não se foca única e exclusivamente na análise descritiva da influência da fiscalidade nos resultados das PME portuguesas, mas também em quantificar de uma forma concreta essa mesma influência.

### **3.2 Recolha de informação**

Para a amostra a analisar no seguimento desta pesquisa, foram escolhidas todas as empresas enquadradas contabilisticamente em NCFR e que estão sujeitas à obrigatoriedade de apresentação da Declaração de Rendimentos do Modelo 22.

A análise foi efetuada com base nos campos do Quadro 07 do Modelo 22 que possuem correções fiscais mais expressivas, enquanto se procura encontrar fatores explicativos que justifiquem os valores apresentados.

A escolha do período de análise (2019 a 2022), tem como objetivo comparar os mais recentes números divulgados na AT<sup>1</sup>, tornando este estudo atualizado.

Dado o objetivo definido, foi necessário aceder à base de dados estatística da Autoridade Tributária, de forma a avaliar a evolução das correções efetuadas ao nível do Modelo 22, para os períodos 2019/2021 e 2020/2022.

Uma vez que o tecido empresarial português é maioritariamente constituído por pequenas e médias empresas, podemos concluir que os resultados dos dados estatísticos irão remeter para empresas que se enquadram neste grupo e, como tal, satisfazem os seguintes indicadores:

- a) Valor total do Balanço é  $\leq 43$  milhões de euros;
- b) Valor total de rendimentos ou reportado ao seu volume de negócios é  $\leq 50$  milhões de euros;
- c) Número médio de empregados durante o período é  $< 250$ .

---

<sup>1</sup> O ficheiro Excel foi extraído da seguinte fonte: acedendo a <https://sitfiscal.portaldasfinancas.gov.pt/geral/dashboard> > Todos os serviços > Estatísticas > Estatísticas de IR > IRC > Declarações mod.22-exercícios de 2019/2020 e Declarações mod.22-exercícios de 2020/2022.

Analisando a variação dos valores presentes no quadro 07 da declaração de rendimentos do Modelo 22, para o período em análise, foi possível avaliar a evolução das correções fiscais efetuadas.

Desta forma, foi possível verificar se as mesmas apresentavam um padrão ou, se por outro lado, adotaram um comportamento diferente ao longo do período em análise.

Este estudo comparativo abrangeu dados a nível nacional, através dos quais se espera atingir conclusões explicativas e fundamentadas para o objetivo em questão. Tendo em atenção os dados utilizados, trata-se de um estudo global, pelo que não apresenta distinção entre os diferentes fatores.

Durante o estudo, dada a dimensão da amostra, focou-se essencialmente nos campos cujo valor / número de declarações era mais expressivo, e que poderiam fornecer uma melhor resposta face ao tema em questão.

Estas correções dizem respeito à base de dados estatística fornecida pela Autoridade Tributária, na plataforma digital da mesma, onde a informação apresentada diz respeito ao número de declarações e valores reportados nas declarações de rendimentos Modelo 22, elaboradas nos anos de 2019/2021 e 2020/2022. Para além disso, é também fornecido um documento com notas prévias e enquadramento relativamente aos resultados declarados.

### **3.3 Metodologia de análise**

Numa fase inicial ao estudo, iniciou-se com a recolha da documentação fiscal necessária ao desenvolvimento da presente Dissertação. Desta forma, era pretendido analisar a evolução das correções fiscais efetuadas no quadro 07 da Declaração de Rendimentos do Modelo 22, de forma a quantificar qual o nível de influência da fiscalidade na contabilidade.

Para tal, procedeu-se com a comparação dos valores declarados nos diferentes campos do Quadro 07 para o período 2019 a 2022.

Os dados em questão já se encontravam em formato Excel, apenas foi necessário agrupar os mesmos num único documento de forma a facilitar a análise. Para além disso, foi também necessário adaptar as tabelas, de forma a introduzir o campo à qual a designação dizia respeito. Para tal, foi necessário recorrer à funcionalidade *VLOOKUP*, extraíndo a informação necessária de outro ficheiro Excel com o mapeamento entre a

designação e o respetivo campo. Após todos os ajustes efetuados, estariam reunidas as condições para dar continuidade à análise pretendida.

Uma vez reunidos os dados, seguiu-se a análise comparativa dos valores para a generalidade das empresas nos anos de 2019 a 2022, relativamente às correções fiscais.

De forma a reunir a informação relativa aos campos cujas correções se manifestam em maior intensidade, foi mais uma vez necessário recorrer às funcionalidades do Excel, nomeadamente à formatação condicional, de forma a destacar os 5 campos com valores mais elevados. Este processo foi realizado, separadamente, tanto para os campos a acrescentar, como a deduzir. De salientar que foi necessário, previamente, eliminar as linhas correspondentes aos campos 701 (Resultado líquido do período), a somatórios, 708, 753, 776, 777 (prejuízos para efeitos fiscais) e 778 (Lucro tributável). Por dizerem respeito a valores elevados que não se referem a correções, a sua inclusão não ia de encontro ao pretendido, adulterando os resultados. Também não se teve em consideração os campos 702, 703, 704, 705, 706 e 707.

A análise foi também complementada com uma interpretação dos dados relativamente às razões que estariam na origem de tais correções fiscais estarem presentes no período em análise.



## **4 Estudo empírico**

### **4.1 Caracterização do estudo**

De forma a dar seguimento ao estudo em causa, foi efetuada uma análise aos dados estatísticos extraídos do *website* da Autoridade Tributária, conseguindo, assim, obter uma perspetiva macro face às correções efetuadas ao Quadro 07 do Modelo 22.

Segundo a Pordata, as pequenas e médias empresas (PME) representam cerca de 99,9% do tecido empresarial português, o que indica que o presente estudo irá incidir sobre este tipo de empresas, maioritariamente.

Para o estudo em causa, de forma a oferecer uma melhor visão geral sobre a matéria, as empresas foram classificadas tendo em conta os seguintes fatores:

- a) Incidência de obrigatoriedade legal: os sujeitos passivos de IRC (art.º 2º CIRC) são obrigados a apresentar a declaração de rendimentos, ao abrigo do art.º 117º do CIRC;
- b) Setores de atividade;
- c) Dimensão das empresas: através do volume de negócios;
- d) Resultado líquido do período;
- e) Local geográfico da sede ou estabelecimento estável.

#### **4.1.1 Número de declarações**

A declaração do Modelo 22 deve ser apresentada pelos sujeitos passivos que se encontrem nas seguintes condições:

- Entidades residentes, quer exerçam ou não, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português;
- Entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

Posto isto, nos termos dos n.ºs 6 e 8 do artigo 117.º do Código do IRC, apenas estão dispensadas da apresentação da declaração modelo 22:

- As entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código, exceto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma ou quando obtenham rendimentos de capitais que não tenham sido objeto de retenção na fonte com carácter definitivo;
- As entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português que apenas afirmam, neste território, rendimentos isentos ou sujeitos a retenção na fonte a título definitivo;
- As entidades que apenas afirmam rendimentos não sujeitos a IRC, exceto quando estejam sujeitas a qualquer tributação autónoma.

Relativamente à evolução do número de declarações submetidas, esta apresenta um crescimento de 2,32% em 2020, 3,59% em 2021 e 3,94% em 2022.

Fonte: elaborado pela autora.

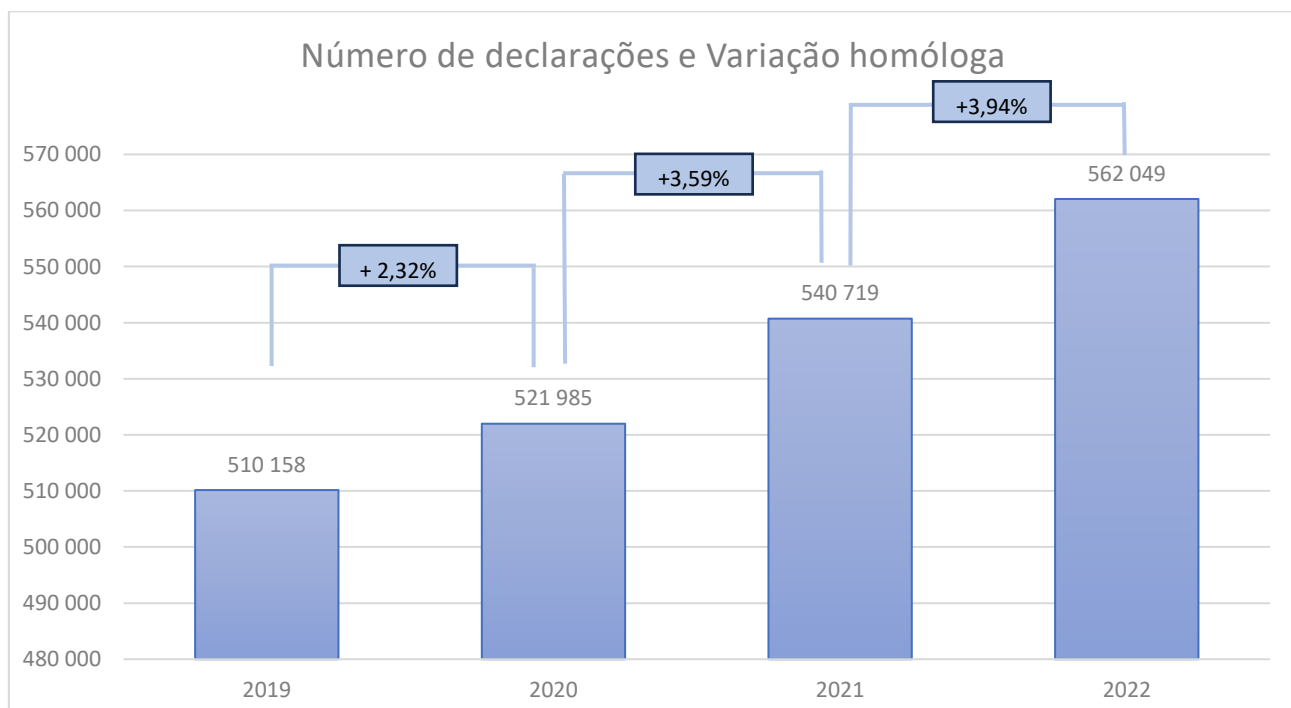


Gráfico 1. Número de declarações e variação homóloga

Este crescimento exponencial deve-se ao facto de, por um lado, as situações de dispensa de apresentação e entrega da Declaração de Rendimentos do Modelo 22 ter diminuído e, por outro lado, do aumento do número de empresas que se têm vindo a constituir.

#### **4.1.2 Setor de atividade**

De acordo com a amostra estatística disponibilizada pela AT, verifica-se que o nível de distribuição do número de declarações por setor de atividade, para os períodos 2019 e 2022, atinge cerca de 59%, respeitante às seguintes atividades:

- Secção F: Construção
- Secção G: Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis
- Secção I: Alojamento, restauração e similares
- Secção L: Atividades imobiliárias
- Secção M: Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares

Nos gráficos abaixo apresentados, o grupo “Restantes” inclui os seguintes setores: Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca; Indústrias extrativas; Indústrias transformadoras; Eletricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar; Captação, tratamento e distribuição de gás; saneamento, gestão de resíduos e despoluição; Transportes e armazenagem; Atividades de informação e de comunicação; Atividades financeiras e seguros; Atividades administrativas e dos serviços de apoio; Administração pública e defesa; segurança social obrigatória; Educação; Atividades de saúde humana e apoio social; Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas; Outras atividades de serviços; Atividades das famílias empregadoras de pessoal doméstico e atividades de produção das famílias para uso próprio; Atividades dos organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais; Atividades mal definidas.

Fonte: elaborado pela autora.

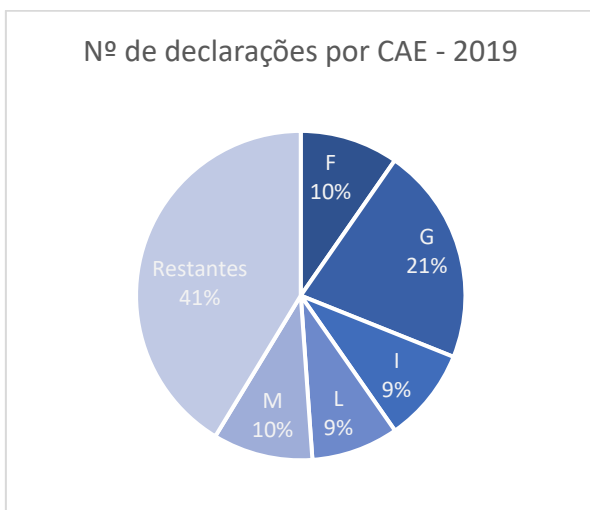


Gráfico 2. N.º declarações por CAE (2019)

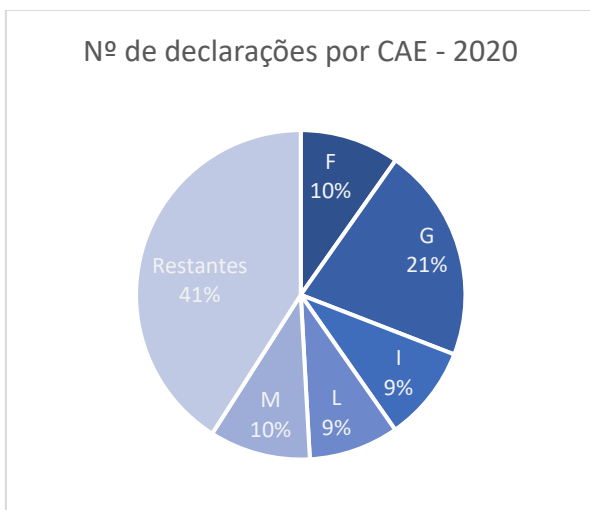


Gráfico 3. N.º declarações por CAE (2020)

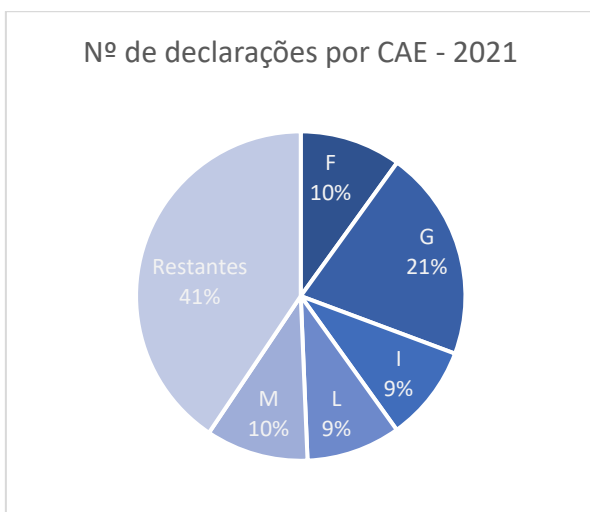


Gráfico 4. N.º declarações por CAE (2021)

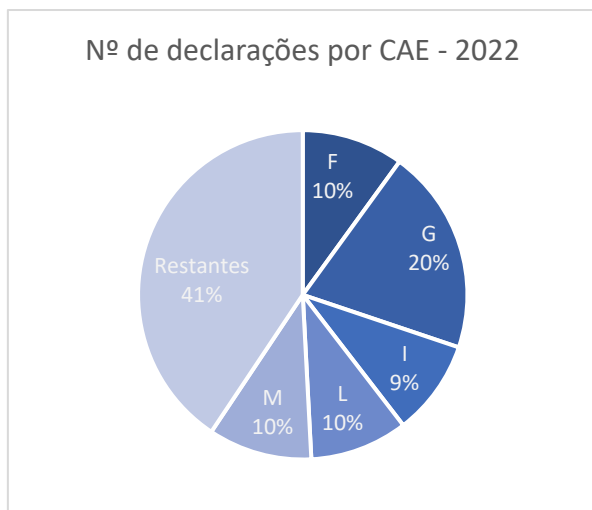


Gráfico 5. Nº declarações por CAE (2022)

As empresas da amostra enquadram-se em diversos setores económicos, salientando-se os acima apresentados.

Tal como foi possível observar pelos gráficos 2 a 5, o setor de atividade com mais peso na amostra, independentemente do ano em questão, é o Comércio por grosso e a retalho, reparação de veículos automóveis motociclos, com uma média de 111 201 declarações submetidas ao longo de todo o período.

Logo em seguida, encontram-se as empresas que oferecem serviços de consultoria e as empresas de construção.

#### 4.1.3 Dimensão e volume de negócios

Pelo artigo 87º, nº1 do CIRC, a taxa do IRC é de 21 %, exceto no caso de sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, que sejam qualificados como pequena ou média empresa ou empresa de pequena-média capitalização (*Small Mid Cap*), nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, sendo que a taxa de IRC aplicável aos primeiros 50 000 € de matéria coletável é de 17 %, aplicando-se a taxa de 21% ao excedente.

Pelo anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, entende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma atividade económica.

Para aferir a categoria de uma empresa, o referido diploma expõe as seguintes condições:

- Micro entidades - é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.
- Pequenas entidades - é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.
- Médias empresas – empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.
- Grandes empresas - empregam mais de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual excede 43 milhões de euros.

Por outro lado, para efeitos do normativo contabilístico deverá ter-se em atenção o disposto no Decreto-Lei n.º 158/2009. De acordo com este diploma, consideram-se:

- Micro entidades - aquelas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes: total do balanço de 350 mil euros, volume de negócios líquido de 700 mil euros e número médio de 10 empregados.
- Pequenas entidades - aquelas que, não sendo classificadas como micro entidades, à data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes três limites: total do balanço de 4 milhões de euros, volume de negócios líquido de 8 milhões de euros e um número médio de 50 empregados.
- Médias empresas – aquelas que, não sendo classificadas como micro entidades ou pequenas entidades, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes: total do balanço de 20 milhões de euros, volume de negócios líquido de 40 milhões de euros e um número médio de 250 empregados.

