

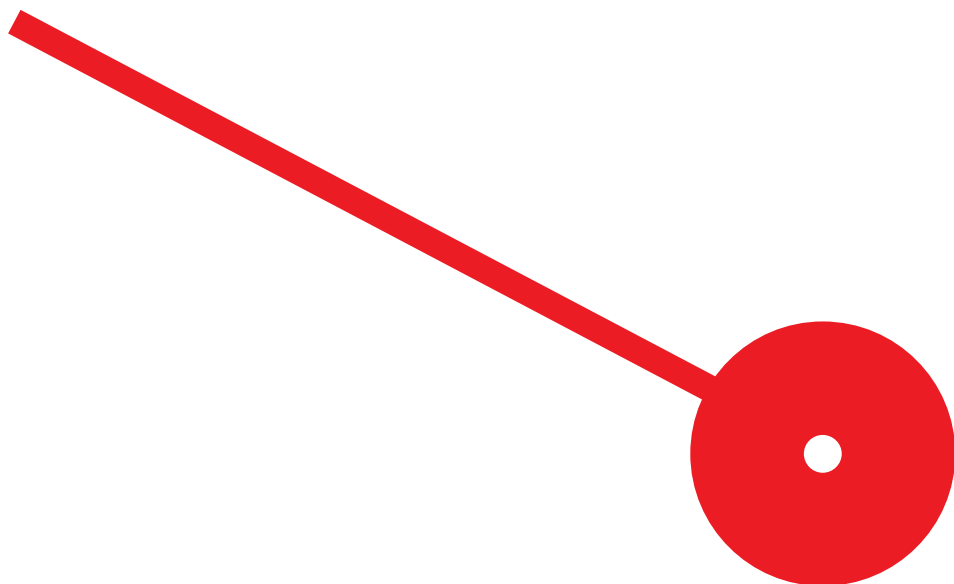


# Os efeitos das divergências entre a fiscalidade e a contabilidade-estudo de casos

Susana Maria de Sousa Barbosa

*Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos  
elementos do júri)*

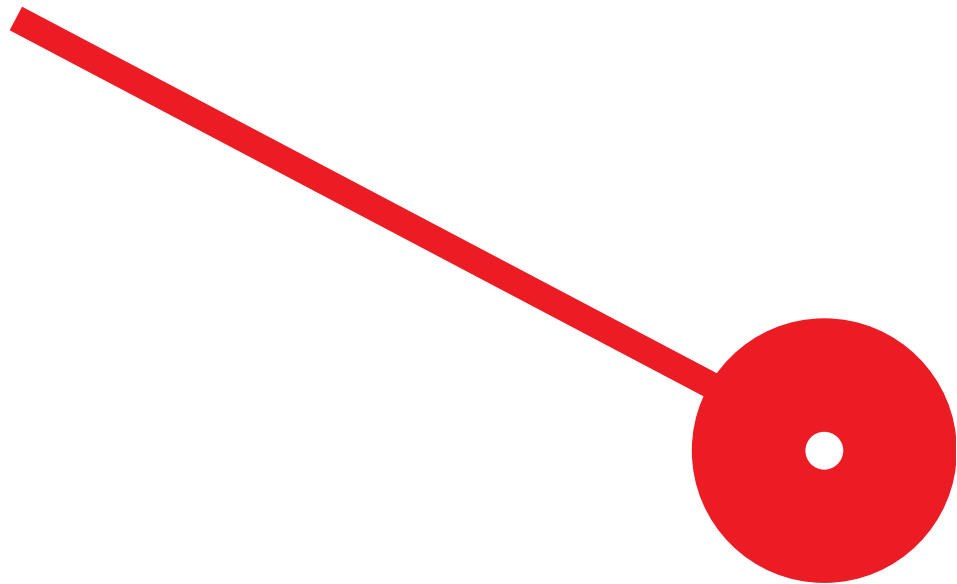
10/2019



# Os efeitos das divergências entre a fiscalidade e a contabilidade-estudo de casos

Susana Maria de Sousa Barbosa

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação do Professor Doutor Adalmiro Álvaro Malheiro de Castro Andrade Pereira



## **Dedicatória**

Dedico este trabalho ao meu amigo, Vítor Tito, que foi o responsável pelo início da minha formação académica.

## **Agradecimentos**

A concretização deste trabalho não teria sido possível sem ajuda e compreensão de várias pessoas.

Começo por referir, a gerência das empresas em estudo que prontamente autorizou a cedência de toda a informação necessária para o desenvolvimento desta investigação.

Devo também um agradecimento especial ao professor Doutor Adalmiro Pereira que foi uma ajuda preciosa em todo este trabalho.

Outra ajuda fundamental foi o apoio de todos os meus amigos que me acompanharam nos bons e nos maus momentos desta caminhada.

E, por último, os meus familiares que nos momentos mais difíceis me transmitiram palavras de conforto e de incentivo.

## **Resumo**

A contabilidade tem enfrentado desafios importantes relacionados com a globalização dos mercados, com a forte concorrência e com a inovação tecnológica. Desta forma, consideramos de extrema importância que, seja interpretada por quem gere a empresa e pelos *stakeholders* como um recurso que providencia informação económica empresarial útil para a tomada de decisões.

O objetivo desta investigação consiste em analisar o efeito das correções fiscais segundo o preconizado no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas no relato financeiro, no período de 2016 - 2018 e, por consequência, aferir sobre a utilidade e a qualidade da informação divulgada para a tomada de decisões.

Assim, recorreremos ao estudo de casos, à análise documental do quadro 07 do modelo 22, balancetes e mapas dos registos de movimentos contabilísticos das duas empresas, AL, Lda. e EE, Lda. (nomes fictícios), o que permitirá evidenciar se a influência da fiscalidade na contabilidade dessas empresas condiciona a escolha dos diferentes critérios e práticas contabilísticas e, por conseguinte, a preparação das demonstrações financeiras e se a tomada de decisões é influenciada pelos efeitos dessas divergências ou pela influência da fiscalidade na contabilidade.

Dos resultados obtidos, salientamos a influência da fiscalidade na contabilização das depreciações baseada em regras definidas pela Autoridade Tributária, bem como a opção pelo regime de depreciação em quotas anuais. Destacamos, também, incoerências na elaboração da contabilidade das duas empresas em análise, principalmente no que concerne à constituição e reversão de perdas por imparidade, à anulação dos saldos das contas de terceiros e na interpretação das políticas contabilísticas.

Concluimos, assim, que a informação contabilística produzida e divulgada, na qual as empresas e outras entidades, como, por exemplo, os bancos, baseiam a tomada de decisões é à partida de má qualidade, uma vez que não refletem adequadamente a posição financeira e o desempenho das empresas.

**Palavras-chave:** Contabilidade; Fiscalidade; Demonstrações Financeiras; Modelo 22.

## **Abstract**

Accounting has been facing important challenges, concerning market globalization, strong competition and technological innovation. Thus, it is extremely important that it is interpreted by companies' managers and *stakeholders* as a resource which can provide useful business economic information for decision-making.

This research aims to analyze the effects of tax corrections as it was recommended in the Corporation Tax Code in the financial report for the period 2016-2018. Consequently it points also to assess the usefulness and quality of information provided for decision-making.

Through case study and documentary analysis of the table 7 of model 22, trial balances and record maps of accounting movements of two companies: AL Lda. and EE Lda. (fictional names), we want to show if the influence of taxation on these two companies' accounting determines the choice of different accounting criteria and practices, and, therefore, the preparation of financial statements, and if the decision-making is influenced by the effects of such divergences or by the influence of taxes in accountability.

Among the obtained results, we emphasize the influence of taxation on the accounting of write-offs, based on rules determined by the Tax Authority, and the option for the regime for write-offs with annual contributions. We highlight also incoherences on the accounting practice of these two companies, especially concerning the constitution and reversal of impairment losses, the decommitment of the third-party final balance, and the interpretation of accounting policies.

We conclude that the produced and disclosed accounting information on which companies, and for instance banks, base their decision-making lack of quality from the start, since they do not reflect adequately the financial position and the performance of these companies.

**Keywords:** Accounting; Taxation; Financial Statements; Model 22.

## Índice geral

Dedicatória .....	iii
Agradecimentos.....	iv
Resumo .....	v
Abstract .....	vi
Índice geral.....	vii
Índice de quadros.....	x
Índice de tabelas.....	xii
Lista de Abreviaturas e siglas.....	xiii
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
<b>I. A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE.....</b>	<b>18</b>
<b>1.1. Diversidade Contabilística .....</b>	<b>18</b>
<b>1.2. Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade .....</b>	<b>20</b>
1.2.1.    Objetivos Contabilísticos/Fiscais.....	20
1.2.2.    Normativo Contabilístico – Sistema de Normalização Contabilística .....	21
1.2.3.    Normativo Fiscal – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas	22
<b>1.3. Contabilidade como Instrumento de Gestão .....</b>	<b>23</b>
<b>II. APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1. Variações Patrimoniais não Refletidas no Resultado Líquido do Período e Subsídios Relacionados com Ativos não Correntes.....</b>	<b>26</b>
2.1.1.    Variações Patrimoniais Positivas e Subsídios do Governo .....	26
2.1.2.    Variações Patrimoniais Negativas .....	27
<b>2.2. Depreciações e Amortizações, Imparidades e Desvalorizações Excepcionais .....</b>	<b>29</b>
2.2.1.    Depreciações e Amortizações.....	29
2.2.2.    Desvalorizações Excepcionais.....	31
2.2.3.    Depreciações e Amortizações não Aceites Fiscalmente .....	32
2.2.4.    Ativos Intangíveis com Vida Útil não Definida .....	33
2.2.5.    Ativos Mensurados ao Justo Valor .....	34
<b>2.3. Mais-valias e Menos-valias Fiscais.....</b>	<b>34</b>
2.3.1.    Reinvestimento .....	36
<b>2.4. Imparidades em Créditos, Ajustamentos em Inventários e Provisões .....</b>	<b>37</b>
2.4.1.    Perdas por Imparidades em Créditos.....	37
2.4.2.    Ajustamentos em Inventários .....	39
2.4.3.    Provisões .....	40
<b>2.5. Realizações de Utilidade Social.....</b>	<b>41</b>

<b>2.6. Eliminação de Dupla Tributação Económica de Lucros e Reservas .....</b>	<b>42</b>
<b>2.7. Periodização do Lucro Tributável .....</b>	<b>42</b>
2.7.1. Correções Relativas a Períodos de Tributação Anteriores .....	43
2.7.2. Método de Equivalência Patrimonial .....	44
2.7.3. Ajustamentos Decorrentes da Aplicação do Justo Valor .....	44
2.7.4. Pagamentos com Base em Ações.....	45
<b>2.8. Gastos de Benefícios e Cessação de Emprego, Benefícios de Reforma e Outros Benefícios Pós-emprego ou a Longo Prazo dos Empregados .....</b>	<b>45</b>
<b>2.9. Benefícios Fiscais (Deduções ao Rendimento) .....</b>	<b>46</b>
<b>2.10. Outros Ajustamentos Relevantes .....</b>	<b>46</b>
2.10.1. Multas, Coimas e Juros Compensatórios .....	46
2.10.2. Importâncias Devidas Pelo Aluguer de Viaturas de Passageiros ou Mistas sem Condutor.....	47
2.10.3. IRC e Outros Impostos Incidentes Sobre o Lucro .....	47
2.10.4. Despesas não Documentadas, Encargos não Devidamente Documentados e Despesas Ilícitas.....	47
2.10.5. Indemnizações por Eventos Seguráveis .....	48
2.10.6. Ajudas de Custo.....	48
2.10.7. Benefícios dos Empregados Título de Participação nos Lucros .....	48
2.10.8. Outros Gastos não Dedutíveis .....	49
<b>III. ESTUDO DE CASOS .....</b>	<b>50</b>
<b>3.1. Fundamentação dos Objetivos de Investigação.....</b>	<b>50</b>
<b>3.2. Metodologia da Investigação.....</b>	<b>50</b>
<b>3.3. Questões de Investigação.....</b>	<b>51</b>
<b>3.4. Recolha de Dados e Caraterização da Amostra .....</b>	<b>52</b>
3.4.1. Campo 702 - Variações Patrimoniais Positivas, não Refletidas no Resultado Líquido.....	54
3.4.2. Campo 710 - Correções Relativas a Períodos de Tributação Anteriores.....	56
3.4.3. Campo 718 - Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber de Clientes .....	57
3.4.4. Campo 724 - IRC, Tributações Autónomas, e Outros Impostos que Incidam Sobre Lucros.....	59
3.4.5. Campo 728 - Multas, Coimas, Juros Compensatórios e Moratórios.....	59
3.4.6. Campo 719 - Depreciações não Aceites Como Gastos Fiscais.....	61
3.4.7. Campo 723 - Realizações de Utilidade Social não Dedutíveis.....	62
3.4.8. Campos 739 e 767- Mais-Valia .....	62
3.4.9. Campo 752 - Outros Acréscimos.....	64
3.4.10. Campo 758 - Anulação dos Efeitos do Método da Equivalência Patrimonial.....	65