- Grandes entidades são aquelas que, à data do balanço, ultrapassem dois dos três limites previstos na categoria de médias empresas.

Em resumo:

Fonte: elaborado pela autora.

Designação	Nº de trabalhadores efetivos	Volume de Negócios		Balanço total anual	Ótica
Microempresa	<10	≤ 2 000 000€	OU	≤ 2 000 000€	Fiscal
Pequena Empresa	<50	≤ 10 000 000€	OU	≤ 10 000 000€	
Média Empresa	<250	≤ 50 000 000€	OU	≤ 43 000 000€	
Microempresa	<10	≤ 700 000€	OU	≤ 350 000€	Contabilística (ultrapassa 2 dos limites estabelecidos)
Pequena Empresa	<50	≤ 8 000 000€	OU	≤ 4 000 000€	
Média Empresa	<250	≤ 40 000 000€	OU	≤ 20 000 000€	

Tabela 7. Categorias de uma empresa nas óticas contabilística e fiscal

Relativamente ao Volume de Negócios, as empresas em estudo enquadram-se nos seguintes valores.

Fonte: elaborado pela autora.

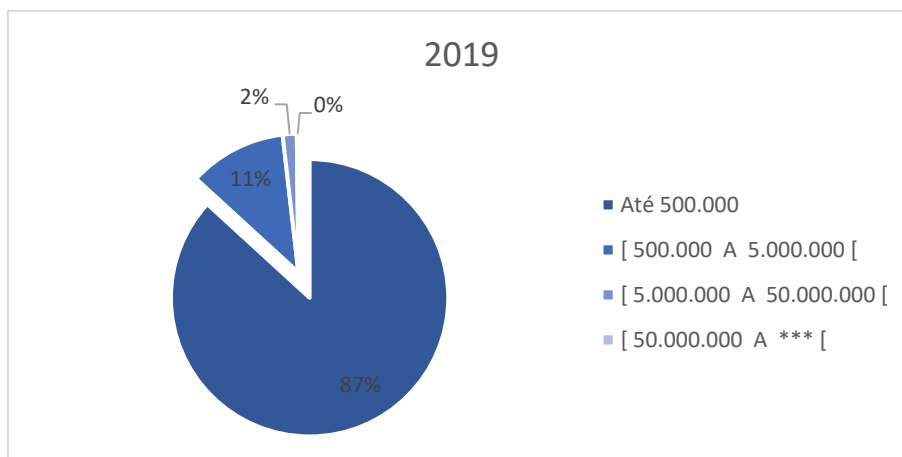


Gráfico 6. Nº declarações por Volume de Negócios (2019)

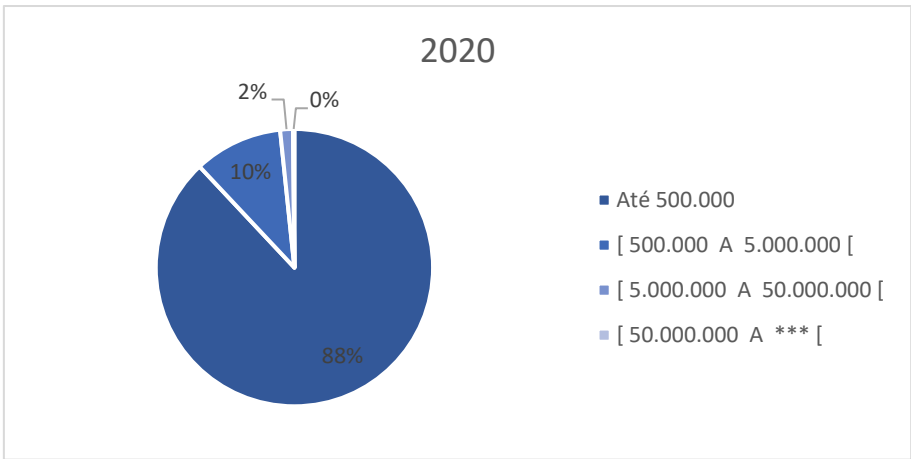


Gráfico 7. N° declarações por Volume de Negócios (2020)

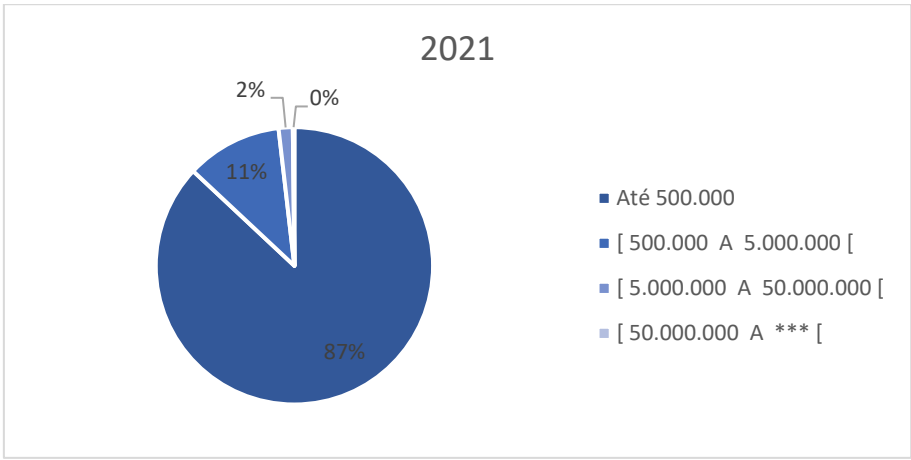


Gráfico 8. N° declarações por Volume de Negócios (2021)

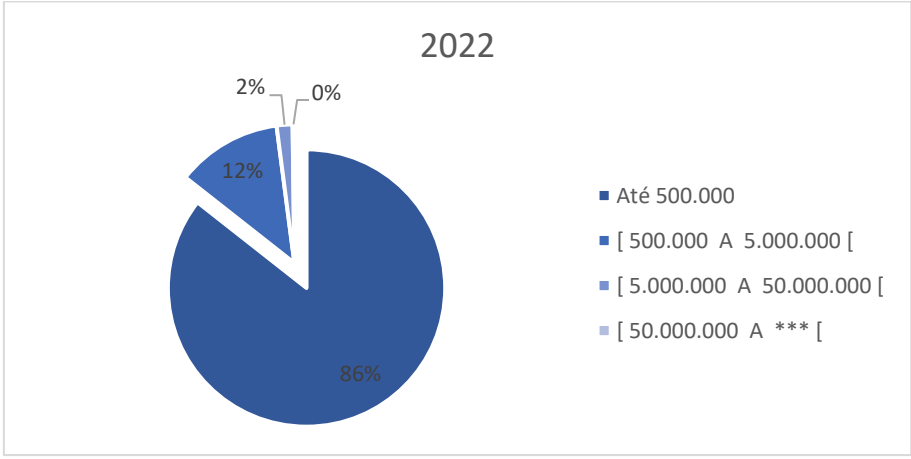


Gráfico 9. N° declarações por Volume de Negócios (2022)

Pelos gráficos dispostos anteriormente, é possível concluir que as empresas com volume de negócios compreendido no intervalo [1; 500.000] representam a maior percentagem de declarações submetidas à AT, durante o período de análise. Contata-se que, nos períodos 2019 e 2022, 87% e 86% das declarações, referiam-se a contribuintes cujo volume de negócios era inferior a 500.000€, respetivamente. Este dado indica que a amostra é dominada por microempresas.

#### 4.1.4 Resultado líquido do período

A partir da análise do gráfico seguinte, podemos concluir que no que concerne ao resultado líquido das declarações entregues, é possível verificar que as declarações com resultado líquido positivo excedem as declarações com resultado líquido negativo. Na verdade, houve uma ligeira diminuição das declarações com resultado líquido positivo no ano de 2020, algo que estabilizou nos anos seguintes.

Fonte: elaborado pela autora.

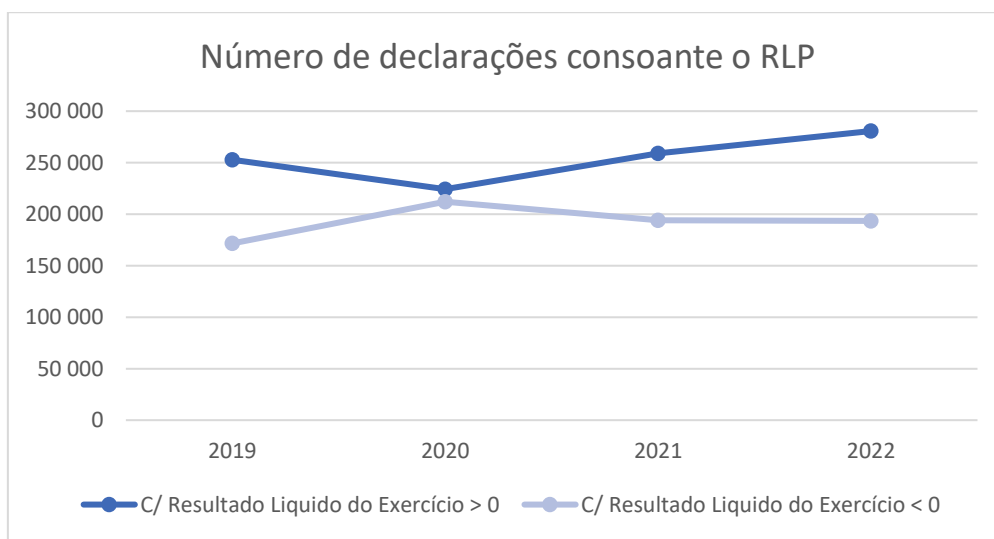


Gráfico 10. Nº declarações por Resultado Líquido

### 4.1.5 Distrito

Relativamente à distribuição do número de declarações por distrito, verifica-se que no período de tributação de 2019 cerca de 66,2% das declarações respeitam a contribuintes com sede em Aveiro, Braga, Lisboa, Porto e Setúbal. Até ao ano de 2022, estes valores percentuais mantiveram-se constantes.

Fonte: elaborado pela autora.

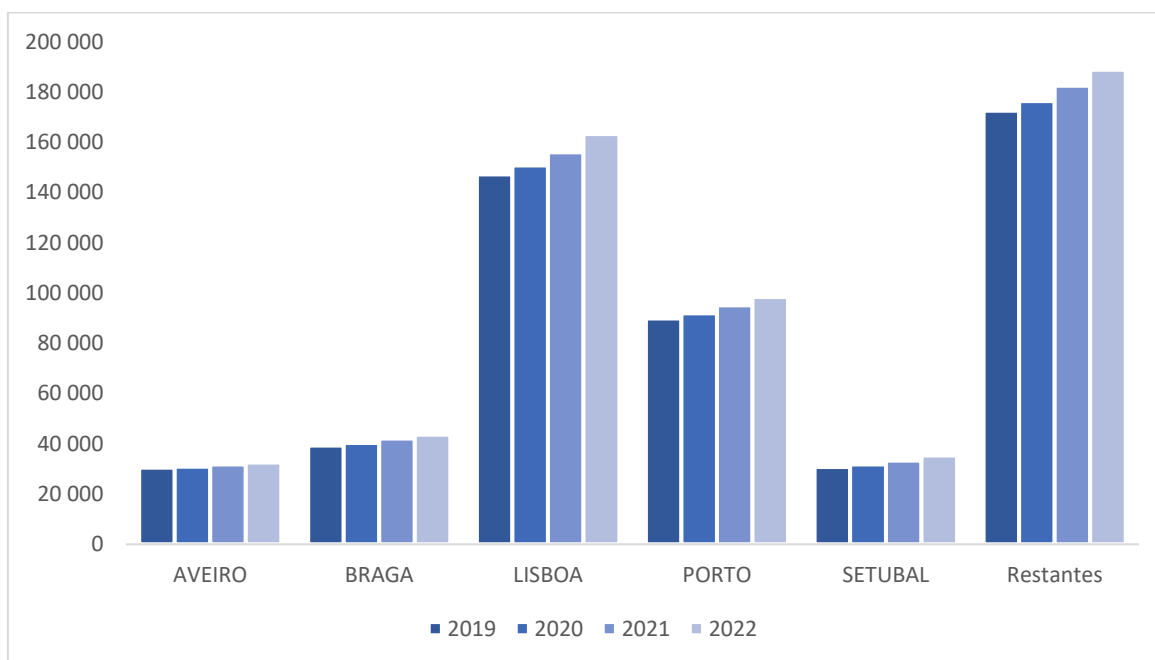


Gráfico 11. N.º declarações por Distrito

*Restantes inclui Beja, Bragança, Castelo Branco, Coimbra, Évora, Faro, Guarda, Leiria, Portalegre, Santarém, Viana do Castelo, Vila Real, Viseu, Angra do Heroísmo, Horta, Ponta Delgada, Funchal.*

## 4.2 Tratamento de dados

A análise aos campos do Quadro 07 da Declaração de rendimentos onde se verificaram as correções mais predominantes, foi efetuada tendo por base os cinco campos com maior valor e com maior número de declarações.

### 4.2.1 Campos mais preenchidos

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2019
#1	A	724	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)]	284 282
#2	A	728	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	179 013
#3	A	710	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	115 791
#4	A	731	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	58 830
#5	A	752	Outros acréscimos	56 147

Tabela 8. Nº declarações dos Campos do Quadro 07 (2019)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

A tabela 8 demonstra que, para o ano de 2019, o campo 724 – IRC e outros impostos que incidam sobre os lucros, foi o mais preenchido (284 282 declarações). Dado que, pelo artigo 23º-A al. a), se trata de um encargo não dedutível, é compreensível que se encontre nesta posição. Este gasto é uma consequência do imposto atribuído e, como tal, se de uma dedução se tratasse, implicaria um efeito desfavorável para o Estado.

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2020
#1	A	724	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)]	274 541
#2	A	728	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	165 610
#3	A	710	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	118 043
#4	A	731	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	66 498
#5	A	752	Outros acréscimos	57 071

Tabela 9. Nº declarações dos Campos do Quadro 07 (2020)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

Segundo a tabela 9, para o ano de 2020, à semelhança de 2019, os campos sujeitos ao maior número de correções, encontram-se ordenados segundo a mesma ordem. Em 2020, o campo 728 - Multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, entende-se como sendo o segundo campo alvo do maior número de correções. À semelhança do que foi mencionado anteriormente referente ao campo 724, também este campo faz referência a um gasto não dedutível para efeitos fiscais (Art.º 23º-A nº1 al. e). A posição deste campo reflete os comportamentos inflacionários dos sujeitos passivos face à regulamentação em vigor.

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2021
#1	A	724	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)]	297 107
#2	A	728	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	174 688
#3	A	710	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	120 591
#4	A	731	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	76 864
#5	A	752	Outros acréscimos	60 120

Tabela 10. Nº declarações dos Campos do Quadro 07 (2021)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

Tal como em 2019 e 2020, também em 2021, o campo 710 – Correções relativas a períodos anteriores, foi o terceiro campo mais vezes preenchido. Nos termos do nº 2 do artigo 18º do CIRC, é possível reconhecer gastos em períodos posteriores ao período ao qual dizem respeito, desde que, à data de balanço tais gastos fossem desconhecidos ou imprevisíveis.

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2022
#1	A	724	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)]	319 032
#2	A	728	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	180 924
#3	A	710	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	124 429
#4	A	731	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	89 985
#5	A	752	Outros acréscimos	64 164

Tabela 11. Nº declarações dos Campos do Quadro 07 (2022)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

Dada a análise aos campos manifestamente mais usados no período em análise, é possível concluir um total equilíbrio, uma vez que, ao longo dos quatro anos, estes mantiveram uma posição constante. De salientar que todos os campos dizem respeito a correções de acréscimo e, por esse motivo, é possível afirmar que, após as correções contabilísticas, o resultado fiscal será tendencialmente superior ao resultado contabilístico.

#### 4.2.2 Campos com valores superiores

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2019
#1	D	758	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	9 035
#2	D	771	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)	8 526
#3	A	724	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)]	6 674
#4	A	712	Anulação dos efeitos do método de 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)	5 678
#5	A	721	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, nº 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	5 072

Tabela 12. Valores, em milhões de euros, declarados nos Campos do Quadro 07 (2019)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

O campo com valor mais elevado no ano de 2019 é o 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial, fazendo referência a uma dedução. Conclui-se, portanto, que os rendimentos relacionados aos lucros imputados à participação financeira de uma entidade face a outra, ainda que reconhecidos na contabilidade, não são considerados no apuramento do lucro tributável, devendo utilizar-se o campo 758 para mensurar a respetiva dedução. No caso de existência de gastos nas mesmas condições deve proceder-se com a devida correção no campo 712.

O facto de este campo (758) surgir no topo da lista, dado tratar-se de um campo de dedução, pode induzir à imputação dos resultados positivos provenientes da empresa subsidiária para a carteira da investidora. Para além disso, evidencia o aumento do número de grupo de sociedades, facto também comprovado pela *tab* M3 TIPO do ficheiro de Excel utilizado para o estudo em questão, que demonstra que as declarações de grupo têm tendencialmente aumentado ao longo dos últimos anos.

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2020
#1	D	758	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	9 757
#2	D	771	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)	8 913
#3	A	712	Anulação dos efeitos do método de 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)	7 588
#4	A	721	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, nº 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	6 391
#5	A	724	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)]	5 470

Tabela 13. Valores, em milhões de euros, declarados nos Campos do Quadro 07 (2020)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

Para o ano de 2020, o campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica, a deduzir, surge como o campo detentor dos segundos valores declarados mais elevados.

A dupla tributação económica está associada à incidência de mais do que uma tributação face ao mesmo rendimento, quer ao nível da empresa, quer ao nível do sócio. Ao mesmo tempo, a dupla tributação internacional também concerne à incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais países, relativamente ao mesmo contribuinte. O facto de Portugal se encontrar numa economia aberta e dependente face ao exterior, induz à intensificação dos valores declarados neste campo.

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2021
#1	D	758	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	10 731
#2	D	771	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)	9 157
#3	A	724	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)]	6 993
#4	A	721	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, nº 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	5 548
#5	A	712	Anulação dos efeitos do método de 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)	4 956

Tabela 14. Valores, em milhões de euros, declarados nos Campos do Quadro 07 (2021)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

Face ao ano de 2021, em quarta posição surge o campo 721 – Provisões não dedutíveis e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis. Dada a análise à tabela 14, este campo foi alvo de uma intensificação dos valores declarados. O reconhecimento

significativo de provisões prender-se-á ao elevado grau de subjetividade que caracteriza as provisões, graças ao seu elevado grau de incerteza e probabilidade. Este comportamento tem origem numa atitude mais cautelosa no que concerne à mensuração, algo que é tão característico nos países de influência continental.

Fonte: elaborado pela autora

	A/D	Campo	Designação	2022
#1	D	758	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	15 468
#2	D	771	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)	10 452
#3	A	724	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)]	9 768
#4	A	721	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	5 610
#5	A	712	Anulação dos efeitos do método de 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)	4 733

Tabela 15. Valores, em milhões de euros, declarados nos Campos do Quadro 07 (2022)

Legenda: A-Acrescer; D-Deduzir

Relativamente aos valores declarados não há um comportamento uniforme, sendo que apenas nos anos 2020 e 2021 é que se verificou uma repetição dos campos para as mesmas posições.

Embora haja oscilações ao nível da posição ocupada ao longo do período de análise, os campos que são tendencialmente mais movimentados são o 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e 771 - Eliminação da dupla tributação económica (ocuparam as primeiras posições durante todo o período em estudo). Em terceira posição, excepcionalmente para o ano 2020, surge o campo 724 – IRC e outros impostos.

Dado que as posições do pódio são representadas pelos três campos atrás mencionados, podemos deduzir e caracterizar o tecido empresarial português. Com o recurso ao método da equivalência patrimonial, deduzimos a intensificação do número de grupos de sociedades, bem como a respetiva imputação dos resultados provenientes da empresa subsidiária para a carteira da investidora. A eliminação da dupla tributação salienta a incidência de mais do que uma tributação face ao mesmo rendimento e ainda a intensificação das relações com o exterior. Por último, o acréscimo do IRC e outros

impostos sobre os lucros, como se trata de um encargo não dedutível é uma consequência do imposto.

Em suma, face aos valores declarados, regista-se um maior equilíbrio entre o número de campos a acrescer comparativamente ao número de campos a deduzir.

### 4.3 Análise às correções fiscais

Segue abaixo a evolução das correções fiscais efetuadas ao nível do Quadro 07 do Modelo 22, durante o período em análise. De salientar que os valores se expressam em milhões de Euros.

*Fonte: elaborado pela autora*

Campo	DESIGNAÇÃO	2019	2020	2021	2022
710	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	464	503	511	492
712	Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional (art.º 18.º, n.º 8)	5 678	7 588	4 956	4 733
713	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	939	1 093	382	608
721	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	5 072	6 391	5 548	5 610
724	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al.a)]	6 674	5 470	6 993	9 768
725	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	2 129	1 427	1 811	1 644
716	Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	25	20	22	25
731	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	107	107	134	179
728	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	227	168	234	248
718	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 28.º-A a 28.º-C)	3 875	2 627	2 369	1 585
719	Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	2 374	3 080	2 709	2 378
722	Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	158	139	91	121
736	Menos-valias contabilísticas	871	1 378	1 190	1 101
739	Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	945	587	1 090	1 099
744	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	11	25	2	18
752	Outros acréscimos	4 159	3 867	2 734	2 800
756	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	101	105	111	235

758	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	9 035	9 757	10 731	15 468
759	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	678	863	1 272	1 097
762	Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	4 211	2 331	2 697	2 457
764	Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	3 795	3 041	4 263	3 354
765	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	532	541	722	519
766	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	1 964	1 892	2 078	1 822
767	Mais-valias contabilísticas	3 317	4 255	4 736	4 083
769	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	1 002	719	2 462	1 460
771	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)	8 526	8 913	9 157	10 452
774	Benefícios fiscais	785	625	605	1 006
775	Outras Deduções	4 798	4 301	2 472	3 196

Tabela 16. Evolução das correções fiscais efetuadas ao Quadro 07 do Modelo 22

- **Campo 710** - Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2).

Pelo artigo 18.º n.º 1, as componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação a que digam respeito.

No entanto, pelo n.º 2 do mesmo artigo, é permitido que as componentes positivas ou negativas referentes a períodos anteriores sejam imputáveis ao período de tributação, quando, à data de encerramento das contas do período a que deviam ser imputadas, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Assim, os gastos referentes a períodos de tributação anteriores e que não se enquadrem no âmbito do n.º 2, devem ser acrescidos neste campo. No caso de existirem rendimentos contabilizados nestas mesmas condições os mesmos devem ser deduzidos no campo 756.

Pela análise ao gráfico 12, podemos constatar que o período 2020-2021, foi o biénio em que o valor das correções registado foi mais expressivo, notando-se um pequeno decréscimo em 2022. Tal facto salienta o reconhecimento de gastos em períodos posteriores ao período ao qual dizem respeito, admitindo que, à data de balanço tais gastos eram desconhecidos e imprevisíveis.

Fonte: elaborado pela autora

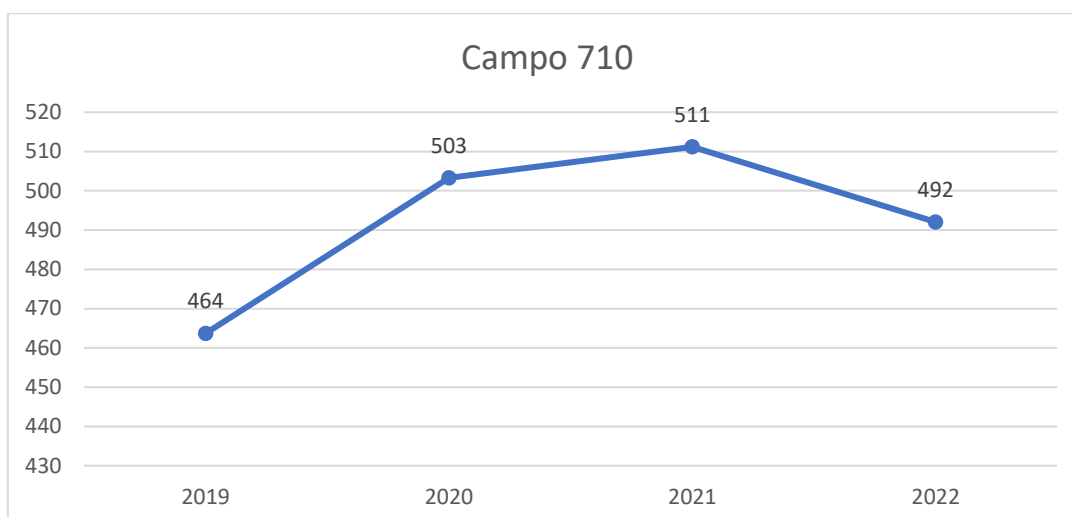


Gráfico 12. Evolução das correções do campo 710 (valor em milhões de euros)

- **Campo 712** – Anulação dos efeitos do método de 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)

Para efeitos fiscais, não são aceites os efeitos decorrentes da utilização do método da equivalência patrimonial ou do método de consolidação proporcional, previstos nos normativos contabilísticos. Por esse motivo, rendimentos e gastos decorrentes destes pressupostos não concorrem para a formação do lucro tributável. No período de tributação em que se verificar a atribuição dos lucros, devem estes ser considerados como rendimentos para efeitos fiscais, pelo que deve proceder-se ao correspondente acréscimo no campo 712.

O ano de 2020, foi o ano que se destacou, na medida em que se registou um total de 7 588 milhões de euros a crescer. Em contrapartida, em 2021 e 2022 houve uma diminuição substancial, registando-se 4 956 e 4 733 milhões de euros, respetivamente.

Com estes resultados, podemos partir do pressuposto que o valor do acréscimo foi substancialmente menor em 2021, uma vez que os lucros são tributados no período em que são distribuídos (por norma no período seguinte). Dada a situação económica de Portugal motivada pela pandemia, os lucros das empresas decresceram, impactando assim, as correções neste campo.

Fonte: elaborado pela autora

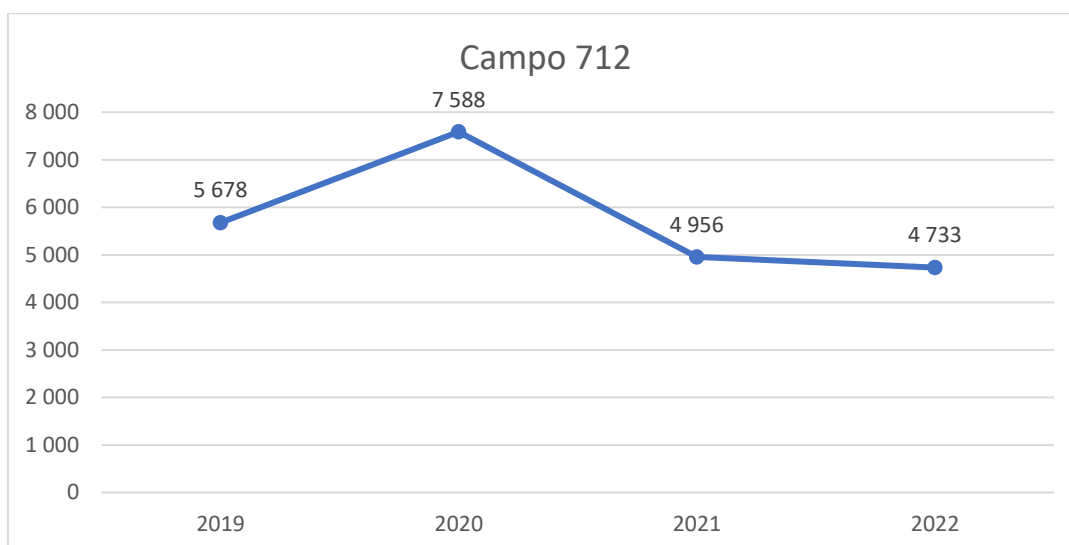


Gráfico 13. Evolução das correções do campo 712 (valor em milhões de euros)

- **Campo 713** - Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)

Geralmente, os ajustamentos resultantes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável. Contudo, se estes ajustamentos forem reconhecidos em resultados devem efetuar-se as correções necessárias neste campo ou no campo 759, caso digam respeito a ajustamentos negativos ou positivos, respetivamente. Se os ajustamentos forem reconhecidos no capital próprio, não haverá lugar a correções no Quadro 07, uma vez que as respetivas variações patrimoniais não concorrem para a formação do lucro tributável.

Foi no ano de 2020, que se verificou o número mais elevado de correções no campo 713, atingindo um total de 1 093 milhões de euros. Este valor desceu cerca de 65% face ao ano de 2021, atingindo um total de apenas 382 milhões. As correções neste campo voltaram a subir no ano de 2022, desta vez de forma não tão acentuada, chegando aos 608 milhões.

Fonte: elaborado pela autora

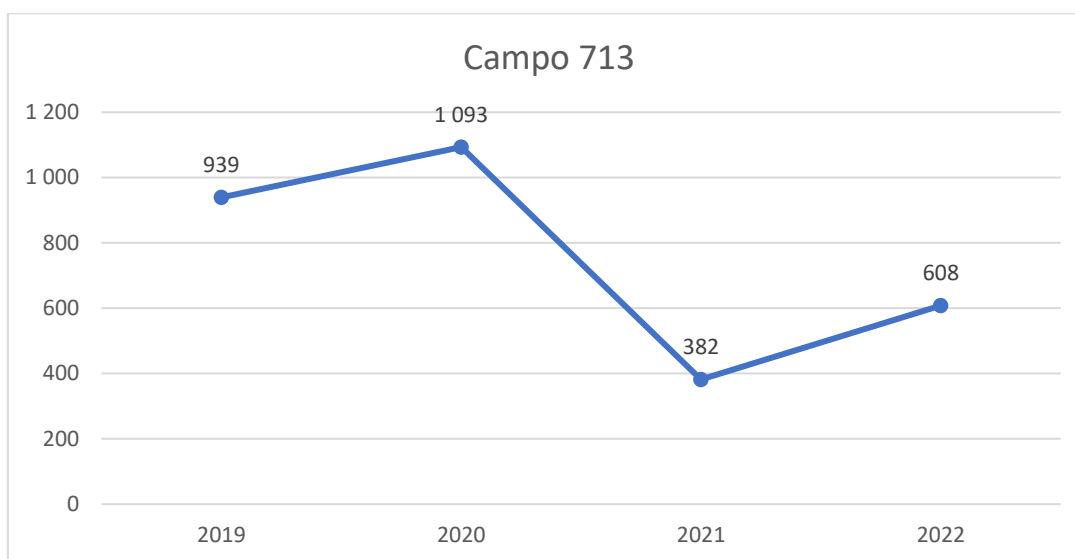


Gráfico 14. Evolução das correções do campo 713 (valor em milhões de euros)

- **Campo 721** - Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, nº 4 e art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros

Neste campo devem ser incluídas todas as provisões que tenham sido reconhecidas como gastos e que não se enquadrem no previsto pelo artigo 39.º do CIRC, ou seja, que não digam respeito a processos judiciais em curso, provisões referentes a garantias a clientes, provisões técnicas e provisões para a reparação de danos de carácter ambiental.

O campo 721 inclui, ainda, a parte não dedutível referente às provisões que, embora se encontrem no abrigo do artigo 39.º, excedem os limites legais previstos nos artigos 39.º e 40.º.

Dada a análise do gráfico 15, constata-se, a tendência para o reconhecimento significativo de provisões com valores materialmente relevantes. A principal razão poderá prender-se com um comportamento mais cauteloso na mensuração, ponto característico dos países de influência continental, face ao conhecimento prévio por parte das empresas dos gastos a incorrer em períodos futuros.

Fonte: elaborado pela autora

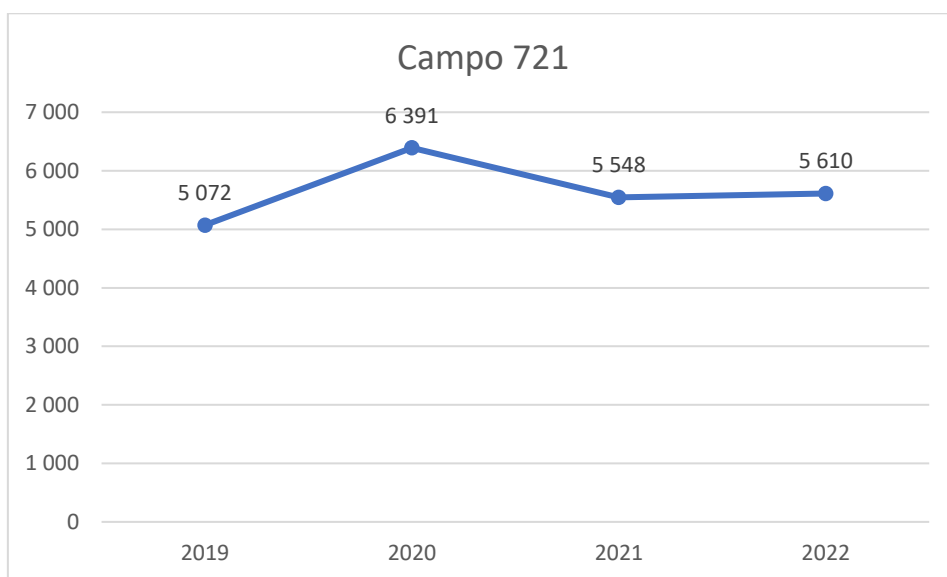


Gráfico 15. Evolução das correções do campo 721 (valor em milhões de euros)

- **Campo 724** - 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)]

Neste campo deverá ser acrescido o valor da estimativa do IRC, das tributações autónomas e das respetivas derramas (derrama municipal e estadual). Quando a estimativa para impostos sobre lucros efetuada no ano anterior se mostrar insuficiente para fazer face aos impostos efetivamente pagos no período de tributação, a diferença reconhecida em resultados deve também ser acrescida neste campo.

Uma vez que o campo 724 é um dos quais apresenta os valores mais expressivos ao longo dos anos de análise, podemos destacar a presença de uma carga fiscal considerável por parte das empresas, que, tratando-se de um encargo não dedutível para cálculo do lucro tributável, é sujeito a acréscimo.

Pela análise à linha do gráfico, é facilmente visível a inclinação positiva, salientando assim a relação fiscal entre Estado e os sujeitos passivos de imposto.