3.4.11. Campo 774 - Benefícios Fiscais .....	66
3.4.12. Outros Campos não Identificados no Quadro 07 .....	67
<b>3.5. Discussão dos Resultados Obtidos .....</b>	<b>69</b>
3.5.1. QI1 - A influência da fiscalidade na contabilidade condiciona a escolha dos diferentes critérios e práticas contabilísticas? .....	69
3.5.2. QI2 - As correções fiscais efetuadas no quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22, no período de 2016-2018, condicionam o tratamento contabilístico e, por conseguinte, a preparação das demonstrações financeiras? .....	70
3.5.3. QI3 - A tomada de decisões é influenciada pelas divergências que existem entre a fiscalidade e a contabilidade? .....	74
3.5.4. Considerações Finais.....	75
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>77</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>79</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>85</b>
<b>Anexo I – Evolução do Referencial Contabilístico Português .....</b>	<b>85</b>
<b>Anexo II – Extratos de clientes .....</b>	<b>87</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>88</b>
<b>Apêndice I – Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias (Modelo 31) – AL, Lda. 2016..</b>	<b>88</b>
<b>Apêndice II – Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias (Modelo 31) – EE, Lda. 2016</b>	<b>89</b>
<b>Apêndice III – Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias (Modelo 31) – EE, Lda. 2016 (Errado).....</b>	<b>90</b>
<b>Apêndice IV – Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias (Modelo 31) – EE, Lda. 2017 .....</b>	<b>91</b>

## Índice de quadros

<b>Quadro 1</b> -Diferenças entre o sistema anglo-saxónico e o sistema continental segundo Nobes (1992) e Blake et al. (1997).....	19
<b>Quadro 2</b> -Caraterísticas Qualitativas das DF's .....	20
<b>Quadro 3</b> -Incidência do IRC .....	23
<b>Quadro 4</b> -Variações Patrimoniais não refletidas no RLP .....	28
<b>Quadro 5</b> -O início do deprecimento dos ativos de acordo com normativo contabilístico	29
<b>Quadro 6</b> -Determinação da taxa de amortização/depreciação .....	31
<b>Quadro 7</b> -Depreciação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas aceites fiscalmente e a respetiva tributação autónoma. ....	33
<b>Quadro 8</b> -Principais conceitos sobre Mais e Menos-valias .....	34
<b>Quadro 9</b> -Cálculo do montante anual da provisão para garantias a clientes .....	40
<b>Quadro 10</b> -Deduções ao rendimento (Benefícios fiscais disponíveis para as entidades ...	46
<b>Quadro 11</b> -Outros gastos não dedutíveis .....	49
<b>Quadro 12</b> -Correções fiscais a acrescer ao resultado líquido da empresa EE, Lda. ....	53
<b>Quadro 13</b> -Correções fiscais a acrescer ao resultado líquido da empresa AL, Lda. ....	53
<b>Quadro 14</b> -Lançamentos contabilísticos relativos às variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, na EE, Lda. ....	54
<b>Quadro 15</b> -Lançamentos contabilísticos relativos às variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, na AL, Lda.....	54
<b>Quadro 16</b> -Descrição da conta 7881 na AL, Lda. ....	56
<b>Quadro 17</b> -Lançamentos contabilísticos relativos às correções períodos anteriores na EE, Lda. ....	56
<b>Quadro 18</b> -Lançamentos contabilísticos relativos às correções períodos anteriores na AL, Lda .....	57
<b>Quadro 19</b> -Lançamentos contabilísticos relativos a perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes na AL, Lda. evidenciado no campo 718.....	58
<b>Quadro 20</b> -Lançamentos contabilísticos relativos a perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes na AL, Lda. evidenciado no campo 721 .....	58
<b>Quadro 21</b> -Lançamentos contabilísticos relativos á estimativa de IRC na EE, Lda.....	59
<b>Quadro 22</b> -Lançamentos contabilísticos relativos á estimativa de IRC na AL, Lda.....	59
<b>Quadro 23</b> -Lançamentos contabilísticos relativos a multas, juros de mora e juros compensatórios na EE, Lda.....	60

<b>Quadro 24</b> -Lançamentos contabilísticos relativos a multas, juros de mora e juros compensatórios na Al, Lda.....	60
<b>Quadro 25</b> -Depreciações não aceites fiscalmente relativas a duas viaturas de ligeiros de passageiros pertencentes à EE, Lda .....	61
<b>Quadro 26</b> -Lançamentos Contabilísticos relativos a Realizações de utilidade social não dedutível na AL, Lda .....	62
<b>Quadro 27</b> - <i>Checklist</i> usada para identificação de situações passíveis de mais ou menos-valias, entre outras. ....	63
<b>Quadro 28</b> -Lançamentos Contabilísticos relativos à alienação de viaturas automóveis na EE, Lda.....	63
<b>Quadro 29</b> -Lançamentos contabilísticos relativos à alienação de uma viatura automóvel na AL, Lda. ....	64
<b>Quadro 30</b> -Lançamentos contabilísticos relativas a situações não usuais na contabilidade na AL, Lda. ....	64
<b>Quadro 31</b> -Correções fiscais a deduzir ao resultado líquido nos anos de 2016 a 2018, de acordo com quadro 07 da EE, Lda.....	65
<b>Quadro 32</b> -Lançamentos contabilísticos relativos ao MEP .....	65
<b>Quadro 33</b> -Lançamentos contabilísticos relativas aos benefícios fiscais na EE, Lda. ....	66
<b>Quadro 34</b> - <i>Checklist</i> - outras situações não refletidas no quadro 07.....	67
<b>Quadro 35</b> -As vidas úteis estimadas para os ativos fixos tangíveis mais significativos ....	69

## Índice de tabelas

<b>Tabela 1</b> -Registos contabilísticos evidenciados na contabilidade da AL, Lda., relativos à anulação das perdas por imparidade .....	64
<b>Tabela 2</b> -Movimentos contabilísticos evidenciados na AL, Lda., de combustível. ....	67
<b>Tabela 3</b> -Ajudas de custo de 2016. ....	68
<b>Tabela 4</b> -Ajudas de custo de 2017. ....	68
<b>Tabela 5</b> -Ajudas de custo de 2018. ....	68
<b>Tabela 6</b> -Impacto das depreciações .....	73
<b>Tabela 7</b> -Impacto das perdas por imparidade.....	74

## **Lista de Abreviaturas e siglas**

- § - Parágrafo
- §§ - Parágrafos
- al. - Alínea
- Art.º - Artigo
- AT - Autoridade Tributária
- C - Crédito
- CIRC** - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS** - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CNC** - Comissão de Normalização Contabilística
- CRP** - Constituição da República Portuguesa
- D** - Débito
- DC** - Diretrizes Contabilísticas
- DF's** - Demonstrações Financeiras
- DL** - Decreto-Lei
- DR** - Decreto Regulamentar
- EBF** - Estatuto dos Benefícios Fiscais
- EC** - Estrutura Conceptual
- IASB** - International Accounting Standards Board
- IRC** - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS** - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IVA** - Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LT** - Lucro Tributável
- MEP** - Método da Equivalência Patrimonial
- N** - Ano Corrente
- n.º** - Número
- N+1** - Primeiro Ano a Seguir ao Ano Corrente
- N+2** - Segundo Ano a Seguir ao Ano Corrente
- N-1** - Ano Anterior ao Ano Corrente
- NCRF** - Norma Contabilística e de Relato Financeira
- NIC** - Normas Internacionais de Contabilidade
- POC** - Plano Oficial de Contabilidade
- RCCS** - Remuneração Convencional do Capital Social

- RLP** - Resultado Líquido do Período
- SNC** - Sistema de Normalização Contabilística
- ss** - seguintes

Num ambiente de globalização, de intensa concorrência e de inovação tecnológica, a contabilidade tem de assumir um papel cada vez mais preponderante na gestão das empresas, devendo ser considerada como uma importante ferramenta para a tomada de decisões.

Neste sentido, a preparação das demonstrações financeiras (DF's) deve ser efetuada de acordo com o preconizado no normativo contabilístico e não através da aplicação do normativo fiscal, o que nem sempre acontece. Em certas circunstâncias, principalmente quando as normas contabilísticas e fiscais divergem, a tendência verificada é a aplicação do normativo fiscal, evitando desta forma o tratamento das correções fiscais. Esta constatação põe em causa a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho das empresas e, por conseguinte, a qualidade da informação económica empresarial que é divulgada.

Na verdade, a contabilidade ainda não é encarada como base para a tomada de decisões de gestão, mas sim para dar cumprimento às obrigações legais e fiscais. (Figueiredo, 2016). Segundo Comprix, Graham e Moore (2011) as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, nem sempre resultam da aplicação dos respetivos normativos, pois também podem decorrer da sua aplicação não “rigorosa”, sendo justificadas por juízos de valor dos gestores aquando da escolha das políticas contabilísticas e/ou de um processo de avaliação do calendário fiscal. Para Tang e Firth (2011), as diferenças entre estas duas áreas podem ser usadas para capturar manipulações contabilísticas e tributárias, que são induzidas por motivações de gestão de interesses. De acordo com Amaral (2001), a contabilidade que está direcionada para a obtenção de dimensões quantitativas e qualitativas e que, auxilia a tomada de decisões, sofre influências da cultura, política, religião e da economia do país onde é posta em prática.

Assim, esta temática, embora não sendo nova, continua a evidenciar uma determinada pertinência, tendo em conta que o relato financeiro produzido e divulgado pelas empresas ainda deve estar subjugado a esta relação, bem como, a tomada de decisões.

Em virtude destas constatações e da importância da informação contabilística para a tomada de decisões (Zainuddi & Sulaiman, 2016), quer por parte dos utentes internos como gestores, administradores, empregados, quer dos externos, como Estado português ou de outro país, investidores, credores, público em geral, este estudo pode servir de alerta para a importância

da mudança de mentalidades no exercício da contabilidade e, por conseguinte, para a melhoria da qualidade da informação divulgada.

O presente trabalho tem como principal objetivo, face às divergências entre a fiscalidade e a contabilidade, analisar, em 2016, 2017 e 2018, nas empresas (nomes fictícios): EE, Lda. (Sociedade por Quotas – Capital Social: € 50.000,00) e AL, Lda. (Sociedade por Quotas – Capital Social: € 50.000,00), o efeito das correções fiscais segundo o preconizado no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) no relato financeiro e, por consequência, aferir sobre a utilidade e a qualidade da informação divulgada.

Desta forma, pretende-se evidenciar se a influência da fiscalidade na contabilidade dessas empresas condiciona a escolha dos diferentes critérios e práticas contabilísticas e, por conseguinte, a preparação das DF's, e, se a tomada de decisões é influenciada pelos efeitos dessas divergências ou pela influência da fiscalidade na contabilidade.

Na prossecução destes objetivos identificam-se as seguintes questões de investigação:

**QI1** - A influência da fiscalidade na contabilidade condiciona a escolha dos diferentes critérios e práticas contabilísticas?

**QI2** - As correções fiscais efetuadas no quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22, no período de 2016 a 2018, condicionam o tratamento contabilístico e, por conseguinte, a preparação das demonstrações financeiras?

**QI3** - A tomada de decisões é influenciada pelas divergências que existem entre a fiscalidade e a contabilidade?

A metodologia aplicada a esta análise é a do estudo de caso, que corresponde a uma investigação empírica, trata-se de um método abrangente aonde é aplicada a lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados. (Yin, 2001).

Desta forma, realizamos um estudo empírico, com recurso à análise qualitativa, através do estudo de caso de duas empresas e da técnica de “análise documental”. (Quivy & Campenhoudt, 2005).

Após esta introdução, segue-se o capítulo I intitulado “A Contabilidade e a Fiscalidade”. Na primeira secção deste capítulo são evidenciadas as causas da diversidade contabilística, na segunda, as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade como sendo consequência dos distintos objetivos e normativos de cada uma delas e, por fim, na terceira secção é enfatizada

a contabilidade como instrumento de gestão, devendo ser encarada como alicerce para a tomada de decisões por parte de todos os utentes das DF's.

No capítulo II – “Apuramento do Lucro Tributável” -, são mencionados os ajustamentos fiscais que devem ser inscritos no quadro 07 do modelo 22 do IRC: “Variações Patrimoniais não Refletidas no Resultado Líquido do Período e Subsídios Relacionados com Ativos não Correntes”, “Depreciações e Amortizações, Imparidades e Desvalorizações Excepcionais”, “Mais-valias e Menos-valias Fiscais”, “Imparidades em Créditos, Ajustamentos em Inventários e Provisões”, “Realizações de Utilidade Social”, “Eliminação de Dupla Tributação Económica de Lucros e Reservas”, “Periodização do Lucro Tributável”, “Gastos de Benefícios e Cessação de Emprego, Benefícios de Reforma e Outros Benefícios Pós-emprego ou a Longo Prazo dos Empregados”, “Benefícios Fiscais” e “Outros Ajustamentos relevantes”.

O capítulo III - “Estudo de Casos” - consta de: objetivos, metodologia, questões de investigação, recolha de dados e caracterização da amostra, bem como, a análise dos dados e dos resultados obtidos.

Por fim, apresentamos as principais conclusões desta dissertação. Seguidamente, conscientes de que todo o estudo encontra limitações, apontamos aquelas que foram as principais evidenciadas no decorrer da nossa investigação. Finalmente encerramos este trabalho, na certeza de que nenhuma investigação se encontra acabada, apresentando pistas de investigação futura referente à matéria que aqui estudamos.

## **I. A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE**

---

Neste capítulo são abordadas as causas da diversidade contabilística, mais pormenorizadamente, a influência da fiscalidade na contabilidade e o sistema legal, que em Portugal tendem a limitar a qualidade das DF's, evidenciando-se, portanto, uma forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, que como se sabe, apresentam objetivos antagónicos e, por conseguinte, se regem por normativos também diferentes. Esta influência pode determinar a perda de relevância da informação produzida e divulgada pela contabilidade, para a tomada de decisões, quer por parte dos gestores das empresas, quer pelos restantes interessados, conforme vai ser abordado neste capítulo.

### **1.1. Diversidade Contabilística**

*“No seu início, a contabilidade era feita ao gosto de cada um. Com a Revolução industrial e a expansão económica mundial, com o consequente surgimento de grupos de empresas, bem como das sociedades de capitais e do recurso ao crédito, a contabilidade passou a assumir papel de relevo para acionistas, credores, financiadores, etc. Houve, assim, necessidade de se estabelecer um conjunto de regras: os princípios de contabilidade geralmente aceites (PCGA). Acontece que, e talvez também por força da influência da fiscalidade, cada país tinha os seus PCGA” (Rodrigues, 2018, p. 10).*

De facto, de país para país, constata-se que os métodos, os princípios e as práticas contabilísticas divergem entre si, o que tem despoletado ao longo dos tempos, o interesse de vários estudiosos, que se dedicam à análise das causas da diversidade contabilística internacional, como por exemplo: Choi e Mueller (1984), Belkaoui (1985), Nobes e Parker (1991), Radebaugh e Gray (1997), Pereira e Rodrigues (2004), Othman e Zeghal (2006)<sup>1</sup>.

Segundo Pereira e Rodrigues (2004), a diversidade contabilística internacional tem origem na influência da fiscalidade na contabilidade, no sistema legal, na origem do financiamento empresarial, na organização e propriedade empresarial, nos vínculos políticos e económicos com outros países e na cultura.

Das várias causas, identificadas não só por Pereira e Rodrigues (2004), mas também por outros estudiosos, o sistema legal é a causa que está subjacente à classificação mais encontrada na literatura e que divide os sistemas contabilísticos em dois grupos : o sistema

---

<sup>1</sup> Esta enumeração foi obtida durante a pesquisa sobre a diversidade contabilística (fonte: elaboração própria).

Anglo-saxónico ou de “*common law*” e o Continental ou de “*civil law*”. (Nobes & Parker, 2002; citado por Nascimento & Góis, 2014; Costa, 2008; Saraiva & Almeida, 2015).

As diferenças entre estes dois sistemas encontram-se sintetizados no quadro 1.

<b><i>Sistema Anglo-saxónico (Reino Unido)</i></b>	<b><i>Sistema Continental (Alemanha)</i></b>
Imagem verdadeira	Imagem legal
Orientada para os acionistas	Orientada para os credores
Divulgação da informação contabilística	Sigilo da informação contabilística
Regras de separação	Domínio fiscal
Substância sob a forma	Forma sob a substância
Padrões profissionais	Regras governamentais

Quadro 1-Diferenças entre o sistema anglo-saxónico e o sistema continental segundo Nobes (1992) e Blake et al. (1997).  
Fonte: <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/43.pdf>, consultado a 17/07/2019

Assim, nos países do sistema Continental (França, Alemanha, Espanha e Portugal) e segundo Nobes (1996b; citado por Amaral, 2001), a predominância dos impostos na contabilidade é considerada relevante, tendo em conta que se entende que a informação financeira serve, em grande medida, para determinar o montante de imposto a pagar pela empresa. Neste sistema, a contabilidade não é apenas apoio informativo dos investidores, como é considerado pelos teóricos ocidentais, mas também, a mais importante fonte informativa do Estado. (Berinde & Răchisan, 2005).

Contrariamente aos países de influência continental, os países do sistema Anglo-saxónico (Estados Unidos da América, Irlanda, Reino Unido), caracterizam-se pela separação entre a contabilidade e a fiscalidade. (Gastón & Jarne, 1995). Com efeito, segundo Costa (2008); Nascimento e Góis (2014), nos países *common law*, as leis definem os limites que não podem ser superados e é estimulada a experimentação dentro desses limites. Ainda, de acordo com Cordeiro e Couto (2008) nos países anglo-saxónicos, os normativos contabilísticos não fazem parte das leis estatutárias nacionais, como acontece em países de influência continental, uma vez que estes são processados e acompanhados por organizações profissionais privadas.

Relativamente a Portugal, Alexander e Nobes (2004) mencionam que o seu sistema contabilístico é caracterizado pela legalidade, sendo a informação contabilística direcionada, preferencialmente, à prestação de contas à Autoridade Tributária (AT), em prejuízo dos demais *stakeholders*. Caracteriza-se, portanto, segundo eles, por uma certa articulação entre a contabilidade e a fiscalidade que encontra, em parte, explicação no facto de as empresas portuguesas terem na AT um dos seus principais utilizadores.

Esta ideia adquire robustez com Marques, Rodrigues e Craig (2011) que alegam que Portugal é um país de influência continental, onde existe uma forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade que se reflete nas DF's elaboradas, em conformidade com as normas fiscais e não com as normas contabilísticas.

## 1.2. Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade

A contabilidade e a fiscalidade são áreas antagónicas e que, por isso, apresentam objetivos distintos regendo-se por normativos específicos. Na verdade, as divergências entre ambas têm subjacente esta constatação. (Pires, Rodrigues & Mota, 2018)

### 1.2.1. Objetivos Contabilísticos/Fiscais

A contabilidade enquanto sistema de informação tem como característica primordial e motivo de existência, a utilidade do seu *output* (a informação financeira) para os respetivos usuários. (Moreira, 2019).

De acordo com Borges, Rodrigues e Morgado (2004) a contabilidade deve evidenciar a posição financeira da empresa, determinar os resultados da atividade e o respetivo imposto a pagar, fornecer informação essencial à gestão empresarial em áreas como o planeamento, a orçamentação, o controlo e a tomada de decisões, mas também proporcionar condições para o cumprimento de obrigações legais e fiscais.

Segundo o § 46 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a contabilidade, mais concretamente as DF's, fornecem aos seus utilizadores “uma imagem verdadeira e apropriada (...), a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade” que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. Para tal, as DF's devem respeitar as principais características qualitativas referidas no § 24 da EC que estão referenciadas no quadro 2.

<i>Caraterística Qualitativa</i>	<i>Conceito</i>
<i>Compreensibilidade</i> § 25 da EC	A informação tem de ser, de uma forma geral, facilmente compreensível pelos seus utilizadores.
<i>Relevância</i> §§ 26-30 da EC	A informação influencia as decisões económicas dos utentes, ao permitir-lhes avaliar os acontecimentos e/ou confirmar as suas decisões passadas.
<i>Fiabilidade</i> §§ 31-38 da EC	A informação é fiável se está isenta de erros materiais e preconceitos podendo ser encarada como base para tomar decisões de elevado interesse.
<i>Comparabilidade</i> §§ 39-42 da EC	A informação de uma empresa é comparável ao longo do tempo a fim de se identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho.

Quadro 2-Caraterísticas Qualitativas das DF's (Fonte: Elaboração própria baseada nos §§ 25 a 42 da EC)

No que concerne à fiscalidade, esta “prossegue a arrecadação das receitas necessárias ao Estado de direito, em consonância com políticas económicas e orçamentais influenciadas muito frequentemente por opções de natureza conjuntural”. (Videira, 2013, p. 5).

Santos (1999) menciona que a fiscalidade tem um papel fulcral a desempenhar na criação de uma sociedade equitativa e de uma economia forte. Pode ajudar a combater as desigualdades, não só através do apoio à mobilidade social, mas também mediante a redução da desigualdade dos rendimentos de mercado. Neste contexto, os impostos aparecem como um instrumento da política financeira do país, que através do contributo que é exigido aos cidadãos ou às empresas, financiam as despesas públicas.

Nesta perspetiva, Vasques (2014a) menciona que os impostos, outrora, mais concretamente após a Revolução de 1974, eram tidos, pelas forças políticas, como meios a usar na construção de uma sociedade mais justa e na modificação do país numa sociedade sem classes. Atualmente, os Estados Modernos costumam dizer-se Estados Fiscais, uma vez que não se sustentam já da exploração do seu próprio património, mas sim da exploração da riqueza dos cidadãos, que consomem normalmente por meio de tributos com peso e contorno diversos. (Vasques, 2014b). Assim, o pagamento de tributos, sob a forma de taxas, contribuições e impostos constitui um dever coletivo de financiamento da comunidade.

Ainda a este respeito, o art.º 103 n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP) assume como principal objeto a angariação de receita por parte do Estado, sem descuidar, todavia, objetivos como a repartição equitativa dos rendimentos e da riqueza pelos cidadãos. (Sanches, 1998).

### **1.2.2. Normativo Contabilístico – Sistema de Normalização Contabilística**

Em 1977, mais precisamente no dia 7 de fevereiro, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), que opera como “um organismo tecnicamente independente, no qual estão representadas, a nível nacional, as entidades públicas e privadas, interessadas no domínio da contabilidade, dotado de autonomia administrativa e que funciona no âmbito do Ministério das Finanças”.<sup>2</sup> Nessa mesma data e através do Decreto-Lei (DL) n.º 47/77, que criou a CNC, foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

---

<sup>2</sup><http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>, Comissão de Normalização Contabilística, consultado a 07/05/2019

Com a adesão de Portugal, em 1986, à Comunidade Económica Europeia, foi necessário transpor as diversas diretivas comunitárias. No que respeita a matérias contabilísticas, foram transpostas as diretivas n.ºs 78/660/CEE (4.ª Diretiva) e 83/349/CEE (7.ª Diretiva) que se encontram expressas, nomeadamente, nos Decretos-Lei n.ºs 410/89 e 238/91. Estes DL têm sido pontualmente alterados, quer por força dos normativos comunitários quer por opções nacionais em matéria contabilística. (*Sistema de Normalização Contabilística*, 2017).

Na década de 90, surgiram as diretrizes contabilísticas (DC) que desempenharam um papel muito relevante no normativo contabilístico português, na medida em que, embora primitivamente apontadas como tendo uma função suplementar e informativa em relação às matérias tratadas no POC/89, acabaram por focar assuntos que, não aparecendo tratados nesse instrumento, adquiriram uma importância crescente. (Rodrigues, 2005).

Mais tarde, através do DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, verificou-se, não só a transposição da Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, relativa à modernização das diretivas contabilísticas, como, cumulativamente, da opção nacional pela aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), do *International Accounting Standards Board* (IASB), decorrente da possibilidade prevista no art.º 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.

O atual normativo contabilístico, aplicável em Portugal, encontra-se identificado, nomeadamente, no DL n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o SNC e que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2010. Desde então, o SNC sofreu várias alterações que estão refletidas no Anexo I – “Evolução Referencial Contabilística Português”.

### **1.2.3. Normativo Fiscal – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas**

Portugal, durante o século XX, foi palco de várias reformas fiscais, tendo cada uma procurado dar resposta à realidade política e socioeconómica da época. No âmbito deste trabalho, uma das reformas consideradas relevantes é a dos anos sessenta, que ficou marcada pela consagração do princípio da tributação do rendimento real efetivo. Esta reforma representou uma reação contra o princípio da tributação integral pelo rendimento normal, sendo substituído pela renovada contribuição industrial que onerava as empresas de maior dimensão pelos seus lucros reais e reservando a tributação pelos lucros presumidos às pequenas e médias empresas. (Azevedo, 2011). Mais tarde, nos anos oitenta, como consequência da reforma fiscal sobre a tributação global do rendimento de 1989, surge o

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), que procurou desenvolver um sistema de tributação unitária do rendimento das pessoas coletivas. (Vasques, 2014b).

Assim, em 1 de janeiro de 1989, entrou em vigor o CIRC que foi aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30-11, tendo sido, posteriormente, alterado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que procedeu à reforma da tributação das sociedades. A aplicação deste imposto, segundo o art.º 2, n.º 1 do CIRC, é obrigatória para todas as pessoas coletivas que exerçam uma atividade económica, industrial ou agrícola com sede ou direção efetiva no território Português ou, não tendo, possuam estabelecimento estável em Portugal. Na verdade, as empresas são tributadas, fundamentalmente, pelo seu rendimento real, conforme preconizado no n.º 2 do artigo 104.º da CRP e retratado no quadro 3.

Pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português que exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (sociedades comerciais, cooperativas)	Rendimento Universal / Lucro
Pessoas coletivas, com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (associações, fundações, sociedades civis sem personalidade jurídica)	Rendimento Global (soma dos rendimentos das categorias conforme regras do IRS)
Pessoas coletivas não residentes em território português que exerçam a sua atividade através de estabelecimento estável (sucursais)	Lucro imputável ao estabelecimento estável situado em território português
Pessoas coletivas não residentes em território português sem estabelecimento estável	Tributadas por retenção na fonte pelos rendimentos auferidos em Portugal

Quadro 3-Incidência do IRC (Fonte: <http://www.newco.pro/pt/regime-fiscal-portugues>), consultado a 13/04/2019

Relativamente ao normativo usado para tributar o rendimento das empresas, importa acrescentar que o CIRC inclui, de uma forma bastante profunda, os elementos essenciais do regime de depreciações e amortizações (art.ºs n.ºs 29.º a 31.º-A). No entanto, continua a remeter o tratamento deste assunto para o Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de setembro, que revoga o DR n.º 2/90, de 12-01.

### 1.3. Contabilidade como Instrumento de Gestão

Atualmente, a contabilidade não é só um meio de registo dos factos patrimoniais passados, mas também, um veículo de obtenção de informação para a gestão das empresas. A gestão das empresas implica muito mais do que conhecer o passado e o presente, mas também passa pela antecipação do futuro. É, portanto, preciso fazer planeamentos da atividade, estabelecer objetivos e controlá-los, através do estabelecimento de várias medidas, algumas delas baseadas em informações contabilísticas. Assim, “a contabilidade surge como um precioso

auxiliar, fornecendo os elementos indispensáveis e procedendo ao próprio controlo.” (Borges, Rodrigues & Rodrigues, 2003, p. 22).

A contabilidade é, então, e de acordo com Hall (2010; citado por Socea, 2012), um instrumento de informação sobre a posição financeira e desempenho de uma organização que permite aos gestores a tomada de decisões. Assim, considera-se que a tomada de decisões por parte dos gestores deve sempre estar em conformidade com o relato financeiro produzido e divulgado pela contabilidade.

Importa, portanto, realçar que a contabilidade deve fornecer informações de ordem económica e financeira sobre o património, para facilitar as tomadas de decisões não só por parte dos gestores das empresas, mas também por parte de todos os outros usuários. Estes, segundo o § 9 da EC, incluem investidores atuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público, podendo ser divididos em dois grupos: o grupo externo de interessados, que é afetado de alguma forma pelo desempenho do negócio e o grupo interno, que é responsável pelo desempenho do mesmo. (Hermanson, Edwards & Maher, 2015).

Como é óbvio, os interesses de cada um desses grupos não são os mesmos e, por conseguinte, a informação contabilística, na qual baseiam as suas decisões, pode ser influenciada por esses objetivos. (Hermanson *et al.*, 2015). Esta desigualdade de interesses, segundo Nobes e Parker (2002; citado por Nascimento & Góis, 2014), pode acarretar distorções reais nas DF's, resultantes da aplicação, por conveniência, dos normativos em estudo e, por consequência, influenciar a tomada de decisões.

Ainda sobre este assunto, refere Ferreira (1999) que, mediante um conjunto diversificado de utentes das DF's, é expectável que as necessidades de informação sejam antagónicas e muitas vezes conflituantes, como por exemplo, o caso das necessidades de informação dos gestores e investidores, cujo principal objetivo é a maximização da sua riqueza e o caso das necessidades da administração fiscal, cujo principal objetivo é, também, maximizar as receitas, à custa do pagamento de impostos por parte das empresas.

Depreendemos, então, que para a informação produzida e divulgada pela contabilidade ser considerada fundamental para a tomada de decisões, é necessário que estejam “reunidas determinadas características qualitativas que garantam aos utilizadores (...), a sua fiabilidade e relevância. A relevância da informação contabilística é a característica qualitativa principal

para a tomada de decisões económicas de investidores e restantes utentes” (Silva, 2017, p. 20).

Importa ainda referir que, apesar de a contabilidade preparar e relatar toda a informação relevante para o processo de tomada de decisões e a fiscalidade garantir o regular funcionamento do Estado, existe uma estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, que está relacionada, em grande medida, com o resultado contabilístico ser o ponto de partida do resultado fiscal. (Rodrigues, Pires & Pereira, 2014).

Com efeito, de acordo com o n.º 3 do art.º 17.º do CIRC, a contabilidade deve:

*a) “Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC.*

*b) Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes”.*

Tendo em conta estes pressupostos, partiremos para o capítulo seguinte: “Apuramento do Lucro Tributável”, atendendo a que o Lucro Tributável (LT) é “constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC”. (n.º 1 do art.º 17.º do CIRC).

## **II. APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL**

---

Neste capítulo são explorados os ajustamentos que devem ser inscritos no quadro 07 do modelo 22 do IRC, estabelecidos no normativo fiscal para a determinação do LT, tendo por base a informação contabilística. Sempre que possível, fazemos a ponte entre o preconizado no SNC e no CIRC, por forma a fazer sobressair as desigualdades entre a contabilidade e a fiscalidade.

### **2.1. Variações Patrimoniais não Refletidas no Resultado Líquido do Período e Subsídios Relacionados com Ativos não Correntes**

O regime fiscal aplicado às variações patrimoniais não refletidas no resultado líquido do exercício encontra-se previsto nos art.ºs 21.º e 24.º do CIRC e os subsídios relacionados com ativos não correntes encontram-se estabelecidos no art.º 22.º do mesmo código.

#### **2.1.1. Variações Patrimoniais Positivas e Subsídios do Governo**

As variações patrimoniais positivas que aumentem a situação líquida da empresa e que não estão refletidas nos resultados, exemplificadas no quadro 4, segundo Catarino e Guimarães (2018), devem ser tidas em conta para além das componentes que estão refletidas no resultado líquido do período (RLP), sendo indicadas no **campo 702** do quadro 07, excetuando-se as previstas no art.º 21.º do CIRC.

Os subsídios do Governo, não reembolsáveis, relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis, e em consonância com a Norma Contabilística e de Relato Financeira (NCRF) 22 – Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas -, são primitivamente reconhecidos nos capitais próprios, dando origem a uma variação patrimonial positiva, não excecionada no artigo 21.º, que só por si não origina qualquer correção no quadro 07, uma vez que a tributação é efetuada de forma faseada, de acordo com o estabelecido no artigo 22.º do CIRC.

Desta forma e seguindo o disposto no referido art.º 22.º, n.º 1, al. a) do CIRC, quando os subsídios respeitem a ativos depreciáveis ou amortizáveis, o tratamento fiscal é idêntico ao tratamento contabilístico, concorrendo para a formação do LT na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo, porém, do limite mínimo previsto no n.º 2 do mesmo artigo. O limite mínimo corresponde, portanto, à quota mínima de depreciação ou amortização, que é calculada com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método da linha reta, portanto, de acordo com os termos do n.º 4 do art.º 31.º-A.

No **campo 702** deve ser inscrita, ainda, a quota-parte dos subsídios atribuídos aos ativos intangíveis sem vida útil definida, a propriedades de investimento e a ativos biológicos consumíveis e, por fim, aos subsídios que não respeitem aos ativos anteriormente referidos de acordo com as alíneas b), c) e d) do n.º 1 do artigo 22.º do CIRC, respetivamente.

Para os ativos intangíveis, sem vida útil definida, está prescrito no § 105 da NCRF 6 – Ativos Intangíveis - que o período máximo de amortização é de 10 anos, no entanto, o art.º 22.º, n.º 1, al. b) do CIRC, vem estabelecer que deve ser incluído no lucro tributável, independentemente do recebimento, em partes iguais, na proporção prevista no n.º 1 do artigo 45.º-A do CIRC, ou seja, durante os primeiros 20 períodos de tributação, após o reconhecimento inicial.

De acordo com o disposto no artigo 22.º, n.º 1, al. c) do CIRC, os subsídios relativos às propriedades de investimento e aos ativos biológicos não consumíveis, mensurados pelo modelo de justo valor, devem, igualmente, ser incluídos no lucro tributável, independentemente do recebimento, na proporção prevista nos n.ºs 2 e 3 do artigo 45.º-A do CIRC, ou seja, em partes iguais durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite, caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.

Para os restantes ativos não correntes, como, por exemplo, os não depreciáveis ou não amortizáveis e segundo o preconizado no artigo 22.º, n.º 1, alínea d) do CIRC, os subsídios devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitem sejam inalienáveis nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

### **2.1.2. Variações Patrimoniais Negativas**

Relativamente às variações patrimoniais negativas que não se encontrem refletidas no RLP que, não estejam excecionadas no artigo 24.º do CIRC e concorram para a formação do LT, devem ser mencionadas no **campo 704** do quadro 07, não esquecendo que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, de acordo com o estabelecido no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

Segundo Catarino e Guimarães (2018), as variações patrimoniais negativas, ilustradas no quadro 4, subjugam-se às condições equivalentes de dedutibilidade dos gastos, pelo que só,

aquelas que fazem parte da atividade habitual da empresa é que concorrem para a determinação do LT.

<i>Positivas</i>		<i>Negativas</i>	
<b>Que concorrem para a formação do LT</b>	<b>Não concorrem para a formação do LT - art.º 21.º CIRC</b>	<b>Que concorrem para a formação do LT</b>	<b>Não concorrem para a formação do LT - art.º 24.º CIRC</b>
Doação de bem imóvel por um sócio;	Excedentes de Revalorizações decorrentes de diplomas legais;	Participações nos lucros atribuídos aos empregados e membros de órgãos sociais decididas em assembleia geral, quando não tenha sido possível aplicar o § 18 da NCRF 28	Variações patrimoniais que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC
Ganhos contabilizados, no exercício, em contas de reservas ou de resultados transitados;	Resultados decorrentes das alienações de instrumentos de capital próprio (ações/quotas próprias);	Perdas resultantes da alienação de ações e quotas próprias.	As menos-valias, potenciais ou latentes;
Parte dos subsídios de ativos não corrente, contabilizado em contas de reservas que, por razões legais, contratuais ou outras, não o foram em contas de resultados;	Transferência do crédito de um sócio para Capital Social- Aumento do Capital Social;		As saídas, em dinheiro ou espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou redução do mesmo, ou de partilha de património;
Aquisições gratuitas, consideradas pelo valor de mercado, não podendo este ser inferior ao valor a considerar para efeitos do Código do Imposto de Selo.	Transferência do crédito de um sócio para resultados Transitados- Cobertura de prejuízos;		As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
	Mais-valias, potenciais ou latentes;		As relativas a impostos sobre o rendimento;
	Prestações suplementares, prestações acessórias, suprimentos (de natureza pecuniária originária) que sejam convertidos em prestações suplementares, desde que as contas da sociedade estejam sujeitas a certificação legal de contas e os sócios expressamente renunciem aos suprimentos.		A diminuição do capital próprio da sociedade beneficiária, decorrente de operações de fusão, cisão, ou de entrada de ativos, exceto a componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

Quadro 4-Variações Patrimoniais não refletidas no RLP (Fonte: Elaboração Própria com base nos art.ºs 21.º e 24.º do CIRC)

## 2.2. Depreciações e Amortizações, Imparidades e Desvalorizações Excepcionais

De uma forma sumária, nesta secção evidenciamos os principais aspetos que esbatem a fronteira entre o regime contabilístico e o regime fiscal das depreciações e amortizações, previstos nos art.ºs 29.º ao 31.º-A do CIRC e no DR 25/2009, de 14/09 e, por sua vez, das imparidades e desvalorizações excepcionais, estipulados nos art.ºs 31.º-B, 34.º e 45.º-A do mesmo código.

### 2.2.1. Depreciações e Amortizações

De acordo com o disposto no art.º 1.º, n.º 1 do DR 25/2009 de 14/09, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro e pelo DR n.º 4/2015, de 22 de abril, os elementos do ativo sujeito a depreciação e que podem ser objeto de depreciação ou amortização são: os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo de aquisição.

Segundo o n.º 5 do art.º 29.º do CIRC, são igualmente depreciáveis, os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo, sujeitos a depreciação.

Para os ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento, o início de depreciação, em regra geral, ocorre, segundo o art.º 1.º, n.º 2, al. a) do DR acima referido, a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização; para os ativos biológicos não consumíveis e os ativos intangíveis, em regra geral e segundo a al. b), verifica-se a partir da sua aquisição ou do início da atividade, se posterior. De acordo com o normativo contabilístico, o início da depreciação/amortização para estes ativos está definido no quadro 5.

<b>Tipo de ativo:</b>	<i>Ativos Fixos Tangíveis</i>	<i>Ativos Intangíveis</i>	<i>Ativos biológicos não consumíveis</i>	<i>Propriedades de Investimento</i>
<b>Início da Depreciação / Amortização:</b>	Desde que esteja disponível para uso. (NCRF 7, § 55)	Quando estiver disponível para uso. (NCRF 6, § 95)	Mediante incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor, então a depreciação é calculada segundo NCRF 7, 12 e 18 (§§ 30 a 33 NCRF 17)	Desde que esteja disponível para uso. (NCRF 11, § 59) remete para a NCRF 7, se reconhecidas pelo método do custo.