Fonte: elaborado pela autora

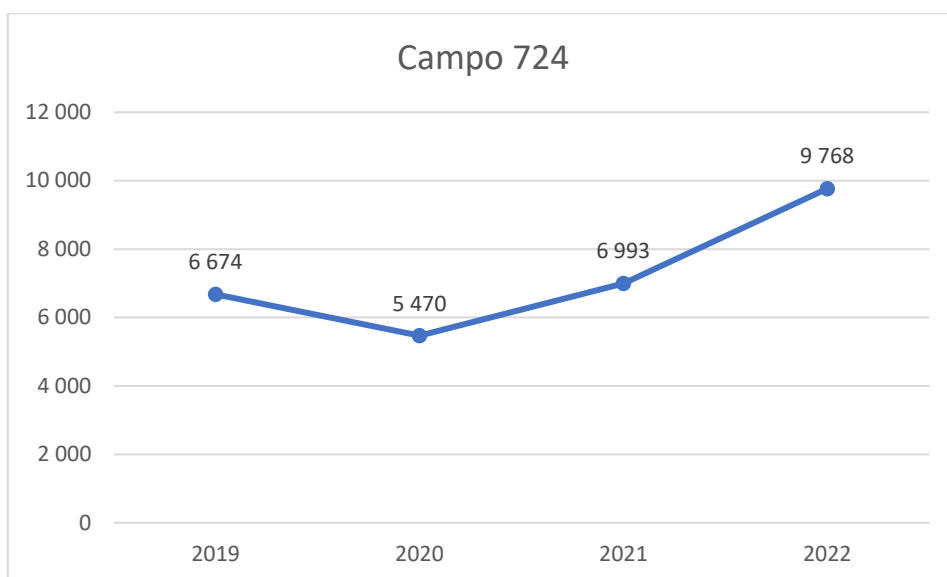


Gráfico 16. Evolução das correções do campo 724 (valor em milhões de euros)

- **Campo 725** - Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]

Tal como o IRC estimado para o período (subconta 8121), também não concorre para a formação do lucro tributável o imposto diferido que figure (com saldo devedor) na subconta 8122, pelo que tem de ser acrescido neste campo. Se o saldo da subconta 8122 for credor, a correção é feita no campo 766.

Relativamente aos valores declarados, podemos constatar que os mesmos se mantiveram constantes ao longo do período em análise.

Fonte: elaborado pela autora

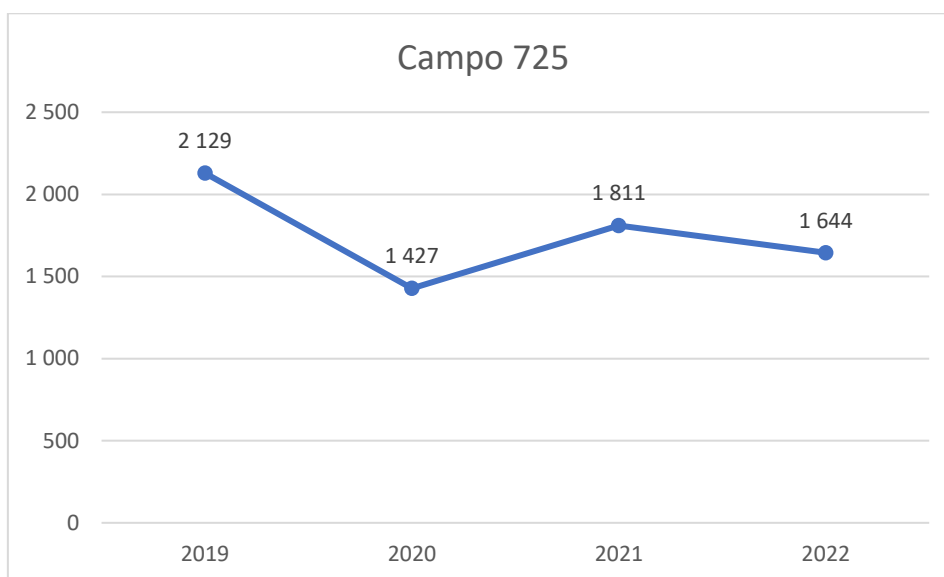


Gráfico 17. Evolução das correções do campo 725 (valor em milhões de euros)

- **Campo 716** - Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]

Devem ser acrescidas neste campo as despesas não documentadas que estejam a afetar o resultado líquido do período. Para além disso, qualquer despesa não documentada está sujeita a tributação autónoma, à taxa de 50% (art.º 88.º, n.º 1), a incluir no campo 365 do Quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22.

Os valores expressos neste campo, salientam os comportamentos inflacionários face às regulamentações por parte dos sujeitos passivos. Consequentemente, tais encargos não são dedutíveis para efeitos fiscais, representando um gasto a crescer.

Fonte: elaborado pela autora

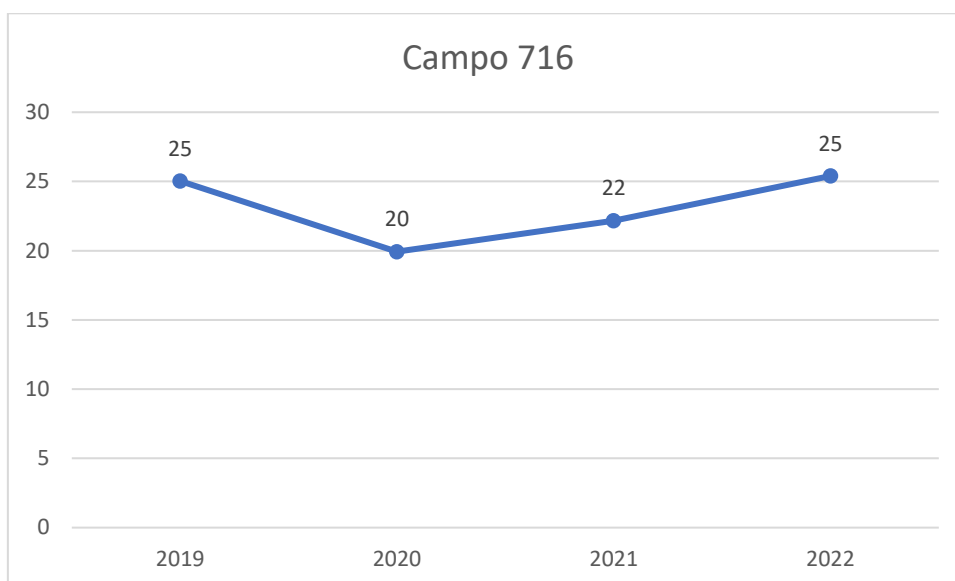


Gráfico 18. Evolução das correções do campo 716 (valor em milhões de euros)

- **Campo 731** - Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]

Este campo destina-se a inscrever os encargos cuja documentação não cumpre o disposto nos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º. Tais encargos, embora tenham de ser acrescidos para efeitos de determinação do lucro tributável, não estão sujeitos à tributação autónoma prevista no artigo 88.º.

À semelhança do campo 716, são também refletidos gastos não dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

Fonte: elaborado pela autora

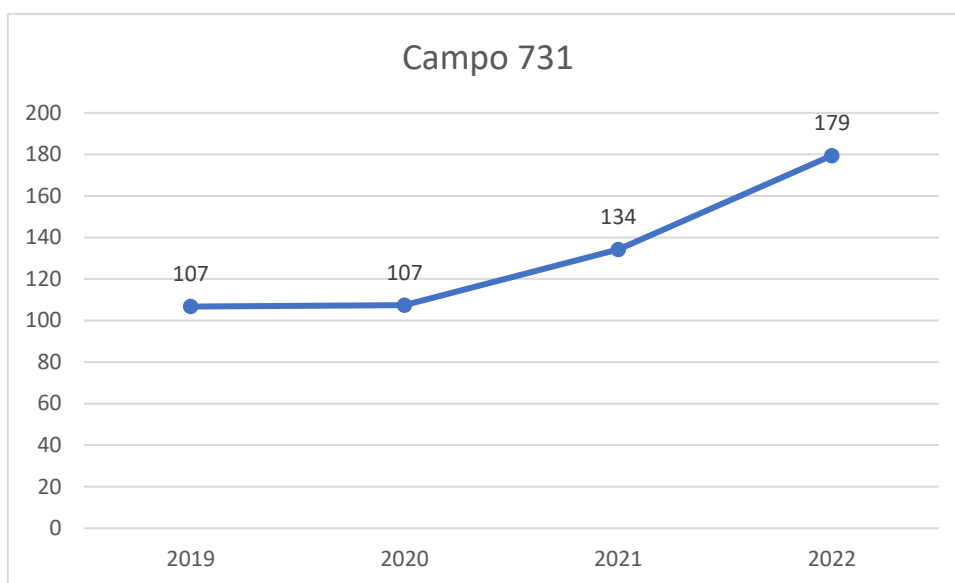


Gráfico 19. Evolução das correções do campo 731 (valor em milhões de euros)

- **Campo 728** - Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]

Neste campo devem ser incluídas todas as penalidades aplicadas ao sujeito passivo. Este campo contempla um encargo não dedutível para efeitos fiscais, segundo a alínea e) do número 1 do artigo 23º-A do CIRC, tendo, de ser acrescido no apuramento do lucro tributável.

A análise aos valores registados neste campo permitem perceber a variação das advertências dadas aos sujeitos passivos em prol da prática de infrações. À semelhança dos campos 716 e 731, tais encargos não são dedutíveis para efeitos fiscais, representando um gasto a crescer.

Fonte: elaborado pela autora

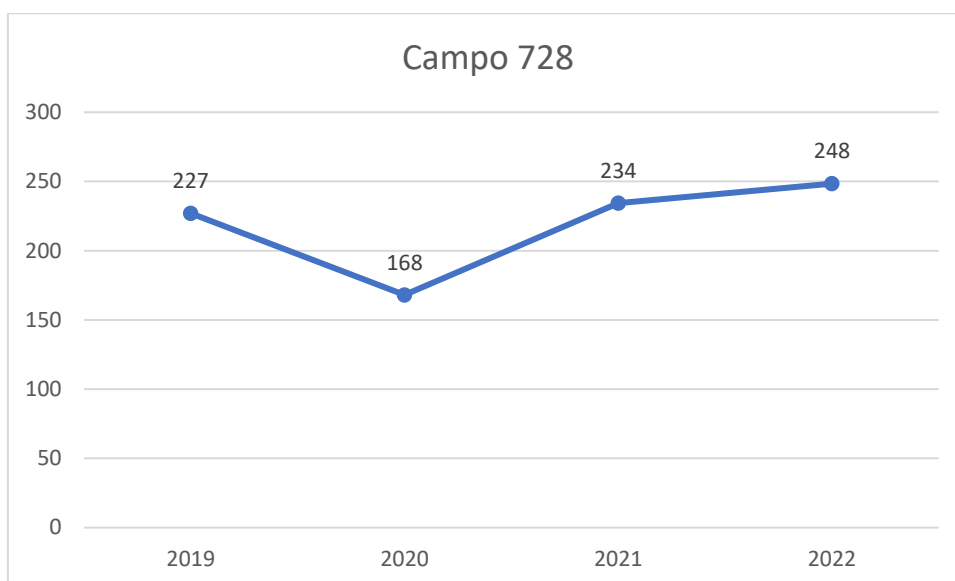


Gráfico 20. Evolução das correções do campo 728 (valor em milhões de euros)

- **Campo 718** - Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 28.º-A a 28.º-C)

De acordo com o normativo contabilístico em vigor, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

O artigo 28.º, n.º 1 permite a dedutibilidade das perdas por imparidade em inventários até ao limite da diferença entre o respetivo custo de aquisição ou de produção e o valor realizável líquido referido à data do balanço.

Caso a perda por imparidade reconhecida contabilisticamente seja superior ao limite fiscalmente aceite, a diferença deve ser corrigida neste campo.

Pelo gráfico 21, é possível constatar que os valores descritos neste campo têm vindo a diminuir ao longo do período em análise, salientando, assim, a convergência gradual entre os normativos contabilístico e fiscal.

Fonte: elaborado pela autora

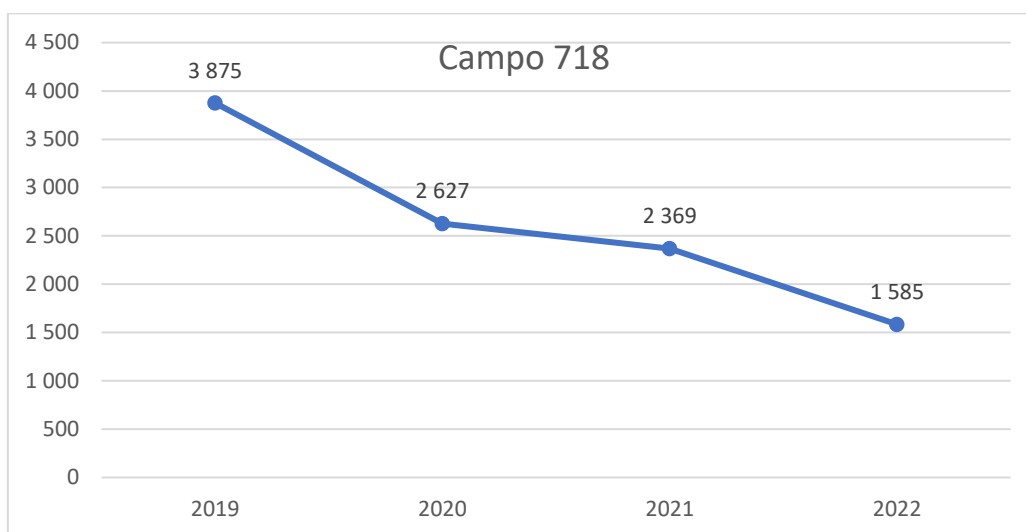


Gráfico 21. Evolução das correções do campo 718 (valor em milhões de euros)

- **Campo 719** - Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos.

É de incluir neste campo as perdas por imparidade em ativos não correntes que não sejam aceites fiscalmente nos termos dos n.ºs 1 a 6 do artigo 31.º-B do CIRC no período de tributação em que ocorrem. Tais perdas por imparidade podem, porém, vir a ser deduzidas nos termos e no prazo referidos no n.º 7 deste artigo.

Os valores apresentados neste campo refletem a divergência entre a contabilidade e a fiscalidade. O facto de este ser um dos campos que representa os valores mais expressivos, salienta o excesso das importâncias máximas admitidas, graças à aplicação de quotas superiores às taxas máximas de depreciação e amortização fixadas, e ainda por constituírem gastos que não estão previstos no âmbito do artigo 29º do CIRC.

Fonte: elaborado pela autora

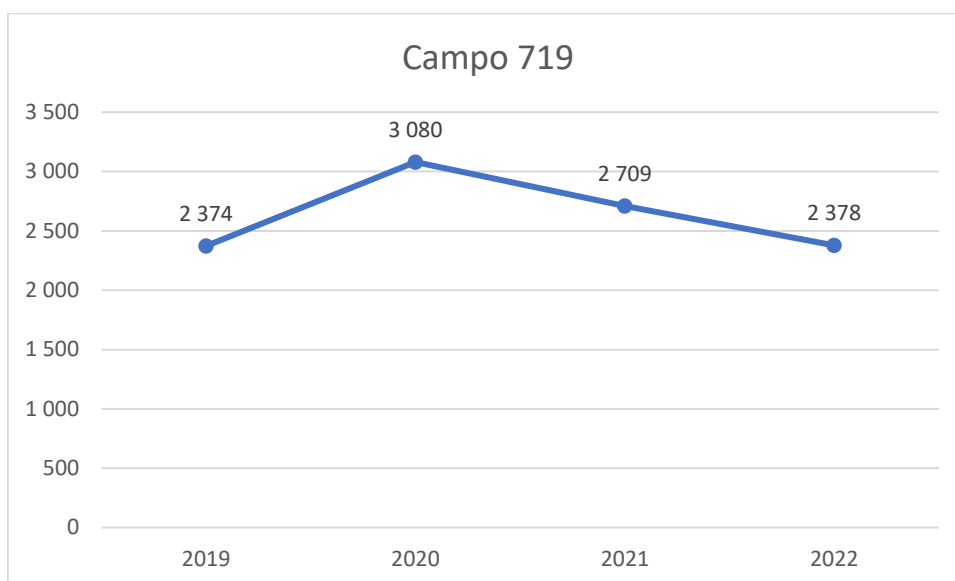


Gráfico 22. Evolução das correções do campo 719 (valor em milhões de euros)

- **Campo 722** - Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)

Nos termos do artigo 41.º, os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, ainda que o respetivo reconhecimento contabilístico já tenha ocorrido em períodos de tributação anteriores, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente.

Relativamente a este tópico, é notável a flexibilidade da fiscalidade face à aceitação dos créditos incobráveis. O facto de estas situações de maior risco estarem previstas fiscalmente para consideração de gastos, dão, portanto, origem a uma aproximação da fiscalidade face à contabilidade.

Fonte: elaborado pela autora

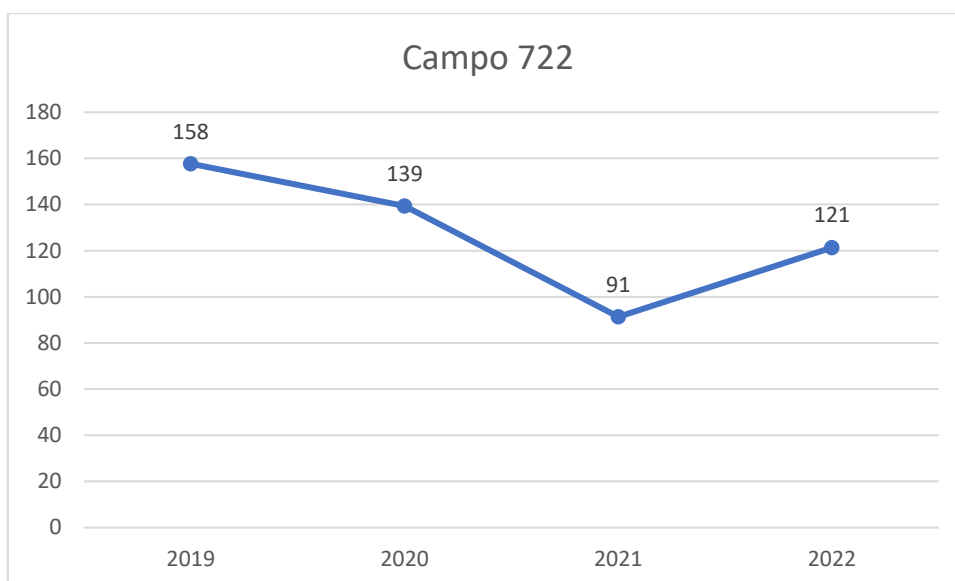


Gráfico 23. Evolução das correções do campo 722 (valor em milhões de euros)

- **Campo 736 - Menos-valias contabilísticas**

Nos termos do artigo 23.º, n.º 1, alínea l), apenas são de considerar como gasto as menos-valias fiscais realizadas. Por este facto, sempre que o resultado líquido do período estiver a ser influenciado negativamente por uma menos-valia contabilística, ou seja, por uma perda resultante da alienação de investimentos financeiros ou não financeiros, há a necessidade de a expurgar, efetuando o seu acréscimo no campo 736.

Sempre que o resultado líquido se encontrar afetado positivamente por uma mais-valia contabilística, há necessidade de a expurgar, através da sua dedução no campo 767.

Os valores apresentados refletem a divergência entre a contabilidade e a fiscalidade. O facto de este ser um dos dez campos com os valores mais expressivos (para os anos 2020, 2021, 2022), salienta a influência negativa da alienação de investimentos financeiros ou não financeiro no resultado líquido.

Fonte: elaborado pela autora

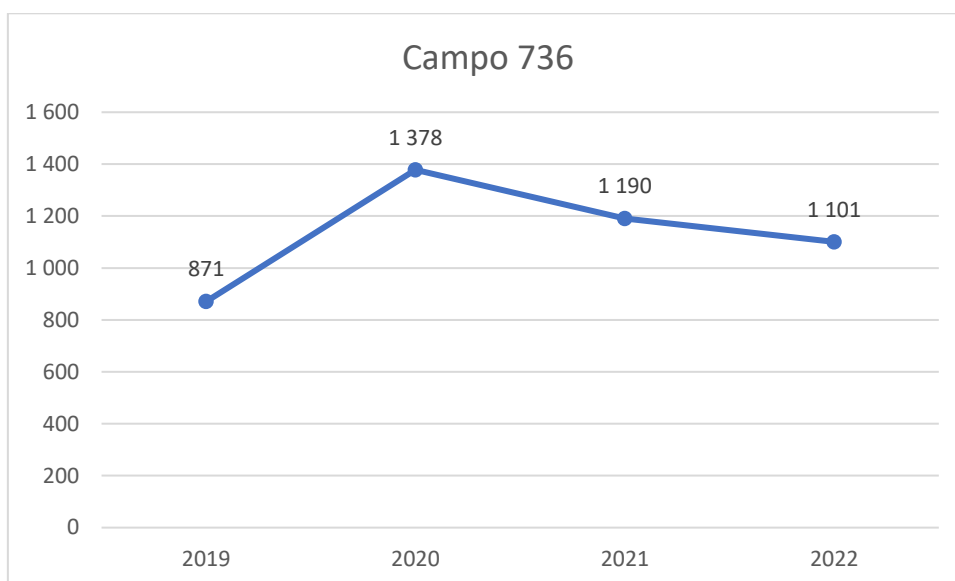


Gráfico 24. Evolução das correções do campo 736 (valor em milhões de euros)

- **Campo 739** - Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)

Se forem apuradas, em simultâneo, mais-valias e menos-valias fiscais, é acrescida neste campo 739 a eventual diferença positiva.

Em contrapartida, as correspondentes menos-valias contabilísticas são acrescidas no campo 736 e as mais-valias contabilísticas são deduzidas no campo 767.

Face ao gráfico abaixo apresentado, denota-se novamente a influência da fiscalidade sobre a contabilidade, uma vez que são acrescidos os valores respeitantes a mais-valias que não conferem intenção de reinvestimento. O aumento sentido no ano de 2021 respeita à crise feita sentir no seguimento da pandemia Covid-19.

Fonte: elaborado pela autora

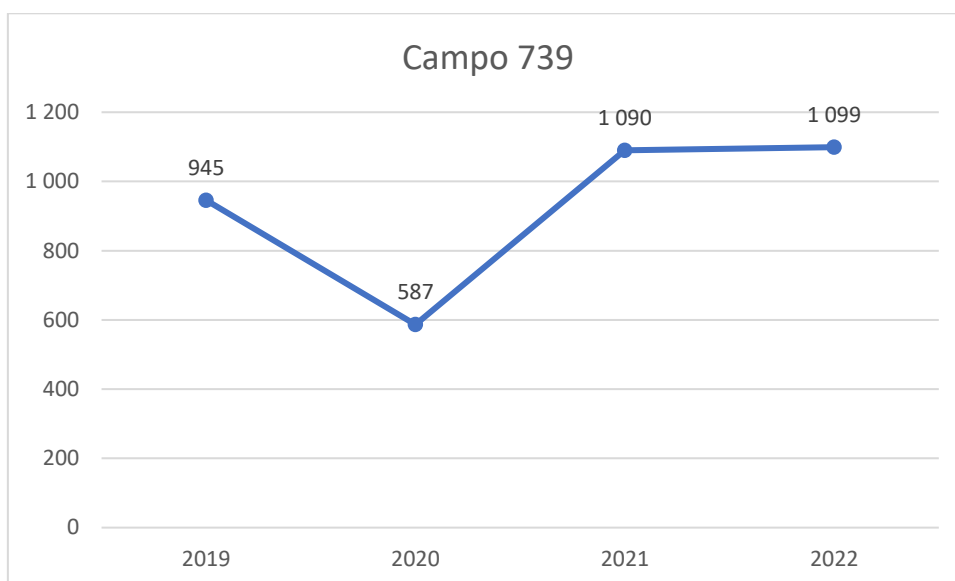


Gráfico 25. Evolução das correções do campo 739 (valor em milhões de euros)

- **Campo 744** – Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)

Sempre que não sejam observadas as regras enunciadas no artigo 63.º, n.º 1, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efetuar as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

O artigo 63.º, n.º 1 determina que nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Pelo gráfico 26, é possível notar uma constância nos valores, à exceção do ano de 2021, em que houve uma quebra de 91%, atingindo 2 milhões de euros mensurados.

Fonte: elaborado pela autora

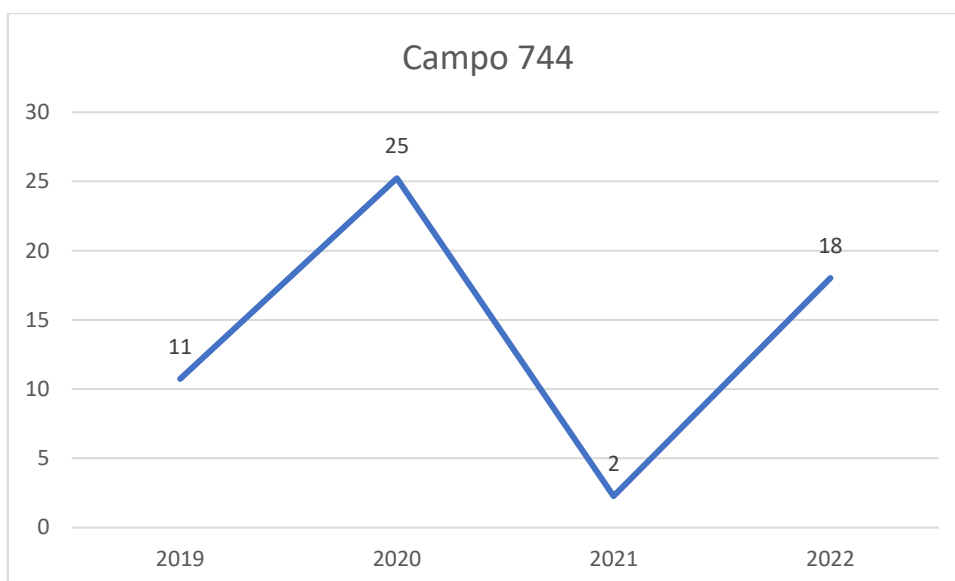


Gráfico 26. Evolução das correções do campo 744 (valor em milhões de euros)

- **Campo 752 - Outros acréscimos**

Neste campo deverão ser incluídos os montantes que não digam respeito a campos específicos, devendo, sempre que utilizado, adicionar-se uma nota explicativa. Este trata-se de um campo de livre preenchimento para outras correções de âmbito de acréscimo não previstas nos restantes campos.

Neste campo, pode ser mensurado o valor, por exemplo, respeitante à determinação de uma menos-valia fiscal na transmissão onerosa das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. A parcela da menos-valia fiscalmente dedutível é a proporcional ao valor fiscalmente depreciable, ou seja:

$$\text{mv fiscal dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times \text{menos-valia fiscal}$$

A parcela da menos-valia não dedutível, ou seja, a diferença entre a menos-valia fiscal apurada e a menos-valia fiscal dedutível, deve ser acrescida no campo 752.

Fonte: elaborado pela autora

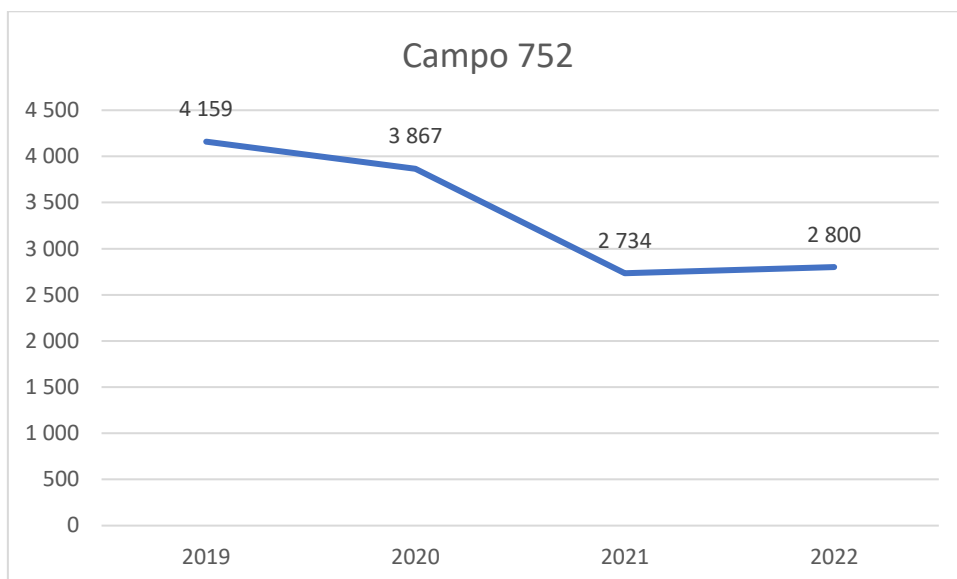


Gráfico 27. Evolução das correções do campo 752 (valor em milhões de euros)

- **Campo 756** - Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)

Neste campo devem ser inscritos os rendimentos referentes a períodos de tributação anteriores e que não se enquadrem no âmbito do art.º 18.º n.º 2, devem ser deduzidos neste campo.

Pela análise ao gráfico 28, é notável o aumento repentino dos valores mensurados neste campo para o ano de 2022 (registou-se um aumento de 112%).

Fonte: elaborado pela autora

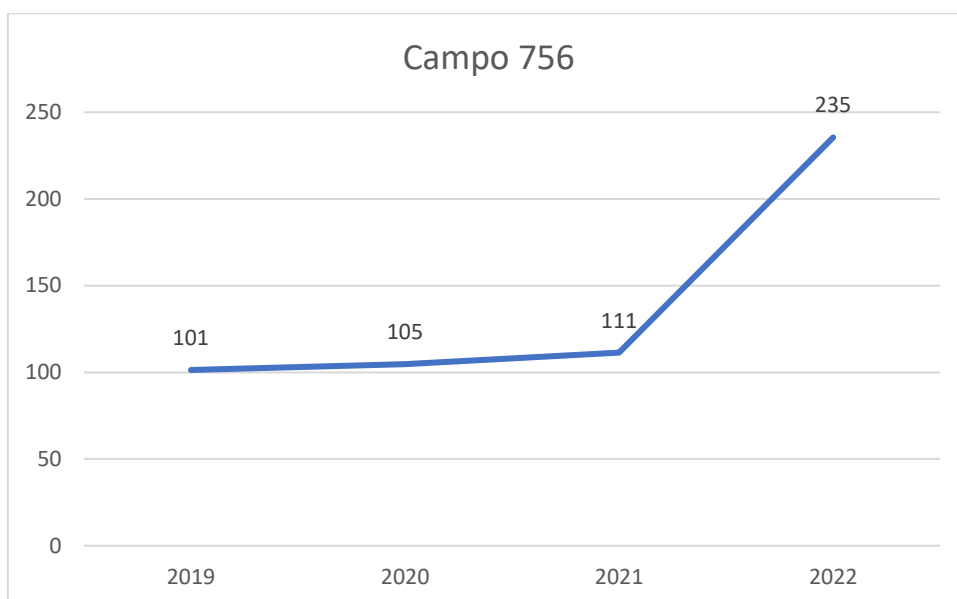


Gráfico 28. Evolução das correções do campo 756 (valor em milhões de euros)

- **Campo 758** - Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)

Tal como referido relativamente ao campo 712, para efeitos fiscais, não são aceites os efeitos decorrentes da utilização do método da equivalência patrimonial. Por esse motivo, os rendimentos provenientes de tal pressuposto não concorrem para a formação do lucro tributável, devendo, portanto, ser deduzido no campo 758.

No ano de 2022, registou-se um aumento de 44%, totalizando 15 468 milhões de euros a deduzir.

De salientar ainda que a dedução envolve o reconhecimento de rendimentos provenientes de lucros num determinado período e/ou a ocorrência de despesas, como a cobertura de prejuízos (observada no período seguinte ao reconhecimento de um resultado negativo da empresa investida). Por esse motivo o valor a deduzir aumentou em 2022, fruto do aumento dos lucros tributados no período pós-pandémico que se fez sentir em Portugal, em 2022.

Fonte: elaborado pela autora

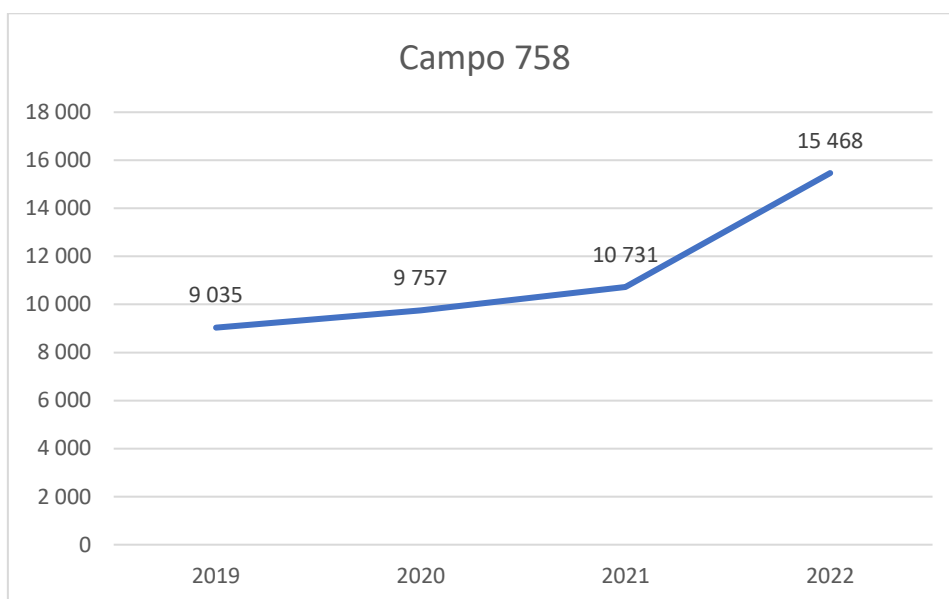


Gráfico 29. Evolução das correções do campo 758 (valor em milhões de euros)

- **Campo 759** - Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)

Tal como referido relativamente ao campo 713, os ajustamentos resultantes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável e, como tal, caso se refiram a ajustamento positivos reconhecidos em resultados devem ser corrigidos no campo 759.

Foi no ano de 2021 que se verificou o número mais elevado de correções no campo 759, atingindo um total de 1 272 milhões de euros. Face a 2020, este valor aumentou cerca de 48%.

Fonte: elaborado pela autora

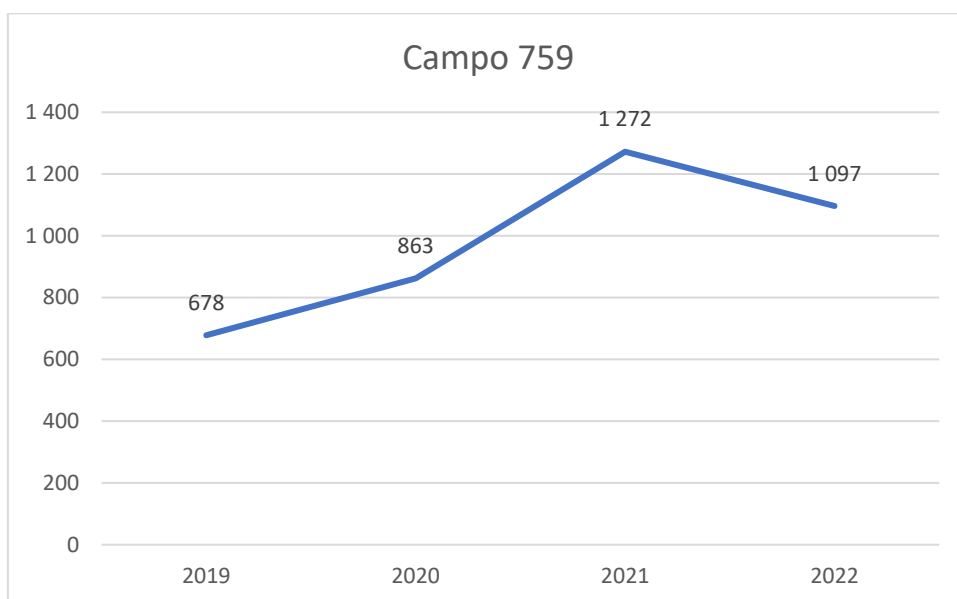


Gráfico 30. Evolução das correções do campo 759 (valor em milhões de euros)

- **Campo 762** - Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)

Neste campo deverão ser inscritos os valores a deduzir respeitantes aos rendimentos resultantes da reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade em inventários e em dívidas a receber, nos casos em que as mesmas tenham sido tributadas aquando do seu reconhecimento.