Quadro 5-O início do depreciação dos ativos de acordo com o normativo contabilístico (Fonte: Elaboração Própria com base nas NCRF 6,7,11 e 17)

Importa realçar que a política de depreciações de uma entidade deve ser definida, não em função das taxas fiscais, mas sim cumprindo os normativos contabilísticos. Nos §§ 60 e 61 da NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis -, consta que o método de depreciações ou amortizações, a usar, deve ser aquele que melhor reflete o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade e deve ser consistente ao longo da vida útil do ativo.

Contudo, só os métodos de depreciações ou amortizações, previstos no art.º 4.º do DR n.º 25/2009, são aceites fiscalmente, ou seja, o método das quotas constantes, sendo este aquele que é usado em regra (n.º 1, do art.º 4.º) e o método das quotas decrescentes (n.º 2). Este último usa-se relativamente aos ativos fixos tangíveis novos, adquiridos a terceiros ou construídos ou produzidos pela própria empresa e que não sejam edifícios nem viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, menos as que são afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal, muito menos, mobiliário e equipamentos sociais.

O n.º 3 do mesmo artigo estabelece que ainda podem ser usados outros métodos, quando o deprecimento ou a atividade o justifique, desde que seja obtido o reconhecimento prévio da AT.

Segundo o art.º 2.º, n.º 1, al. a), do mesmo DR, a base de depreciação/amortização é, em regra geral, o custo de aquisição (ou de produção) ou, em último recurso, o valor de mercado, podendo também servir de base à depreciação e amortização o valor resultante de reavaliação, ao abrigo de legislação fiscal. Está estabelecido no art.º 31.º, n.º 2 do CIRC que, para efeitos da determinação do valor depreciável ou amortizável, não são tidas em conta as despesas de desmantelamento e deduz-se o valor residual.

Salienta-se que, em caso de reavaliação de ativos, no **campo 720**, deve ser mencionado 40% do acréscimo das depreciações anuais decorrentes das reavaliações legais, de acordo com n.º 2 do art.º 15.º do DR em análise.

Outro aspeto a mencionar, diz respeito à quota de depreciação ou de amortização a aplicar, que pode ser máxima ou mínima. Assim, a quota máxima, e de acordo com o n.º 1 do art.º 5.º, é determinada aplicando-se as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao DR 25/2009, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas mencionadas na tabela II; A quota mínima é igual a metade da referida na alínea anterior, que, a aplicar-se, dá origem

ao período máximo de vida útil de um elemento, segundo o disposto no art.º 3.º, n.º 2, al. b) do mesmo DR. A determinação das taxas de depreciação/amortização é efetuada consoante informação introduzida no quadro 6.

Existe a possibilidade de dedução em períodos seguintes no **campo 763**, desde que não ultrapasse a quota máxima das depreciações e amortizações não aceites como gasto fiscal, segundo o disposto no art.º 20.º DR n.º 25/2009.

<b>Tipo de bens</b>	<b>Taxa de amortização/depreciação</b>
<i>Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas</i>	Restringida à aplicação da taxa máxima (25%) ao valor definido pela Portaria n.º 467/2010.
<i>Ativos Intangíveis</i>	Regra geral é calculada em função do período de tempo relativo à utilização.
<i>Bens adquiridos em estado de uso, grandes reparações e obras em edifícios alheios</i>	Calculada em função do período de vida útil estimado (art.º 5, n.º 2 DR 25/2009).

*Quadro 6-Determinação da taxa de amortização/depreciação (Fonte: Elaboração Própria com base no DR 25/2009 de 14/09)*

Conforme o art.º 19.º, n.º 1 do DR n.º 25/2009, os elementos do ativo, sujeitos a depreciação, cujos custos unitários não ultrapassem 1.000 Euros, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, exceto, quando não possam ser avaliados e utilizados individualmente.

### **2.2.2. Desvalorizações Excepcionais**

Consoante o preconizado no art.º 31.º-B, n.º 1 do CIRC, podem ser aceites como gasto fiscal as desvalorizações excepcionais de elementos do ativo não corrente, provenientes de causas anormais, devidamente comprovadas, nomeadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso no contexto legal.

O gasto é dedutível, desde que seja comprovado o abate, isto é, auto testemunhados, identificados e comprovados os factos; o auto seja acompanhado de relação discriminativa dos bens e seja comunicado ao serviço de finanças, com a antecedência mínima de 15 dias, de acordo com o n.º 3 do art.º 31.º-B.

Ainda de acordo com o n.º 7 do mesmo artigo, a quota-parte das perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis, que não foram aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais, podem ser consideradas gastos, em partes iguais, durante o

período de vida útil restante do ativo ou até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar a transmissão, abate físico, abandono, desmantelamento ou inutilização.

No **campo 719** devem ser incluídas 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, todavia, vir a ser deduzidas, nos termos e no prazo referidos no n.º 7 deste artigo.

### **2.2.3. Depreciações e Amortizações não Aceites Fiscalmente**

Os montantes de depreciações e amortizações, que não são aceites como gastos fiscais, devem também ser incluídos no **campo 719**, sendo os que estão previstos no art.º 34.º, n.º 1 do CIRC:

- a) *“As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento;*
- b) *As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a deprecimento;*
- c) *As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;*
- d) *As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira;*
- e) *As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.”*

Relativamente às depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, os limites a aplicar para o cálculo das mesmas são as previstas na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho. Importa acrescentar que, para além da não-aceitação fiscal das depreciações que excedam

esses limites, estas despesas estão sujeitas a tributação autónoma consoante podemos ver no quadro 7.

<i>Aceitabilidade</i>	<i>Tributação Autónoma<sup>3</sup></i>
Depreciação até ao limite definido na Portaria 467/2010	Custo de aquisição (art.º 88.º, n.º 3, CIRC)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Até 2009 € 29.927,87</li> <li>• 2010 € 40.000,00</li> <li>• 2011 € 30.000,00</li> <li>• 2012 e ss € 25.000,00</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• &lt; € 25.000,00 – 10%</li> <li>• &lt; € 35.000,00 – 27,5%</li> <li>• &gt;= € 35.000,00 – 35%</li> </ul>

*Quadro 7–Depreciação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas aceites fiscalmente e a respetiva tributação autónoma. (Fonte: Elaboração Própria com base no art.º 88.º do CIRC e Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho)*

#### **2.2.4. Ativos Intangíveis com Vida Útil não Definida**

Conforme mencionado na subsecção 2.1.1. - Variações Patrimoniais Positivas -, em sede de IRC é aceite como gasto, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação, o custo de aquisição de ativos intangíveis tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada e o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais, quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística (art.º 45.º-A, n.º 1 do CIRC).

De acordo com o preconizado § 105 da NCRF 6, os ativos intangíveis, com vida útil indefinida, devem ser amortizados num período máximo de 10 anos.

Importa referir, tendo por base o DR n.º 4/2015, de 22 de abril, que, menos em caso de deprecimento efetivo, devidamente comprovado e reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não são amortizáveis: trespases de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas e os elementos mencionados no art.º 45.º-A, n.º 1, al. a) do CIRC, desde que não se verifiquem as condições aí referidas.

Assim, no **campo 719** deve acrescer-se o valor das depreciações não dedutíveis e no **campo 792** devem efetuar-se as deduções aceites fiscalmente.

<sup>3</sup>Segundo os n.ºs 17 e 18 do art.º 88.º do CIRC, tratando-se de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, as taxas são reduzidas, para 5%, 10% e 17,5%, respetivamente e no caso das viaturas ligeiras de passageiros, movidas a GPL ou GNV, as taxas reduzem-se, respetivamente, para 7,5%, 15% e 27,5%. Realça-se que, para as empresas que apresentem prejuízo fiscal, as taxas de tributação autónoma previstas são elevadas em 10 pontos percentuais (art.º 88.º, n.º 14 do CIRC).

### 2.2.5. Ativos Mensurados ao Justo Valor

Consoante os n.ºs 2 e 3 do art.º 45.º-A do CIRC, a adoção do método do justo valor na mensuração subsequente das propriedades de investimento e dos ativos biológicos não consumíveis, respetivamente, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite, caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.

### 2.3. Mais-valias e Menos-valias Fiscais

Nos termos do artigo 23.º, n.º 2, alínea l) do CIRC, apenas são de considerar como gasto as menos-valias fiscais realizadas. À sua semelhança, apenas concorrem para a determinação do resultado tributável as mais-valias fiscais realizadas, conforme disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea h) do mesmo código.

Importa, então, esclarecer alguns conceitos sobre a temática das mais e menos-valias, recorrendo ao quadro 8.

<i>Mais-valias e menos-valias</i>	
Conceito (Art.º 46.º, n.º 1 do CIRC)	Ganhos obtidos ou perdas sofridas; Mediante transmissão onerosa; Decorrentes de sinistros; Resultante da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida.
Determinação Fiscal (Art.ºs 46.º, n.º 2 e 47.º, do CIRC)	$MVC = \text{Valor de realização líquido de encargos} - (\text{Valor de aquisição} - \text{Perdas por Imparidade} - \text{Depreciações Acumuladas aceites fiscalmente}) \times \text{coeficiente de desvalorização da moeda}$
Determinação Contabilística (NCRF 7, §70)	$MVC = \text{Valor de realização líquido de encargos} - (\text{Valor de aquisição} - \text{Perdas por Imparidade} - \text{Depreciações Acumuladas})$
Aplicação (Art.º 46.º, n.º 1, al. a) e b) do CIRC)	Ativos Fixos Tangíveis; Ativos Intangíveis; Ativos Biológicos não consumíveis; Propriedades de Investimento; Instrumentos Financeiros (exceto os reconhecidos pelo justo valor).

*Quadro 8-Principais conceitos sobre Mais e Menos-valias (Fonte: Elaboração Própria com base no art.sº 46.º e 47.º do CIRC e § 70 da NCRF 7)*

O n.º 11 do art.º 46.º do CIRC estabelece que, na transmissão onerosa de partes de capital da mesma natureza, considera-se que as partes de capital transmitidas são as adquiridas há mais tempo e no n.º 12 do mesmo artigo consta que o sujeito passivo pode optar pelo custo médio ponderado desde que se aplique a todas as partes de capital da mesma carteira detidas por

um período mínimo de 3 anos, não sendo neste caso, aplicável os coeficientes de desvalorizações da moeda.

Amaro (2016) refere que o regime de *participation exemption* prevê uma utilização mais extensa do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica quando comparado com outras jurisdições e que se traduz na não tributação dos lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português e na não tributação das mais-valias e menos-valias obtidas pelos mesmos na transmissão onerosa de partes de capital.

No contexto em estudo e de acordo com o art.º 51.º-C, n.º 1 do CIRC, importa mencionar que não concorrem para a determinação do LT as mais e menos-valias realizadas pela transmissão onerosa de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a 12 meses, desde que, na data da respetiva transmissão, se mostrem cumpridos os requisitos previstos nas alíneas:

*“a) - O sujeito passivo detenha direta ou indiretamente (...) uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto, (...)*

*c) – Sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º; (...)*

*e) – A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável,”*

do n.º 1 do artigo 51.º bem como o requisito previsto na alínea d) do n.º 1 ou no n.º 2 do mesmo artigo.

Segundo o n.º 2 do art.º 51.º-C do CIRC, o disposto no número um é igualmente aplicável às mais e menos-valias realizadas com a transmissão de outros instrumentos de capital próprio relacionados às partes sociais aí referidas, nomeadamente prestações suplementares.

De acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, o previsto nos n.ºs 1 e 2 é também aplicável às partes sociais e outros instrumentos de capital próprio resultante de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permutas de parte de capital não abrangidas pelo regime de neutralidade fiscal.

Assim, 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**.

À semelhança do referido anteriormente, sempre que o resultado líquido se encontrar afetado positivamente por uma mais-valia contabilística, isto é, por um ganho derivado da alienação de investimentos financeiros ou não financeiros, há necessidade de a expurgar, através da sua dedução no **campo 767**.

Importa acrescentar que no **campo 738** deve ser inscrita a mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização estabelecido no CIRC, art.º 46.º, n.º 5, al. b). As mudanças no modelo de valorização com efeitos fiscais, nos termos do artigo 18.º, n.º 9 do CIRC, que decorram, nomeadamente, de reclassificação contabilística ou de alteração nos pressupostos referidos na al. a) do n.º 9 desse mesmo artigo, são consideradas transmissões onerosas. Por outro lado, uma vez que a mais-valia ou a menos-valia só é apurada para efeitos fiscais, não se procede a qualquer correção nos **campos 736 e 767**.

Nos termos do artigo 51.º-D do CIRC, o regime previsto no artigo 51.º-C do mesmo código é, também aplicável às mais-valias e às menos-valias que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português.

### **2.3.1. Reinvestimento**

Interessa agora referenciar que na determinação do LT é apenas considerada 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas nos termos do n.º 1 do art.º 48.º do CIRC, com ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda ou, em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, quando:

- a) O valor de realização seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos intangíveis ou, de ativos biológicos não consumíveis, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do 2.º período de tributação, ou seja, o reinvestimento do valor de realização pode ser efetuado em N-1, N, N+1 e N+2;
- b) O valor realizável não pode ser reinvestido em bens adquiridos em estado de uso e a sujeito passivo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)/IRC com o qual existam relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do

artigo 63.º do CIRC, e esses bens sejam detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização.

No caso do reinvestimento não ser concretizado até ao fim do 2.º período de tributação seguinte ao da realização, a diferença (ou a parte proporcional) não incluída no LT será considerada como rendimento desse período de tributação, majorada de 15%, nos termos do n.º 6, art.º 48.º do CIRC, devendo ser inscrita no **campo 741**. O mesmo acontece (mas no período de tributação em que ocorre a alienação) no caso em que os bens em que seja reinvestido o valor de realização não sejam mantidos por um período igual ou superior a um ano, contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização. A correção é, igualmente, feita no **campo 741**.

No **campo 740** deve mencionar-se metade da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1, do CIRC).

## **2.4. Imparidades em Créditos, Ajustamentos em Inventários e Provisões**

Para apuramento do lucro tributável das Pessoas Coletivas considera-se relevante o estudo das imparidades em créditos previstas fiscalmente, nos art.ºs 28.º-A e 28.º-B, dos ajustamentos em inventários estabelecidos no art.º 28.º e, por fim das provisões, estipuladas no art.º 39.º, todos do CIRC.

### **2.4.1. Perdas por Imparidades em Créditos**

Para o cálculo do LT e segundo o preconizado no art.º 23.º n.º 1 do CIRC, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados para a obtenção de rendimentos, incluindo as perdas por imparidade previstas na al. h) do n.º 2 do mesmo artigo.

As perdas de imparidade devem ser aplicadas segundo o § 2 da NCRF 12 - Imparidade de Ativos - a todos os ativos, com exceção de: inventários, ativos provenientes de contratos de construção, ativos por impostos diferidos, ativos por benefícios de empregados, instrumentos financeiros, propriedades de investimento mensuradas ao justo valor, ativos biológicos mensurados ao justo valor e ativos não correntes detidos para venda.

Segundo o § 24 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros -, uma entidade deve, a cada data de relato, avaliar a imparidade de todos ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados e, caso haja evidência objetiva da sua existência, deve ser

reconhecida uma perda por imparidade na demonstração dos resultados. Algumas das evidências, previstas no referido § 24 são: significativa dificuldade financeira do emitente; uma quebra de contrato, tal como um incumprimento ou atraso nos pagamentos de juros ou de capital; o mutuante, por razões económicas ou legais, relacionadas com as dificuldades financeiras do mutuário, oferece a este uma concessão que o mutuante de outra forma não consideraria; torna-se provável que o mutuário vá entrar em processo de falência ou noutra reorganização financeira.

Neves (2016) refere que, em termos realistas, são efetuados alguns procedimentos que levam ao reconhecimento de uma perda por imparidade em dívidas a receber, como, por exemplo, quando um crédito se encontra em mora há apenas um mês, mas se tem conhecimento que a entidade já está em incumprimento em relação à maioria dos seus credores, adivinhando-se que venha a apresentar-se à insolvência ou quando um crédito já se encontra em mora há vários meses e foram enviados sucessivos pedidos de pagamento, todos sem resposta. Nestes casos, deve reconhecer-se uma perda por imparidade pelo total do montante em dívida.

Relativamente ao normativo fiscal, apenas são aceites as perdas por imparidade relacionadas com créditos resultantes da atividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade, segundo o disposto no art.º 28.º-A, n.º 1, al. a) do CIRC. São também aceites, as relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros, nos termos da al. b) do n.º 1 do mesmo artigo.

De acordo com o art.º 28.º-B do CIRC, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nestes casos: processo de insolvência, recuperação de empresas ou execução; créditos reclamados judicialmente e créditos em mora há mais de 6 meses e em que existam provas de diligências efetuadas para o seu recebimento.

Nos termos do n.º 2 do artigo anterior, o montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos não pode ser superior às seguintes percentagens: mais de 6 e até 12 meses – 25%; mais de 12 e até 18 meses – 50%; mais de 18 e até 24 meses – 75%; e mais de 24 meses – 100%.

Sobre este assunto, interessa ainda referir que, de acordo com o n.º 3 do art.º 28.º-B do CIRC, não são considerados de cobrança duvidosa os seguintes créditos: sobre o Estado, Regiões Autónomas e Autarquias locais ou os créditos, em que estas entidades tenham prestado aval;

cobertos por seguro ou por qualquer garantia real; sobre detentores de mais de 10% do capital da empresa ou membros de órgãos sociais; os créditos sobre empresas participadas, em mais de 10% do capital, exceto se o crédito tiver sido reclamado judicialmente ou o devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou em processo de execução, consoante o previsto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 28.º-B do CIRC.

Outro conceito que advém deste estudo é o conceito de créditos incobráveis. Estes são considerados gastos ou perdas do período, desde que tal resulte de, entre outros: processo de execução, após registo nos termos do Código do Processo Civil, previsto no art.º 41.º, n.º 1 al. a) do CIRC; processo de insolvência, quando for decretada de carácter limitado, após trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou quando exista a homologação do plano de deliberação, previsto na al. b), n.º 1 do mesmo artigo; processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto na al. c), n.º 1 do referido art.º 41.º do CIRC.

Os créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais acima mencionados devem ser inscritos no **campo 718**.

#### **2.4.2. Ajustamentos em Inventários**

Os inventários, de acordo com o normativo contabilístico em vigor, regra geral, devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois, o mais baixo. (§ 9 da NCRF 18 – Inventários).

Segundo o § 34 da NCRF 18, a quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra.

Em sede de IRC e nos termos do art.º 28.º, n.º 1, é permitida a dedutibilidade das perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o respetivo custo de aquisição ou de produção e o valor realizável líquido, referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

Para efeitos do disposto no parágrafo anterior, o n.º 2 do art.º 28.º do IRC considera valor realizável líquido como sendo o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

Importa ainda referir que se consideram preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais, tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda aqueles que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco, de acordo com o n.º 6 do art.º 26.º do CIRC.

Assim, no caso de existirem perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais, conforme supramencionado, estas devem ser incluídas no **campo 718** do quadro 07.

### 2.4.3. Provisões

Na contabilização de provisões, passivos e ativos contingentes deve ter-se em conta o previsto na NCRF 21- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes -, exceto os previstos no § 2, ou seja, os que resultam de contratos executórios, com exceção quando o contrato seja oneroso ou os cobertos por outra norma.

Uma provisão deve ser reconhecida, conforme o § 13 da NCRF 21, quando:

- a) Conjuntamente uma entidade tenha uma obrigação presente, legal ou construtiva, como consequência de um acontecimento passado;
- b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja necessário para saldar a obrigação;
- c) Possa ser fiavelmente estimada a quantia da obrigação.

No que diz respeito ao normativo fiscal, o n.º 1 do art.º 39.º do CIRC estabelece que são fiscalmente dedutíveis as provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos de processos judiciais em curso e a encargos com garantias a clientes, previstas em contratos de venda e de prestação de serviços, sendo estas calculadas de acordo com o quadro 9; as provisões técnicas constituídas por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal e as constituídas para fazer face aos encargos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável.

$\% = (\text{Garantias a clientes nos últimos 3 anos}) / (\text{Volume de negócios no mesmo período})$

$\text{Provisão fiscalmente dedutível} = \% * (\text{Vendas e Prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas no período de tributação})$  (art.º 39.º, n.º 5, do CIRC)

*Quadro 9-Cálculo do montante anual da provisão para garantias a clientes (Fonte: Elaboração Própria com base no art.º 39.º do CRC)*

Estipula, ainda o n.º 3 do art.º 39.º do CIRC que, quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respetivo desconto ficam sujeitos ao mesmo regime, ou seja, os gastos com juros qualificam como reforço das respetivas provisões e seguem o mesmo tratamento fiscal.

Importa acrescentar sobre este tema que, no **campo 721** do quadro 07 devem ser inscritas as provisões não dedutíveis ou que ultrapassam os limites legais e as que tenham sido reconhecidas como gastos e que não se enquadrem no aludido art.º 39.º, entre outros.

## **2.5. Realizações de Utilidade Social**

As realizações de utilidade social, reconhecidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e seus familiares, desde que tenham carácter geral e não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente ou, sendo-o, sejam de difícil ou complexa particularização, assim como os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção opcional de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, são dedutíveis, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º do CIRC. O n.º 9 deste artigo prevê que esses gastos relativos a creches, lactários e jardins-de-infância, em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, sejam considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%, sendo a majoração indicada no **campo 774**.

Por sua vez, o n.º 2 estabelece que são igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com:

- a) Contratos de seguros de acidentes pessoais, contratos de seguros de vida, de doença ou saúde, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, entre outros a favor dos trabalhadores da empresa;
- b) Contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares.

Realçamos que a aceitação dos gastos referidos anteriormente, só se efetiva se as condições do n.º 4 do art.º 43.º do CIRC se verificarem, inscrevendo-se no **campo 723** as realizações de utilidade social não dedutíveis.

## **2.6. Eliminação de Dupla Tributação Económica de Lucros e Reservas**

Nos termos do art.º 51.º n.º 1 do CIRC e conforme referenciado na secção 2.3.- “Mais-Valias e Menos-Valias Fiscais”, os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC, com sede ou direção efetiva em território português, não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que, cumulativamente, apresente:

- a) Participação direta e indiretamente, superior a 10% do capital ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;
- b) Participação direta de forma ininterrupta durante um ano ou se detida há menos tempo, seja conservada durante o tempo necessário para concluir aquele período;
- c) Não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal, previsto no artigo 6.º;
- d) As duas sociedades estejam nas condições previstas no art.º 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade seja superior a 60% da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º. Este ponto está dispensado quando se verifique o cumprimento cumulativo das condições previstas no n.º 6 do art.º 66.º e a entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio num território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Assim, para evitar a dupla tributação, as sociedades devem deduzir os lucros distribuídos que se encontrem no RLP no **campo 771**.

## **2.7. Periodização do Lucro Tributável**

Para Martins (2017), a periodização do lucro tributável, prevista no art.º 18 do CIRC, é um tema basilar no confronto entre as regras contabilísticas e as normas tributárias relativas ao apuramento do resultado, sendo que a imputação temporal de rendimentos e gastos para fins contabilísticos, reconhecida como base de imputação fiscal no n.º 1, do mesmo artigo, é posteriormente, atenuada ou alterada, pelos números subsequentes.

### 2.7.1. Correções Relativas a Períodos de Tributação Anteriores

Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do LT, nos termos do art.º 18, n.º 1 do CIRC, devem ser imputáveis ao período de tributação em que ocorram, de acordo com o regime de periodização económica. Por sua vez, o n.º 2 deste artigo preconiza que as componentes, positivas ou negativas, consideradas como respeitando a períodos anteriores, só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, pelo que no **campo 710** devem ser acrescidos os gastos de períodos de tributação anteriores que não reúnem as características previstas no n.º 2 e no **campo 756** devem ser deduzidos os rendimentos contabilizados nas mesmas condições.

Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são, segundo o n.º 5 do art.º 18.º do CIRC, imputáveis ao período de tributação a que respeitam, pela quantia nominal da contraprestação.

Sobre este assunto, no § 9 da NCRF 20 – Rédito - está preconizado que o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. Por sua vez, o § 11 dispõe que, quando o influxo de dinheiro ou equivalentes de dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal recebida ou a receber. Nestas situações, a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição deve ser reconhecida como rédito de juros. Portanto, em caso de vendas e prestações de serviços com pagamento diferido, no **campo 711** deve ser inscrita a diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor e nos períodos de tributação em que for considerado o rédito dos juros, a respetiva quantia é deduzida no **campo 757**.

À semelhança com o supramencionado, os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos também são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação (n.º 5 do art.º 18 do CIRC). Assim, no(s) período(s) de tributação em que o gasto dos juros é reconhecido contabilisticamente, acresce-se o respetivo montante no **campo 782** e no período de tributação em que é reconhecido o gasto dos inventários ou o gasto dos fornecimentos e serviços externos, a diferença entre a quantia nominal da contraprestação e a quantia contabilizada como gasto deve ser deduzida no **campo 791**.

Importa ainda referir que, no § 18 da NCRF 18 está estabelecido que, aquando da aquisição de inventários com condições de liquidação diferida e quando o acordo contenha, efetivamente, um elemento de financiamento, a diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga é reconhecida como gasto de juros durante o período de financiamento.