Analisando o gráfico 31, podemos verificar que em 2020 houve uma quebra de cerca de 45% nas reversões das perdas por imparidade tributadas. A partir de 2020, inclusive, os valores inscritos neste campo mantiveram-se constantes.

Fonte: elaborado pela autora

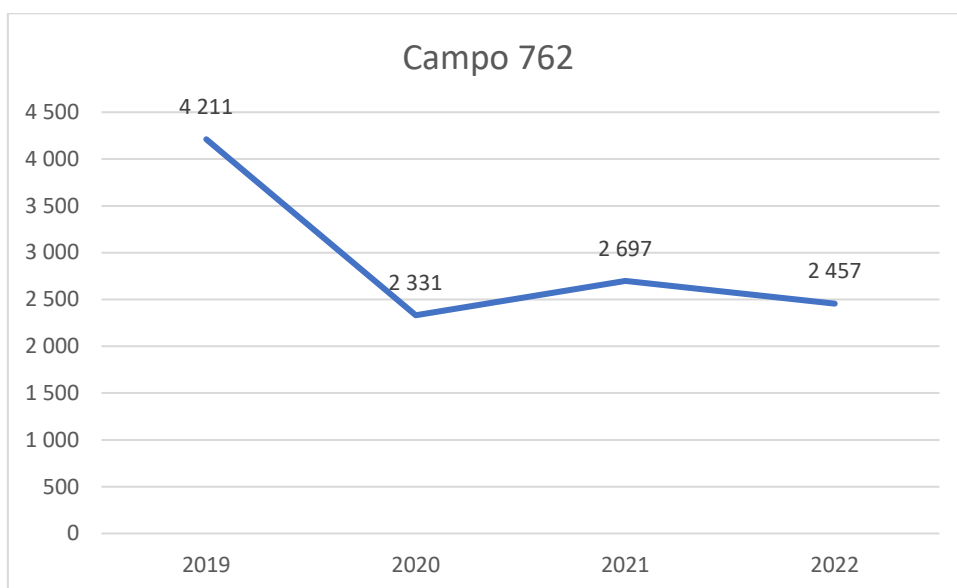


Gráfico 31. Evolução das correções do campo 762 (valor em milhões de euros)

- **Campo 764** - Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)

Neste campo devem ser inscritos os montantes referentes às reversões de provisões que por não serem fiscalmente dedutíveis ou excederem os limites legais tiveram de ser corrigidas no campo 721.

Pelo gráfico 32, notamos que os valores a reverter se têm mantido constantes ao longo do período em estudo.

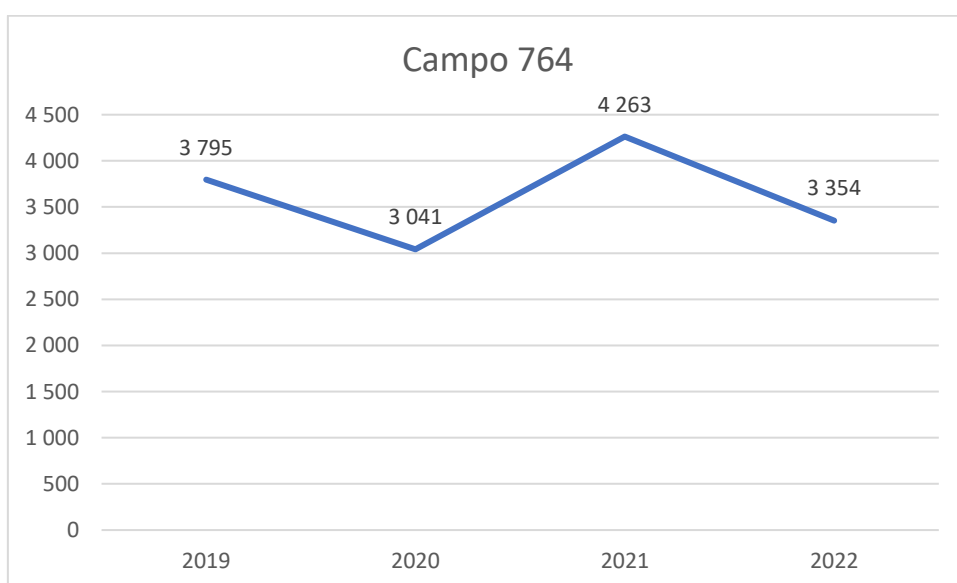


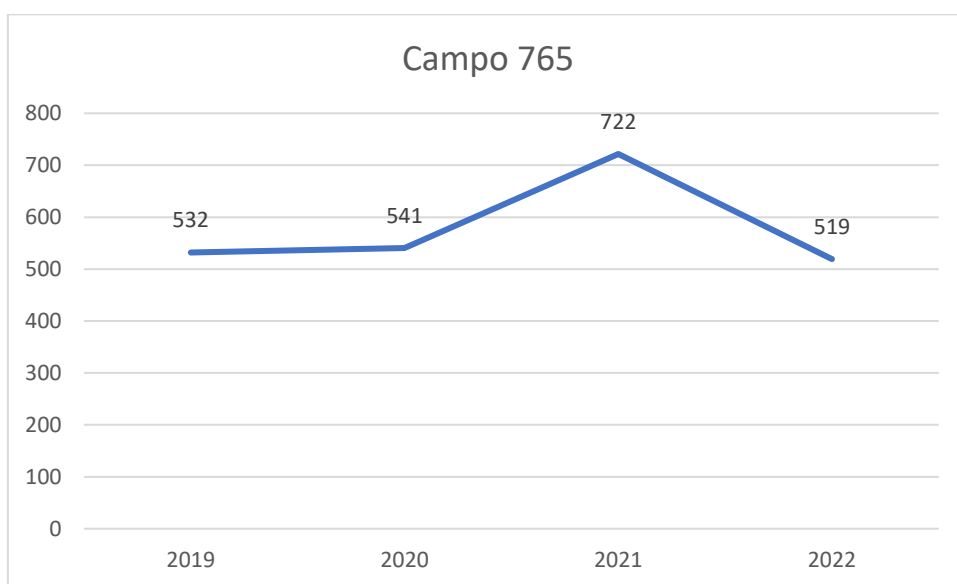
Gráfico 32. Evolução das correções do campo 764 (valor em milhões de euros)

- **Campo 765** - Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos

O campo 765 deve englobar os impostos que não foram considerados como gasto fiscal no período de tributação em que foram reconhecidos e, por esse motivo, foram acrescidos no campo 724.

Pela análise à linha do gráfico abaixo, é facilmente visível o aumento da dedução de impostos que se refletiu no ano 2021, salientando assim a relação fiscal entre Estado e os sujeitos passivos de imposto.

*Fonte: elaborado pela autora*



*Gráfico 33. Evolução das correções do campo 765 (valor em milhões de euros)*

- **Campo 766** - Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]

À semelhança do IRC estimado para o período (refletido na conta 8121), também não concorre para a formação do lucro tributável o imposto diferido mensurado na conta 8122. Caso o saldo desta conta for credor, o seu montante deve ser deduzido no campo 766. Por outro lado, se o saldo da conta 8122 for devedor, a correção é feita no campo 725.

Fonte: elaborado pela autora

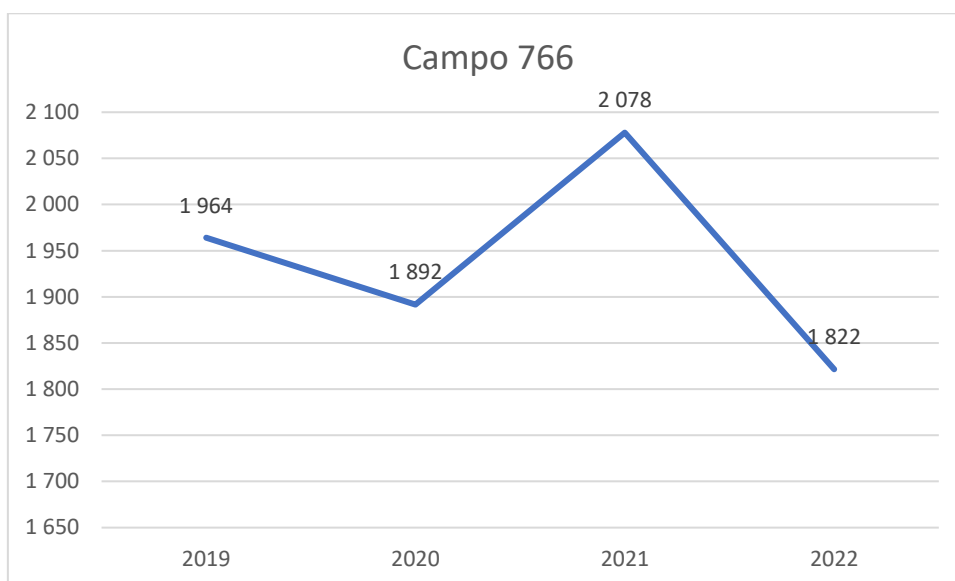


Gráfico 34. Evolução das correções do campo 766 (valor em milhões de euros)

- **Campo 767 - Mais-valias contabilísticas**

Este campo deve refletir a dedução respeitante à parte do resultado líquido afetada positivamente por uma mais-valia contabilística.

À semelhança do mencionado anteriormente em relação ao campo 736, os valores apresentados refletem a divergência entre a contabilidade e a fiscalidade.

Fonte: elaborado pela autora

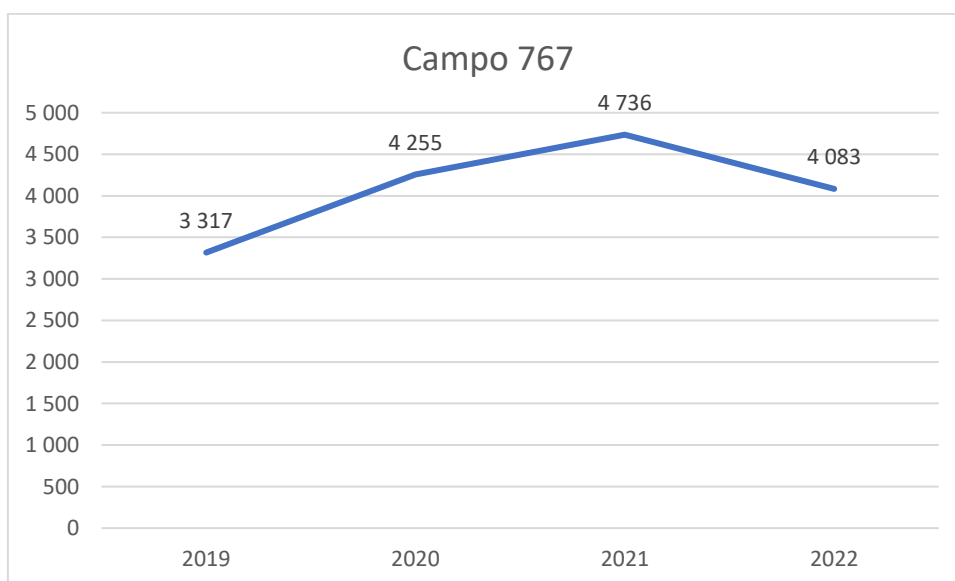


Gráfico 35. Evolução das correções do campo 767 (valor em milhões de euros)

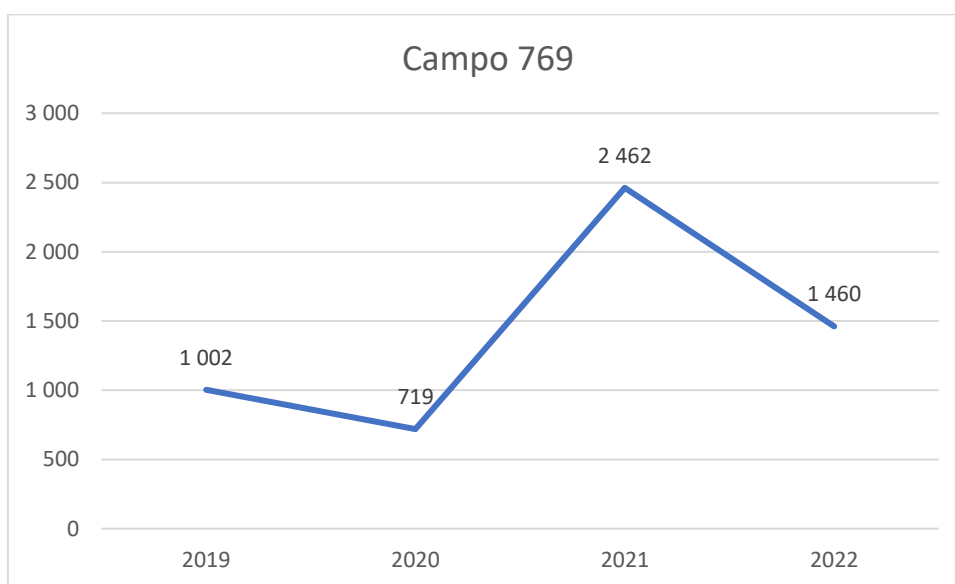
- **Campo 769** - Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)

Caso sejam apuradas, simultaneamente, mais-valias e menos-valias fiscais, a respetiva diferença é deduzida no campo 769.

Em contrapartida, as menos-valias contabilísticas são acrescidas no campo 736 e as mais-valias contabilísticas são deduzidas no campo 767.

De notar que não devem ser consideradas as diferenças negativas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenha beneficiado das condições dispostas nos artigos 51.º, 91.º-A ou 51.º-C (art.º 23.º-A, n.º 2) do CIRC.

*Fonte: elaborado pela autora*



*Gráfico 36. Evolução das correções do campo 769 (valor em milhões de euros)*

- **Campo 771** - Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)

Nos termos do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os requisitos previstos nas suas alíneas a) a e).

O facto de este campo se destacar como um dos mais frequentemente utilizados, advém da tributação dos rendimentos gerados pelas sociedades. É aplicável a questão da dupla tributação da medida em que o mesmo rendimento é sujeito a tributação ao nível da sociedade e do sócio ao qual o rendimento é distribuído. Para além disso, é também presumida a existência de relações comerciais internacionais.

Fonte: elaborado pela autora

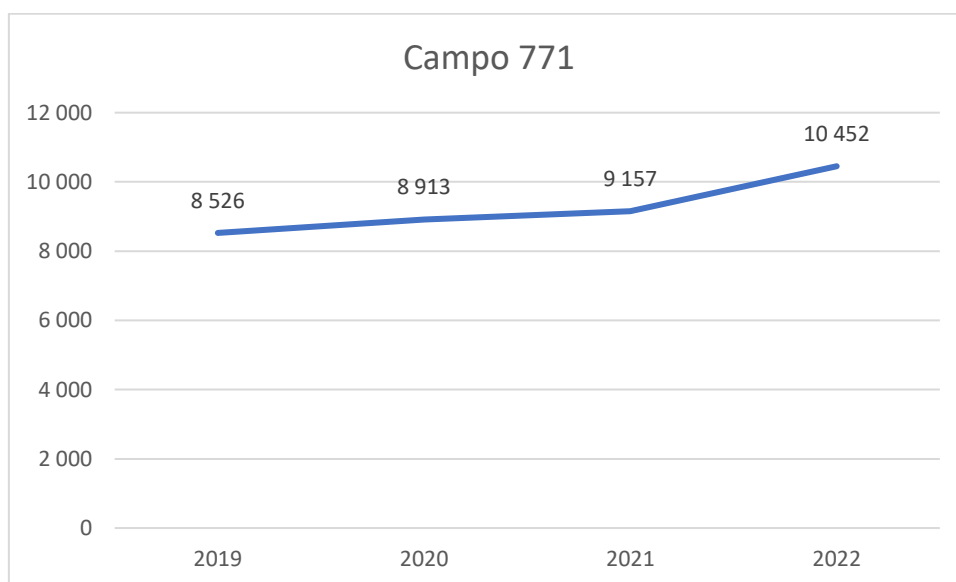


Gráfico 37. Evolução das correções do campo 771 (valor em milhões de euros)

- **Campo 774 - Benefícios fiscais**

Os benefícios fiscais a mensurar neste campo são os correspondentes à dedução ao rendimento, ou seja, ao resultado líquido do período. O montante a inscrever corresponde ao Quadro 04 - total das deduções, do Anexo D à Declaração modelo 22.

Fonte: elaborado pela autora

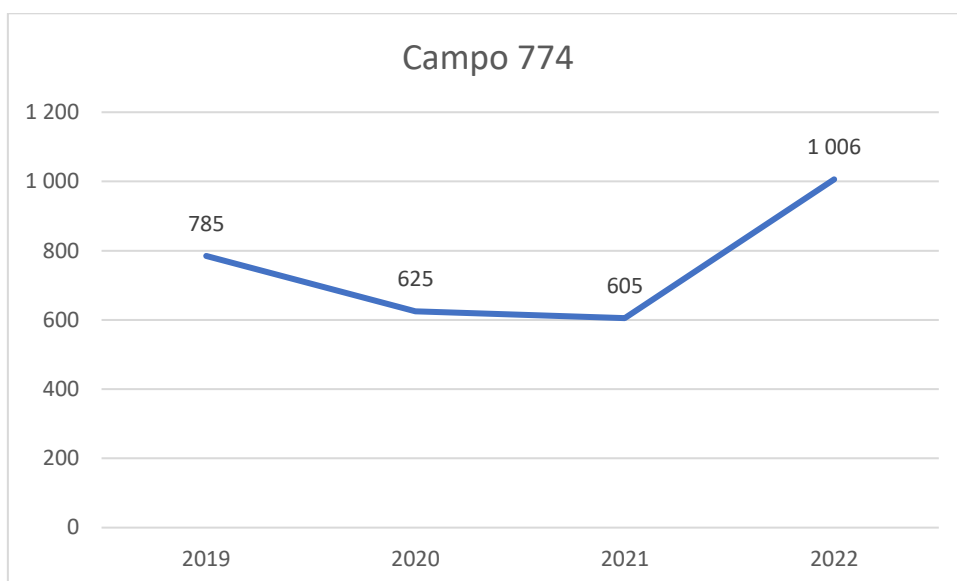


Gráfico 38. Evolução das correções do campo 774 (valor em milhões de euros)

- **Campo 775 - Outras Deduções**

Neste campo deverão ser incluídos os montantes que não digam respeito a campos específicos, devendo, sempre que utilizado, adicionar-se uma nota explicativa.

Fonte: elaborado pela autora

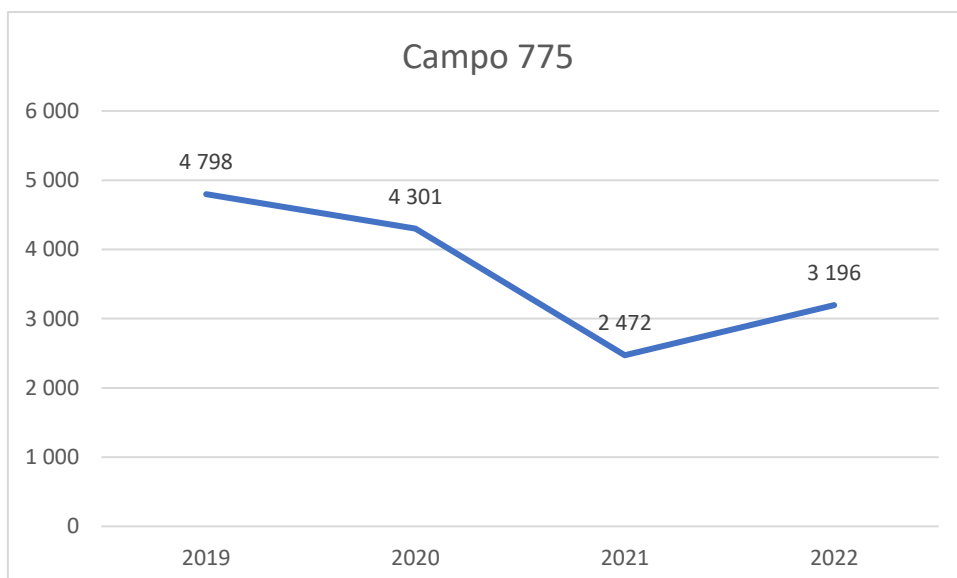


Gráfico 39. Evolução das correções do campo 775 (valor em milhões de euros)

## **CAPÍTULO V – CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES FUTURAS**

## 5 Discussão dos resultados

Neste capítulo será apresentada a síntese das conclusões obtidas através do estudo efetuado.

De notar que os dados apresentados, apesar de estáticos, uma vez que dizem respeito aos publicados à data da recolha da informação necessária ao desenvolvimento do estudo, podem também ser dinâmicos, dadas as alterações que podem sofrer ao longo do tempo (se existirem entregas de declarações de substituição por parte dos contribuintes, por exemplo).

Quanto aos resultados obtidos, verifica-se um registo bastante semelhante para os anos compreendidos no período 2019-2022, inclusive, tanto ao nível dos campos mais preenchidos, como em relação aos campos com maiores valores mensurados.

Relativamente aos campos mais preenchidos, destacam-se o campo 724 – IRC e outros impostos que incidam sobre os lucros, 728 - Multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, e 710 – Correções relativas a períodos anteriores. Dado que todos os campos dizem respeito a correções de acréscimo, é possível afirmar que, após as correções contabilísticas, o resultado fiscal será tendencialmente superior ao resultado contabilístico.

Para os campos com maiores valores mensurados, destacam-se o campo 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial, 771 – Eliminação da dupla tributação económica, e 724 – IRC e outros impostos.

Estes dados permitem-nos deduzir e caracterizar o tecido empresarial português. Com o recurso ao método da equivalência patrimonial, deduzimos a intensificação do número de grupos de sociedades, bem como a respetiva imputação dos resultados provenientes da empresa subsidiária para a carteira da investidora. A eliminação da dupla tributação salienta a incidência de mais do que uma tributação face ao mesmo rendimento e ainda a intensificação das relações com o exterior. Por último, o acréscimo do IRC e outros impostos sobre os lucros, como se trata de um encargo não dedutível é uma consequência do imposto.

Em suma, face aos valores declarados, regista-se um maior equilíbrio entre o número de campos a crescer comparativamente ao número de campos a deduzir.

Por outro lado, na tabela encontra-se também resumido, os principais fatores analisados ao longo do estudo.

Contrariamente ao que seria expectável dado que os campos a crescer foram os mais utilizados para efetuar correções, o resultado contabilístico demonstrou-se inferior ao Resultado tributável ao longo do período em análise. Na verdade, a diferença entre o resultado contabilístico positivo e o lucro tributável tem vindo tendencialmente a acentuar-se, conduzindo à premissa de que as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade têm vindo a ganhar notoriedade.

*Fonte: elaborado pela autora*

Anos	Nº de Declarações	Res. Contabilístico		Res. Tributável		Matéria coletável (não isenta)	IRC Liquidado
		Positivo	Negativo	Lucro Tributável	Prejuízo Fiscal		
2019	510 158	40 586	17 186	30 314	11 242	25 418	4 981
2020	521 985	37 353	23 169	26 246	14 377	22 040	4 026
2021	540 719	46 659	16 133	34 222	14 697	28 297	5 307
2022	562 049	60 058	17 164	43 364	14 706	37 387	7 415

*Tabela 17. Principais fatores de análise*

## 5.1 Prejuízo fiscal

Relativamente aos Prejuízos fiscais denota-se aumento de 27,9% de 2019 para 2020, de 2,2% de 2020 para 2021 e de 0,10% de 2021 para 2022. Relativamente ao número de declarações, após um aumento de 26,5% referente ao ano 2020 face a 2019, registou-se uma diminuição de 8,6% de 2020 para 2021 e 0,30% para 2022.

Fonte: elaborado pela autora

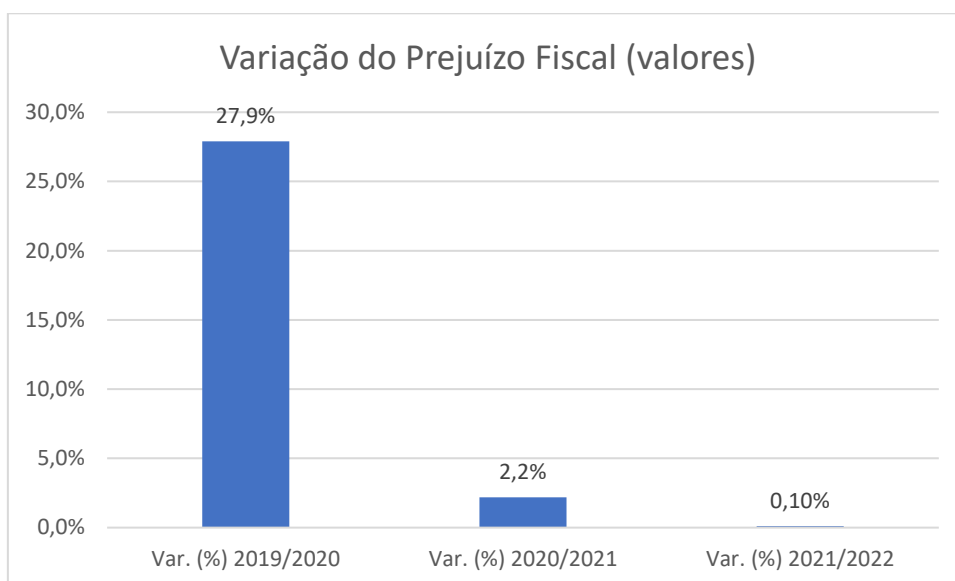


Gráfico 40. Variação do Prejuízo Fiscal (valores)

Fonte: elaborado pela autora

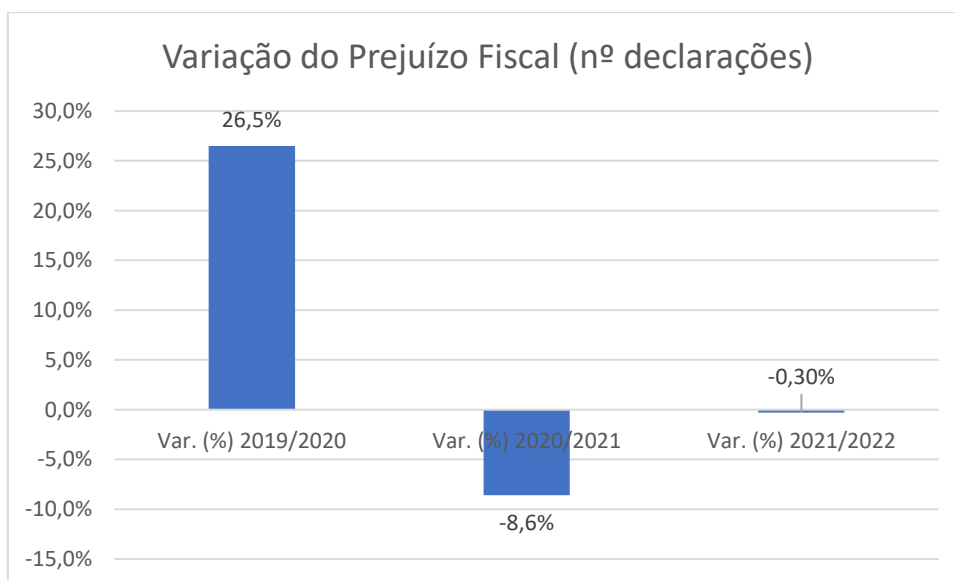


Gráfico 41. Variação do Prejuízo Fiscal (nº de declarações)

## 5.2 Lucro tributável

Relativamente ao Lucro Tributável, após uma evolução negativa de 2019 face a 2020, em que se registou um decréscimo de 13,4% nos valores declarados, notou-se um crescimento de 30,4% de 2020 para 2021 e 26,70% de 2021 para 2022.

É importante salientar que parte deste lucro reflete a dedução de prejuízos fiscais de períodos de tributação anteriores ou dizem respeito a regimes de isenção. Entidades abrangidas pelo regime especial de tributação dos grupos são também responsáveis pela eliminação de uma parte destes lucros, dado que a matéria coletável do grupo resulta da soma algébrica dos resultados fiscais das entidades que o constituem.

Fonte: elaborado pela autora

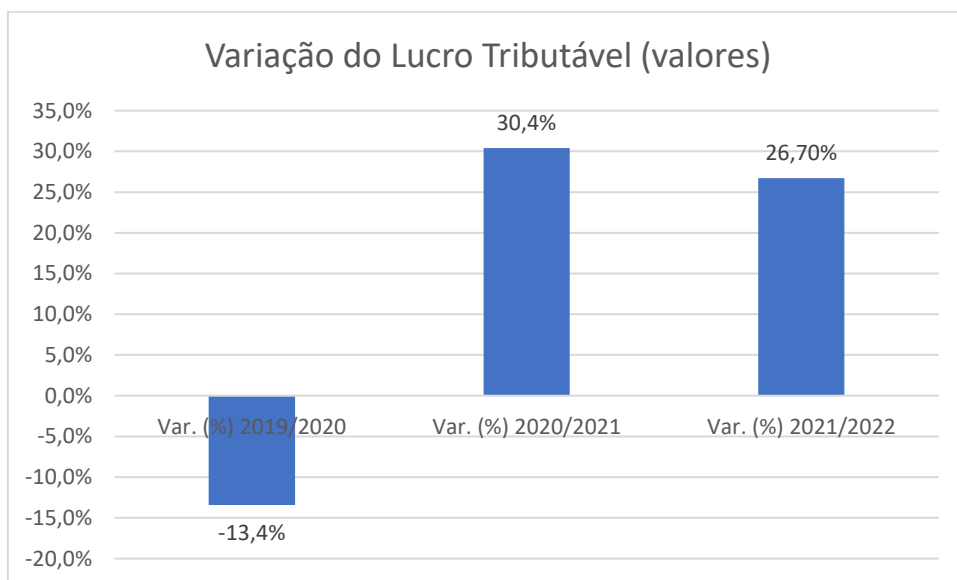


Gráfico 42. Variação do Lucro Tributável (valores)

Fonte: elaborado pela autora

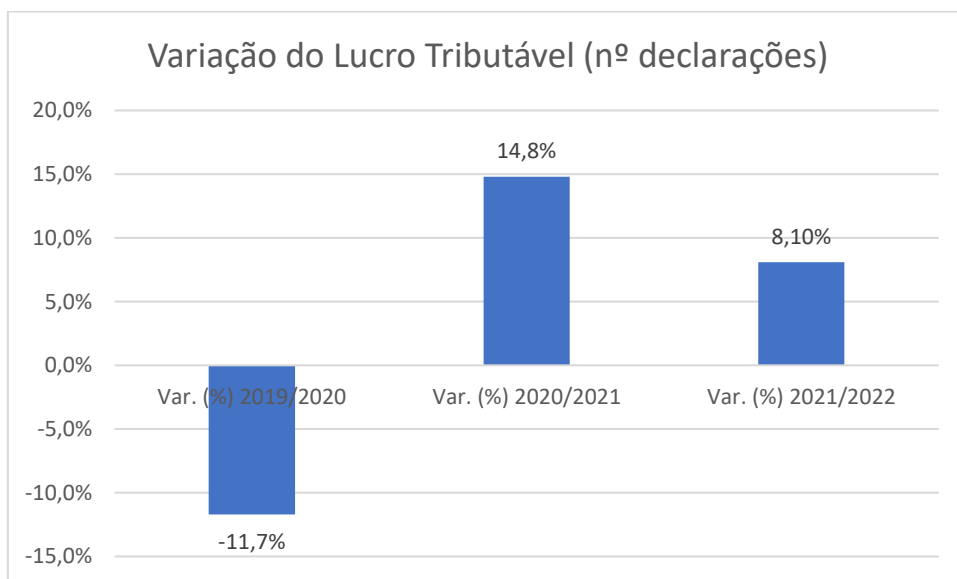


Gráfico 43. Variação do Lucro Tributável (nº de declarações)

### 5.3 IRC liquidado

Em 2021, o IRC liquidado registou um aumento significativo relativamente ao período de 2020, tendo passado de 4 026 M€, para 5 307 M€. Estes valores continuaram em crescimento, atingindo em 2022, 7 415 M€, o que representa um aumento de 39,3%.

Fonte: elaborado pela autora

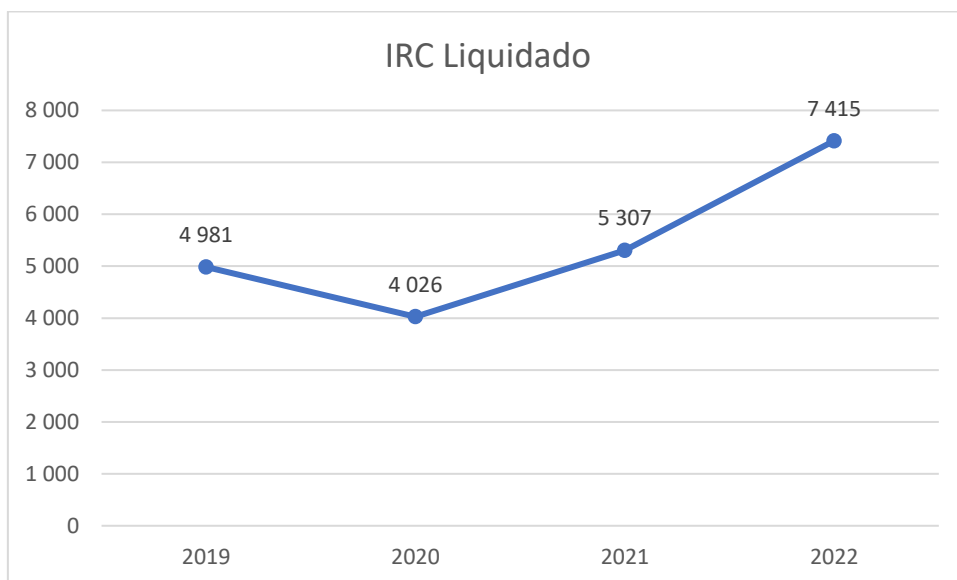


Gráfico 44. IRC Liquidado (valor em milhões de Euros)

### 5.4 IRC a pagar / a recuperar

O ano de 2020, foi o ano em que se registou uma diminuição do imposto a pagar e, conseqüentemente, um aumento do imposto a recuperar. Para os anos de 2021 e 2022, a rubrica do imposto a pagar regista um aumento exponencial, atingindo, em 2022, 4 370 M€ (um aumento de 166,5% face a 2020).