### **2.7.2. Método de Equivalência Patrimonial**

Em sede de IRC, os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial (MEP) ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos (art.º 18.º, n.º 8 do CIRC). Desta forma, usam-se os **campos 712 e 758** para se proceder à anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial.

Assim, no caso do método da equivalência patrimonial, no período de tributação em que se reconhecer contabilisticamente como rendimento o montante correspondente à sua quota-parte do resultado a que tem direito, deve deduzi-lo no **campo 758**, de forma a expurgar do resultado tributável aquele rendimento.

No período de tributação em que se verificar a atribuição dos lucros, devem ser considerados como rendimentos, para efeitos fiscais, pelo que deve proceder-se ao correspondente acréscimo no **campo 712**.

No caso de se encontrarem reunidos os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, o rendimento acrescido **no campo 712** deve ser deduzido no **campo 771**.

### **2.7.3. Ajustamentos Decorrentes da Aplicação do Justo Valor**

À semelhança do referido anteriormente para o MEP, o n.º 9 do art.º 18.º do CIRC, faz referência que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor também não concorrem para a formação do lucro tributável, 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. São, também, fiscalmente aceites os

ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor referentes a outros ativos, como, por exemplo os elencados no CIRC, art.º 20.º, n.º 1, al. g) ( ganhos por aumentos de justo valor) e no art.º 23.º, n.º 1, al. k) (perdas por reduções de justo valor), no que respeita a ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais.

No caso dos instrumentos financeiros derivados, previstos no art.º 49.º do CIRC, é aceite a mensuração pelo justo valor através de resultados, concorrendo este para a formação do lucro tributável.

Desta forma, nos **campos 713 e 759** devem inscrever-se os ajustamentos reconhecidos em resultados negativos ou positivos, respetivamente.

#### **2.7.4. Pagamentos com Base em Ações**

Está previsto no n.º 11 do art.º 18.º do CIRC, que os pagamentos com base em ações, efetuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago, usando-se nestas circunstâncias os **campos 714 e 760** do quadro 07.

#### **2.8. Gastos de Benefícios e Cessação de Emprego, Benefícios de Reforma e Outros Benefícios Pós-emprego ou a Longo Prazo dos Empregados**

Por último, está estipulado no n.º 12 do artº 18 do CIRC, que exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º do mesmo código (realizações de utilidade social), os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da al. b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários. Conforme previsto na NCRF 28, os benefícios dos empregados que não proporcionam para a entidade benefícios económicos futuros são reconhecidos de imediato como gastos do período. Estes gastos só são aceites fiscalmente no período de tributação em que as importâncias forem pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários. Caso não sejam fiscalmente aceites, as correções devem ser efetuadas nos **campos 715 e 761**.

## 2.9. Benefícios Fiscais (Deduções ao Rendimento)

Sobre os benefícios fiscais, importa referir a publicação da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto que alterou o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), revogando especificamente o art.º 19.º, relativo à criação de emprego. Este diploma entrou em vigor a partir de 1 de julho de 2018. Assim, alguns dos principais benefícios fiscais a ter em conta são os descritos, sumariamente, no quadro 10.

<i>Deduções ao Rendimento</i>	<i>Descrição</i>
Quotizações (art.º 44.º CIRC)	*Pagas por associados a associações empresariais *Consoante os estatutos da empresa *Aceite para efeitos fiscais e acrescida em 50% *C/ dedução restringida em função do volume de negócios
Donativos (Não há contrapartidas)	*Enquadramento de acordo com o art.º 62.º do EBF *Aceite para efeitos fiscais e acrescida em função do art.º 62.º EBF *C/ dedução restringida em função do volume de negócios
Remuneração Convencional do Capital Social (RCCS) (art.º 41.º-A) EBF, revisto pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)	*Dedução ao LT de 7% das entradas realizadas, até € 2 000 000, em dinheiro ou conversão de créditos, ou do recurso aos lucros do próprio exercício (constituição de sociedade ou aumento do capital social) *Conversão de quaisquer créditos *Conversão suprimentos ou outros empréstimos de sócios em dinheiro *Lucros dos próprios exercícios *Dedução é efetuada no período de tributação em que se verifiquem as entradas e nos cinco períodos de tributação seguintes.
Observação	*O IRC liquidado não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais (art.º 92.º, n.º 1 do CIRC) *Os benefícios fiscais a considerar para este cálculo são os donativos e quotizações.

*Quadro 10-Deduções ao rendimento (principais benefícios fiscais disponíveis para as entidades (Fonte: Elaboração Própria com base no art.ºs 44.º e 92.º do CIRC, e art.ºs 41.º-A e 62.º do EBF)*

No **campo 774** devem ser, então, mencionados todos os benefícios fiscais que agem por dedução ao rendimento, sendo necessário incluí-los também, no quadro 04 do anexo D.

## 2.10. Outros Ajustamentos Relevantes

Importa agora referir, os restantes encargos não dedutíveis para efeitos fiscais dispostos no n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação.

### 2.10.1. Multas, Coimas e Juros Compensatórios

Todas as penalidades previstas na al. e) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, excetuando as que tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios e moratórios, os demais

encargos suportados pela prática de infrações de qualquer natureza bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade, concretamente, os de natureza fiscal, laboral, de trânsito, os relacionados com a atividade económica, devem ser incluídas no **campo 728**.

### **2.10.2. Importâncias Devidas Pelo Aluguer de Viaturas de Passageiros ou Mistas sem Condutor**

Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das al. c) e e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC, não sejam aceites como gastos, também são, de acordo com a al. i) do n.º 1 do art.º 23.º-A do mesmo código, encargos não dedutíveis para efeitos fiscais.

Assim, só a parte da amortização financeira incluída na renda que esteja em excesso nos termos da lei fiscal, não é aceite para efeitos fiscais, pelo que deverá ser acrescida no quadro 07, no **campo 732**.

### **2.10.3. IRC e Outros Impostos Incidentes Sobre o Lucro**

O IRC, incluindo as tributações autónomas e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros, previstos na alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, devem ser inscritos no **campo 724**.

Em consonância com a estimativa de IRC, que não concorre para a formação do LT e em caso de contabilização do imposto sobre o rendimento do período, conforme a NCRF 25 – Impostos diferidos - também, estes não concorrem para a formação do LT, devendo ser acrescidos no **campo 725**, com saldo devedor ou deduzidos no **campo 766**, se for credor.

### **2.10.4. Despesas não Documentadas, Encargos não Devidamente Documentados e Despesas Ilícitas**

As despesas não documentadas, previstas na al. b) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, devem ser acrescidas no **campo 716**.

Em relação aos encargos não devidamente documentados, a al. c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, dispõe que não são dedutíveis os encargos cuja documentação não cumpra o estipulado nos n.ºs 3, 4 e 6 do art.º 23.º do mesmo código, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente por força do n.º 6 do art.º 8.º do CIRC. Estes encargos, como não

são tidos como gasto fiscal, devem ser acrescidos, no **campo 731**, os não devidamente documentados e no **campo 726**, aqueles sem identificação fiscal ou com identificação fiscal inválida ou ainda, os relativos a sujeito passivos que tenham sido cessados oficiosamente.

As despesas ilícitas, previstas na al. d) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação, devem ser acrescidas no **campo 783**.

#### **2.10.5. Indemnizações por Eventos Seguráveis**

As importâncias suportadas com indemnizações por eventos seguráveis, previstas na alínea g) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, devem ser acrescidas no **campo 729**.

#### **2.10.6. Ajudas de Custo**

Os encargos previstos na al. h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, na parte em que não haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem os encargos, devem ser acrescidos no **campo 730**.

#### **2.10.7. Benefícios dos Empregados Título de Participação nos Lucros**

Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte, bem como os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam, não são dedutíveis para efeitos de determinação do LT, de acordo com as al. n) e o), respetivamente, do art.º 23.º-A n.º 1, do CIRC.

No **campo 735** devem ser acrescidas as importâncias relativas aos gastos não dedutíveis, relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais (art.º 23.º-A n.º 1 al. o) do CIRC).

### 2.10.8. Outros Gastos não Dedutíveis

Relativamente a esta subsecção, optamos por sintetizar os restantes gastos não dedutíveis que devem ser incluídos no quadro 07 do modelo 22, no quadro 11.

Rendimentos de patentes e de propriedade industrial – art.º 50.º-A CIRC	Dedução <b>campo 796</b>
Limitação à dedução de encargos financeiros – art.º 67.º do CIRC	Acréscimo <b>campo 748</b>
Encargos com combustíveis – art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)	Acréscimo <b>campo 733</b>
Encargos com barcos de recreio e aeronaves de passageiros - art.º 23.º-A, n.º 1, al. K)	Acréscimo <b>campo 784</b>
Juros e remuneração de suprimentos - art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)	Acréscimo <b>campo 734</b>
Contribuição sobre o setor bancário - art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)	Acréscimo <b>campo 780</b>
Contribuição extraordinária sobre o setor energético - art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)	Acréscimo <b>campo 785</b>

*Quadro 11–Outros gastos não dedutíveis (Fonte: Elaboração Própria tendo por base o quadro 07 do modelo 22)*

Posteriormente a esta apresentação e sintetização de, praticamente, todos os ajustamentos fiscais a ter em conta aquando do preenchimento do quadro 07 do modelo 22, segue-se o capítulo III que consta do estudo empírico, assim como da metodologia utilizada e dos resultados obtidos.

### III. ESTUDO DE CASOS

---

Neste capítulo apresentamos a metodologia de investigação implícita a este estudo, que constitui o meio para obtenção dos objetivos. Assim, numa primeira instância, efetuamos a exposição dos motivos que estão subjacentes a esta investigação. Posteriormente, apresentamos, então, a “Metodologia da Investigação”, as “Questões de Investigação”, a “Recolha de Dados e Caracterização da Amostra” e a “Discussão dos Resultados Obtidos”. Por fim e em jeito de conclusão, são referidas as “Considerações Finais”.

#### **3.1. Fundamentação dos Objetivos de Investigação**

Há algum tempo atrás a contabilidade que era percebida como um mero ato de registo contabilístico e do cumprimento das obrigações fiscais, é agora, mais do que nunca, percebida como a sustentação para a tomada de decisões, quer por parte dos utentes internos, como os gestores das empresas e os empregados, quer pelos externos, como os investidores e os credores.

Assim, tendo por base algumas evidências da existência da influência da fiscalidade na contabilidade, nas empresas em estudo, esta investigação irá analisar se a influência da fiscalidade condiciona as práticas contabilísticas e se essa influência condiciona a preparação das DF's, como, por exemplo, a escolha do método das depreciações e amortizações, que foi efetuada tendo em conta o facto de ser um dos métodos previstos no CIRC e que não carece de autorização específica da AT (n.º 1 do art.º 30.º do CIRC).

Desta forma, afirmamos que o cerne deste estudo é aferir se a qualidade da informação contabilística que é transmitida retrata a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira das empresas e, por conseguinte, se a tomada de decisões é influenciada ou não pelas divergências entre a fiscalidade e a contabilidade ou pela influência da fiscalidade na contabilidade.

#### **3.2. Metodologia da Investigação**

No que concerne à metodologia, optamos por recorrer ao estudo de caso, com características de pesquisa qualitativa. Segundo Chizzotti (2001), as pesquisas são caracterizadas pelo tipo de dados recolhidos e pela análise que se fará desses dados. A abordagem qualitativa “implica uma ênfase nos processos e significados” (Garcia & Quek, 1997, p. 451).

Conforme relata Godoy (1995) existem, pelo menos, três distintas possibilidades de pesquisa dentro do método qualitativo, sendo eles: o estudo de caso, a pesquisa documental e a etnografia. Neste estudo, recorreremos, então, ao estudo de casos, que serão complementados com análise documental.

O estudo de caso, segundo Yin (2001), representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com a lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados. Pode incluir estudos de caso único como múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa.

De acordo com Quivy e Campenhoudt (2005) a análise documental ou de conteúdo surge com particular relevância quando se pretende estudar fenómenos macrossociais. Resulta, neste contexto, particularmente útil para o estudo das lógicas de funcionamento das organizações e do exercício das suas opções a partir dos documentos que elas produzem e divulgam, ao permitir ajudar a compreender o comportamento que vem sendo assumido pelas empresas em relação à contabilidade e à fiscalidade, quer em função dos objetivos que estas perseguem, quer ainda e fundamentalmente, às pressões que sofrem da envolvente e à forma como reagem e as valorizam, pelo que consideramo-lo suficientemente adequado para responder ao nosso objeto de estudo.

Quanto à análise documental, esta compreende, genericamente, dois grandes momentos ou fases que segundo Quivy e Campenhoudt (2005) são: a identificação da fonte de dados da informação sobre a realidade que se pretende estudar e a análise propriamente dita, consubstanciada na deteção das unidades de significância, ou seja, na definição dos elementos que nos permitam estabelecer relações e extrair conclusões.

Neste caso específico, a fonte está limitada ao Quadro 07 da Modelo 22, aos balancetes e aos mapas dos registos de movimentos contabilísticos das empresas em estudo.