Fonte: elaborado pela autora

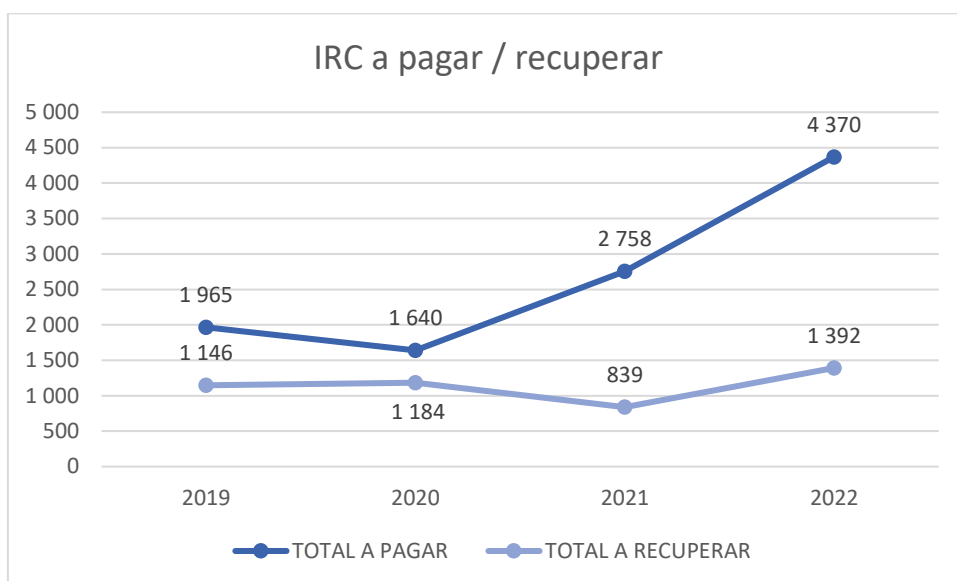


Gráfico 45. IRC a pagar/recuperar

## 5.5 Relação entre o RLE e o Lucro tributável

Analisando a evolução do RLE e o Lucro tributável, é possível verificar que as diferenças têm-se intensificando ao longo do período. Este fator salienta a tendência de intensificação das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, desvanecendo assim a relação entre ambas as áreas.

Fonte: elaborado pela autora

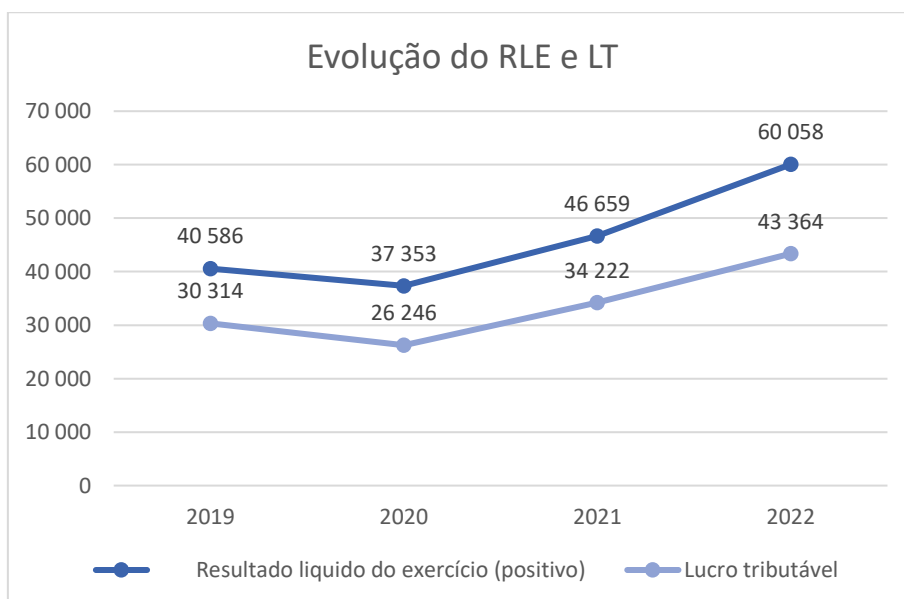


Gráfico 46. Evolução do Resultado Líquido do Exercício e Lucro Tributável

O facto de a contabilidade e a fiscalidade terem objetivos distintos, uma vez que a fiscalidade tem em vista minimizar o rendimento, de forma a diminuir ou diferir os impostos a pagar, e a contabilidade tem em vista a maximização ou estabilização dos ganhos, de forma a satisfazer os acionistas (Rodrigues, 2012), conduz à existência de diferenças entre o resultado contabilístico e fiscal que ganham visibilidade no cálculo do lucro tributável e se refletem em retificações fiscais.

Estas retificações, quer sobre a forma de acréscimo, quer sobre a forma de dedução, têm-se vindo a intensificar ao longo dos anos, algo que facilmente se constata a partir da análise aos valores declarados nos campos do Quadro 07 do Modelo 22 de IRC.

Em Portugal, constata-se uma influência recíproca entre a contabilidade e a fiscalidade. A contabilidade influencia desde logo a fiscalidade na medida em que o resultado líquido do exercício (apurado segundo as normas contabilísticas) serve de base ao cálculo e apuramento do Lucro/Prejuízo Tributável. Em contrapartida, os pressupostos fiscais, ganham maior notoriedade sobre o normativo contabilístico no momento da elaboração das demonstrações financeiras, dada a sua relevância para o apuramento do imposto, desviando-se, assim, do propósito contabilístico de proporcionar uma informação financeira real e transparente aos seus utilizadores.

## 6 Conclusões

A contabilidade e a fiscalidade são duas áreas que se interligam entre si. A verdade é que, durante o processo de adaptação do CIRC ao SNC, efetivamente, ocorreu uma aproximação entre o normativo fiscal relativamente ao contabilístico. No entanto, por possuírem os objetivos e princípios tão díspares, a mensuração segundo as normas fiscais e contabilísticas dão origem a diferenças que ganham visibilidade no momento do cálculo do lucro tributável.

São inúmeros os estudos já efetuados à convergência e divergência da contabilidade e da fiscalidade. Alguns autores defendem que aumentar a conformidade entre as duas áreas pode potenciar a qualidade da informação das demonstrações financeiras, enquanto outros alegam que quando a relação entre a informação financeira e a legislação é mais forte o papel informativo dos resultados contabilísticos é reduzido.

A verdade é que, apesar desta relação inegável, as diferenças têm-se intensificando ao longo do tempo, fomentando, assim, a tendência de intensificação das divergências entre ambas as temáticas.

Estas divergências têm-se refletido em correções fiscais que impactam o afastamento entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Quer sobre a forma de acréscimo, quer sobre a forma de dedução, as retificações fiscais têm-se vindo a intensificar ao longo dos anos, algo que facilmente se constata a partir da análise aos valores declarados nos campos do Quadro 07 do Modelo 22 de IRC.

Em Portugal, contacta-se uma influência recíproca entre a contabilidade e a fiscalidade. A contabilidade influencia desde logo a fiscalidade na medida em que o resultado líquido do exercício (apurado segundo as normas contabilísticas) serve de base ao cálculo e apuramento do lucro/prejuízo tributável. Em contrapartida, os pressupostos fiscais, ganham maior notoriedade sobre o normativo contabilístico no momento da elaboração das demonstrações financeiras, dada a sua relevância para o apuramento do imposto, desviando-se, assim, do propósito contabilístico de proporcionar uma informação financeira real e transparente aos seus utilizadores.

Utilizando como referência os dados estatísticos presentes no *website* da AT, a presente dissertação levou a cabo uma análise macro aos campos do Quadro 07 da Declaração do Modelo 22 do IRC declarados pelas empresas portuguesas para o período

2019-2022. A partir do estudo destes dados, foi possível extrair os campos que representavam o maior número de correções, bem como o respetivo montante mensurado.

No que concerne aos campos manifestamente mais usados no período em análise, é possível concluir um total equilíbrio, uma vez que, ao longo dos quatro anos, estes mantiveram uma posição constante. De salientar que todos os campos dizem respeito a correções de acréscimo e, por esse motivo, é possível afirmar que, após as correções contabilísticas, o resultado fiscal será tendencialmente superior ao resultado contabilístico. Por outro lado, relativamente aos valores declarados, denota-se uma maior oscilação face ao período de análise, sendo que apenas nos anos 2020 e 2021 é que se verificou uma repetição dos campos para as mesmas posições hierárquicas, salientando-se um maior equilíbrio entre os campos a deduzir e a acrescer.

Em suma, a partir do desenvolvimento desta dissertação, pode-se concluir a existência de uma relação entre a contabilidade e a fiscalidade, que se tem vindo a desvanecer ao longo dos últimos anos. Apesar da eterna relação de dependência que ambas as áreas exercem entre si, na medida em que fiscalidade se baseia no resultado contabilístico para o cálculo do lucro tributável, a verdade é que as divergências estão a ganhar cada vez mais peso e isso reflete-se nas correções mensuradas ao nível do Quadro 07 do Modelo 22 do IRC.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---

- Abdul Wahab, N. S., & Holland, K. (2015). The persistence of book-tax differences. *The British Accounting Review*, 47(4), 339–350. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.06.002>
- Aldeia, S., Mota, L., & Monteiro, M. (2021). Portuguese tax Benefits to Promote Business Entrepreneurship. *Proceedings of the European Conference on Innovation & Entrepreneurship*, 8–14. <https://doi.org/10.34190/EIE.21.068>
- Amaral, C. X. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: Tendências actuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10, Artigo 10. <https://doi.org/10.7559/gestaoedesenvolvimento.2001.67>
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings<sup>1</sup>. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 3–37. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00014-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00014-1)
- Brunozi Júnior, A. C., Ott, E., Miguel Coelho, D., Arenhart Menegat, L., & Lima Webber, F. (2017). Persistência e value relevance dos resultados contábeis com a adoção das IFRS: Um estudo em empresas de países do GLENIF: Earnings persistence and value relevance with the adoption of IFRS: a study of companies in GLENIF countries. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(3), 33–51. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i3.31820>
- Cerqueira, A., & Pereira, C. (2017). Accruals quality, managers' incentives and stock market reaction: Evidence from Europe. *Applied Economics*, 49(16), 1606–1626. <https://doi.org/10.1080/00036846.2016.1221047>
- Costa, C. A. B. (2011). VII - Contabilidade vs Fiscalidade no âmbito do SNC – casamento com divórcio à vista?. *Revista Contabilidade & Empresas*, Março-Abril, 8, pp. 6-11.
- Dinis, A., Lemos, K., & Serra, S. (2023). Tax incentives for SMEs' digital transformation. *2023 18th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)*, 1–6. <https://doi.org/10.23919/CISTI58278.2023.10211325>
- Figueiredo, C. F. P. (2016). *A relação entre contabilidade e fiscalidade em Portugal: Estudo de caso nas pequenas e médias empresas*.

- Gaspar Alves, M. do C., & Cameira Antunes, E. (2010). *A implementação das normas internacionais de relato financeiro na Europa—Uma análise dos casos polaco e português*.
- Hanlon, M., Maydew, E. L., & Shevlin, T. (2008). An unintended consequence of book-tax conformity: A loss of earnings informativeness. *Journal of Accounting and Economics*, 46(2), 294–311. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.09.003>
- Karampinis, N. I., & Hevas, D. L. (2013). Effects of IFRS Adoption on Tax-induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece. *International Journal of Accounting*, 48(2), 218–247. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2013.04.003>
- Kordestani, G., Taqiporian, M., Biglari, V., & Minaei, V. (2016). Persistence of earnings and prediction of future cash flows: The role of timely recognition of bad news. *Business: Theory & Practice*, 17(4), 353–360. <https://doi.org/10.3846/btp.17.11124>
- Krzeczewska, O., & Serra Coelho, L. M. (2022). Corporate Income Tax Changes in the Context of Earnings Management: A Review of the Literature. *Journal of Finance & Financial Law / Finanse i Prawo Finansowe*, 2(35), 27–41. <https://doi.org/10.18778/2391-6478.3.35.02>
- Li, V. (2019). The effect of real earnings management on the persistence and informativeness of earnings. *The British Accounting Review*, 51(4), 402–423. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.005>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2011.06.003>
- Moniz, A., Couto, G., & Pimentel, P. (2022). Misuse of Deferred Taxes in Portugal. *Economies*, 10(9), N.PAG-N.PAG. <https://doi.org/10.3390/economies10090230>
- Mota, S. C. R. (2020). *Diferenças entre a norma contabilística e a norma fiscal: Análise do seu impacto ao nível dos resultados* [masterThesis]. <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/20508>

- Nascimento, S. M. G., & Gonçalves Góis, C. M. G. (2014). A Influência Da Fiscalidade Na Contabilidade: Estudo Em Portugal: The Influence of taxation in accounting: a study in Portugal. *La influencia de impuestos en Contabilidad: un estudio en Portugal.*, 10(3), 194–217. <https://doi.org/10.4270/ruc.2014326>
- Pereira, Â., Pereira, C., Gomes, L., & Lima, A. (2023). Do Taxes Still Affect Earning Persistence? *Administrative Sciences (2076-3387)*, 13(2), 48. <https://doi.org/10.3390/admsci13020048>
- Pereira, C., Lima, A., & Gomes, L. (2023). Impact of debt and taxes on earnings persistence of Portuguese SMEs. *Revista Brasileira de Gestao de Negocios*, 25(2), 186–198. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v25i2.4222>
- Pereira, S., & Albuquerque, F. (2022). A influência da fiscalidade sobre a contabilidade a partir do julgamento dos contabilistas certificados portugueses. (Portuguese): The influence of taxation on accounting from the perspective of Portuguese certified accountants. (English). *La influencia de la fiscalidad sobre la contabilidad desde el juicio de los contadores certificados portugueses. (Spanish)*, 32(84), 7–23. <https://doi.org/10.15446/innovar.v32n84.99676>
- Picas, S., Reis, P., Pinto, A., & Abrantes, J. L. (2021). Does Tax, Financial, and Government Incentives Impact Long-Term Portuguese SMEs' Sustainable Company Performance? *Sustainability*, 13(21), Artigo 21. <https://doi.org/10.3390/su132111866>
- Pires, A. M. M. (2010). Sistema de normalização contabilística—Do POC ao SNC.
- Rodrigues, J. de M. (2012). *A Relação Entre a Contabilidade e a Fiscalidade em Portugal: Evolução Recente e Determinantes*. <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/76147>
- Ronan Reis Marçal & Marcelo Alvaro da Silva Macedo. (2019). Análise Da Persistência Do Lucro Diante Dos Accruals Discricionários: Um Estudo Com Base No Impacto Da Adoção Das Ifrs. *Contextus*, 17(2), 129–159. <https://doi.org/10.19094/contextus.v17i2.40706>

Silva, A. P. dos S. (2017). *O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no resultado líquido das empresas* [masterThesis].  
<https://sapientia.ualg.pt/handle/10400.1/10110?mode=full>

Sousa, A. S. N. de. (2017). Serão os impostos um incentivo à manipulação dos resultados? Estudo das empresas ibéricas [masterThesis].  
<https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/20946>



## Anexo I – Quadro 07 Declaração Modelo 22 IRC

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL				
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	.	.	.
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	702	.	.	.
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	703	.	.	.
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	.	.	.
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	705	.	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	.	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	.	.	.
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	.	.	.
A ACRESCEER	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	.	.	.
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	.	.	.
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	.	.	.
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	712	.	.	.
	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)	713	.	.	.
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	714	.	.	.
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	715	.	.	.
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	717	.	.	.
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	721	.	.	.
	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	724	.	.	.
	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)]	725	.	.	.
	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	716	.	.	.
	Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	731	.	.	.
	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	726	.	.	.
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	783	.	.	.
	Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	728	.	.	.
	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	727	.	.	.
	Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	729	.	.	.
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	730	.	.	.
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]	732	.	.	.
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	733	.	.	.
	Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	784	.	.	.
	Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	734	.	.	.
	Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	735	.	.	.
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	780	.	.	.
	Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	785	.	.	.
	Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	746	.	.	.
	Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7]	737	.	.	.
	50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	786	.	.	.
	Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	718	.	.	.
	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	719	.	.	.
	Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	720	.	.	.
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do DR 25/2009, de 14/9)	722	.	.	.	
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	723	.	.	.	
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	736	.	.	.	
Menos-valias contabilísticas	738	.	.	.	
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	739	.	.	.	
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	740	.	.	.	
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	741	.	.	.	
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)		.	.	.	

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A ACRESCER (cont.)	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12]	742	.	
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	.	
	Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	787	.	
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	
	Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	
	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	748	.	
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	749	.	
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	788	.	
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português; saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)	789	.	
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português; saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)	790	.	
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	751	.	
	Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	.	
	Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	797	.	
	Outros acréscimos	752	.	
	SOMA (campos 708 a 752)	753	.	
	A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/9]	754	.
		Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	.
		Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	.
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: réditos de juros (art.º 18.º, n.º 5)		757	.	
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)		791	.	
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)		758	.	
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)		759	.	
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)		760	.	
Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)		761	.	
Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)		762	.	
Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do DR 25/2009, de 14/9)		763	.	
Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º -A, n.º 1 e 31.º -B, n.º 7)		781	.	
Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)		764	.	
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos		765	.	
Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]		766	.	
Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A)		792	.	
Mais-valias contabilísticas		767	.	
50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)		768	.	
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)		769	.	
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)		770	.	
50% dos rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial (art.º 50.º -A)		793	.	
Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)		771	.	
Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)		794	.	
Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]		772	.	
Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)		795	.	
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)		773	.	
Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português; saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)		796	.	
Benefícios fiscais		774	.	
Outras deduções		775	.	
Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4.º da Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto)		798	.	
SOMA (campos 754 a 775 + 798)		776	.	
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)		777	.	
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	.		