Optamos por fazer, numa primeira fase, a análise das correções fiscais efetuadas, o que permitirá concluir ou refutar a influência da fiscalidade na contabilidade nessas entidades e, numa segunda fase, tendo por base os balancetes, verificaremos se, porventura, alguma correção fiscal não foi incluída no quadro 07.

### **3.3. Questões de Investigação**

As questões de investigação que estão na base deste estudo são as que se seguem:

**QI1** - A influência da fiscalidade na contabilidade condiciona a escolha dos diferentes critérios e práticas contabilísticas?

**QI2** - As correções fiscais, efetuadas no quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22, no período de 2016-2018, condicionam o tratamento contabilístico e, por conseguinte, a preparação das demonstrações financeiras?

**Q13** - A tomada de decisões é influenciada pelas divergências que existem entre a fiscalidade e a contabilidade?

### **3.4. Recolha de Dados e Caracterização da Amostra**

Este estudo incide sobre a análise de duas empresas (nomes fictícios): EE, Lda. e AL, Lda. A primeira empresa, (EE, Lda.) é uma sociedade por quotas com cerca de 40 anos de atividade, com quatro colaboradores e com sede no Porto, cujo objeto de atividade é a comercialização de matérias-primas e equipamentos para a indústria de plásticos. Esta detém uma participação financeira de 90% sobre a EI, Lda., que é contabilizada pela aplicação do MEP, estando dispensada de elaborar contas consolidadas de acordo com o n.º 1 do art.º 7.º do DL n.º 98/2015, de 2 de Junho.

A outra empresa, AL, Lda. é também uma sociedade por quotas com cerca de 34 anos de atividade, sediada no Porto, com um colaborador e que tem como objeto de atividade o comércio de matérias plásticas com importação e exportação das mesmas.

O capital social de ambas ascende a € 50.000,00, encontrando-se representado, em cada uma das sociedades, por oito quotas no valor nominal de seis mil duzentos e cinquenta euros cada, sendo seis quotas detidas por três sócios e duas por uma entidade coletiva. Em termos contabilísticos, tanto uma como outra, adotam o SNC-regime geral. Adotam também, o regime de inventário permanente para os inventários e enquadram-se no regime mensal do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e, no regime geral de IRC. A gerência de cada uma delas é exercida pelos três sócios.

Atendendo ao objetivo deste estudo, definimos que o quadro 07 do modelo 22 do IRC das duas empresas descritas, dos anos de 2016 a 2018, seria a base desta análise, o que permitirá identificar as correções fiscais efetuadas e, posteriormente, efetuar a análise dos impactos fiscais resultantes das práticas habituais nas duas empresas.

A escolha das DF's, relativas a 2016 a 2018, prende-se, em primeiro lugar, com a importância que a informação contabilística assume atualmente e que continuará a assumir no futuro, em virtude das transformações no mundo dos negócios, quer a nível nacional, quer a nível internacional, como instrumento de gestão, ou seja, de tomada de decisões por parte dos variados utentes das DF's e, em segundo lugar, com a restrição temporal imposta pela gerência das empresas em questão.

A **recolha de dados** cingiu-se, numa primeira fase, ao levantamento de todas as correções fiscais a *acrescer* ao resultado líquido, evidenciadas no quadro 07 do modelo 22 de cada uma das empresas em estudo, nos anos de 2016, 2017 e 2018.

A informação obtida nesta fase foi esquematizada em dois quadros: 12 e 13.

<b>Correções Fiscais - EE, Lda.</b>				
<b>Quadro 07 - Modelo 22</b>	<b>Campo</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
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)]	<b>702</b>	€ 46 757,28	€ 0,00	€ 0,00
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	<b>710</b>	€ 289,27	€ 90,03	€ 68 639,24
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	<b>724</b>	€ 57 377,38	€ 109 98,96	€ 97 130,31
Multas, coimas e demais encargo, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	<b>728</b>	€ 493,54	€ 345,88	€ 178,42
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	<b>719</b>	€ 1 872,05	€ 1 872,05	€ 1 872,05
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	<b>739</b>	€ 400,00	€ 83,33	€ 0,00

Quadro 12-Correções fiscais a acrescentar ao resultado líquido-EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir do quadro 7)

<b>Correções Fiscais - AL, Lda.</b>				
<b>Quadro 07 - Modelo 22</b>	<b>Campo</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
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)]	<b>702</b>	€ 34 985,51	€ 0,00	€ 0,00
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	<b>710</b>	€ 1 116,39	€ 34 529,18	€ 303,05
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	<b>721</b>	€ 0,00	€ 1 130,70	€ 0,00
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	<b>724</b>	€ 116 350,63	€ 8 223,82	€ 72 205,60
Multas, coimas e demais encargo, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	<b>728</b>	€ 542,46	€ 995,71	€ 37,50
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)	<b>718</b>	€ 8 278,30	€ 0,00	€ 0,00
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	<b>723</b>	€ 304,17	€ 259,71	€ 253,5€
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	<b>739</b>	€ 1 250,00	€ 0,00	€ 0,00
Outros acréscimos	<b>752</b>	€ 0,00	€ 119,65	€ 1 932,49

Quadro 13-Correções fiscais a acrescentar ao resultado líquido-AL, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir do quadro 7)

Posteriormente, procedemos ao estudo de cada uma dessas correções fiscais, através da análise dos lançamentos contabilísticos efetuados subjacentes às mesmas, que foram replicados sob a forma de quadro, um para cada uma das empresas.

### 3.4.1. Campo 702 - Variações Patrimoniais Positivas, não Refletidas no Resultado Líquido

Nesta subsecção, procuramos identificar todas as variações patrimoniais positivas, não refletidas no resultado líquido, isto é, que modificam, não só a composição do património como também o seu valor, sem reflexos no resultado líquido. Por outras palavras, que alteram o valor de todas as rubricas do Capital Próprio, exceto, do resultado líquido.

Desta forma, foram reconhecidos, consoante se pode verificar através dos quadros 14 e 15, os seguintes movimentos a crédito na conta 56-Resultados Transitados.

<i>EE, Lda.</i>					
<i>Campo 702</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	2111	31/12/2016	Anulação de saldos <b>negativos</b> anteriores	€ 18 685,40	
	2193	31/12/2016	Reversão imparidade clientes duplicados <sup>4</sup>	€ 1 514,70	
	23821	31/12/2016	Anulação de saldos antigos com o pessoal	€ 7 780,97	
	272299	31/12/2016	Anulação do saldo de 2008 <sup>5</sup>	€ 16 664,65	
	278201/2 <sup>6</sup>	31/12/2016	Anulação de saldos parados de 2008	€ 167,44	
	1299101/2514	31/12/2016	Anulação de saldos parados C. Dep. ordem	€ 1 944,12	
	561	31/12/2016	Transferência p/Resultados transitado		€ 46 757,28
				€ 46 757,28	€ 46 757,28

*Quadro 14-Lançamentos contabilísticos relativos às variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, na EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

<i>AL, Lda.</i>					
<i>Campo 702</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	7881	31/12/2016	Transferência p/Resultados transitados	€ 34 985,51	
	561	31/12/2016	Transferência p/Resultados transitados		€ 34 985,51
				€ 34 985,51	€ 34 985,51

*Quadro 15-Lançamentos contabilísticos relativos às variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, na AL, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

Da análise do quadro 14, concluímos que o movimento a crédito da conta resultados transitados, resultou da presença de erros que foram considerados materialmente relevantes. Estes estão relacionados com saldos “parados” de diversas contas, tais como clientes, pessoal, outras contas a receber e a pagar e depósitos à ordem.

<sup>4</sup>Naquela data, evidenciamos, também a transferência de clientes de cobrança duvidosa para clientes conta corrente (D 2111-C 2139), uma vez que a dívida deixou de ser considerada de cobrança duvidosa.

<sup>5</sup>A conta 272299 (acréscimos de gastos), em 31/12/2016, apresentava saldo credor. Ao verificarmos que o saldo remontava a 2008, procederam à sua anulação por contrapartida de resultados transitados. (Desconhecem a origem deste saldo).

<sup>6</sup>A conta 278 diz respeito a outros devedores e credores.

A conta 2111 (clientes) apresentava saldos negativos que remontavam a 1991, 1992 e 2008 e a conta 2193 (imparidade de clientes) evidenciava erros de contabilização de 2015.

Na conta 238<sup>7</sup> (pessoal) registam as despesas dos comerciais não documentadas<sup>8</sup>, inclusive despesas pessoais que são pagas através do cartão de crédito da empresa à qual pertencem, atribuído a cada um deles. Posteriormente, verificando-se a entrega do documento em falta ou (no caso de se tratar de uma despesa pessoal) a liquidação do valor em causa, transferem da conta 238 para a conta de custos específica ou depósitos à ordem, respetivamente. Infelizmente, no passado, a entrega dos documentos não lhes era exigida e, como tal, a conta 238 não se encontrava saldada, pelo que foi alvo das correções identificadas no quadro 14.

Por sua vez, as contas 278201, 278202, 1299101 e 2514, que diziam respeito, respetivamente, a “Valor Rec. Por Cnta da Spread”, “Valor Rec. Tribunal Matosinhos”, “Banco Esp.S.& Comercial Lisboa” e ao cartão “American Express de João Ferreira”, também foram objeto de correções, tendo em conta que todas elas estavam em desuso<sup>9</sup>. As duas primeiras contas tinham sido criadas para dar resposta a situações muito específicas que já tinham sido sanadas. A terceira (remonta aos anos 90) e quarta conta estavam relacionadas com cartões de crédito de ex-colaboradores. Todas estas contas apresentavam indevidamente saldos que foram anulados em 2016.

Quanto ao quadro 15, os comentários a tecer são relativos à transferência de resultados de períodos anteriores (7881) para resultados transitados, em virtude de terem considerado que se estava perante um erro de materialidade relevante. Acrescentamos que a contrapartida da conta 7881, conforme demonstramos no quadro 16, foi diversificada, dependendo do tipo de erro que se pretendia corrigir.

---

<sup>7</sup>Movimentos contabilísticos evidenciados aquando do registo das despesas não documentadas ou pessoais, são: D 238 – C 25140X (cartão de crédito atribuído a cada um dos comerciais). No caso de despesas documentadas, debitam a conta de custos específica por contrapartida da conta 25140X. Mais tarde, isto é, aquando do débito na conta bancária das despesas dos comerciais, debitam a conta 25140X e creditam a conta 12 (depósitos à ordem).

<sup>8</sup>Referimos que, no nosso entender, estas despesas não documentadas (confidenciais) deviam, na altura em que ocorreram, ser acrescidas no quadro 07.

<sup>9</sup>Estas contas deviam ter sido saldadas no momento em que se verificou o término dos assuntos que lhes deram origem. Tal não aconteceu devido a falha humana.

31/12/2016	7881	Transferência p/Resultados transitados	34 985,51	€	<b>Contrapartida</b>
31/12/2016	7881	Transferência saldo IRC 2015	0	0,12	<b>2417</b>
31/12/2016	7881	Acertos	0	222,23	<b>611</b>
31/12/2016	7881	Anulação saldo parado 2016	0	291,23	<b>2511</b>
31/12/2016	7881	Anulação saldo anterior a 2008	0	45,59	<b>278108</b>
31/12/2016	7881	Anulação saldo conta 2311/2 anterior a 2008	0	3 363,35	<b>231/2</b>
31/12/2016	7881	Anulação saldo conta 2251 anterior a 2008	0	9 898,56	<b>2251</b>
31/12/2016	7881	Anulação saldos parados Fornecedores 31122016	0	5 606,22	<b>2211</b>
31/12/2016	7881	Anulação saldos parados Fornecedores 31122016	0	220,58	<b>2211</b>
31/12/2016	7881	Transferência de excedente de 2009	0	7,80	<b>2111</b>
31/12/2016	7881	Transferência de saldo de 2002	0	15 552,18	<b>2111</b>

Quadro 16-Descrição da conta 7881 na AL, Lda. (Fonte: Balancete 2016)

### 3.4.2. Campo 710 - Correções Relativas a Períodos de Tributação Anteriores

Nesta subsecção, evidenciamos as correções relativas a períodos anteriores que não foram imputáveis ao exercício em que são contabilizadas (2016, 2017 e 2018), já que na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram previsíveis ou manifestamente conhecidas (art.º 18.º, n.º 2 do CIRC, à contrária). Desta forma, os custos e proveitos de exercícios anteriores (derivados de erros ou omissões que não sejam de grande significado) foram contabilizados por contrapartida das contas 6881 ou 7881 (correções relativas a períodos anteriores). (Este levantamento foi efetuado, tendo, mais uma vez, por base os balancetes das empresas).

<i>EE, Lda.</i>					
<i>Campo 710</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	6881	21/10/2016	Seg.Acid.Trab.1/1/15 a 31/12/15 (acerto) <sup>10</sup>	€ 289,27	
	1207	21/10/2016	Seg.Acid.Trab.1/1/15 a 31/12/15 (acerto)		€ 289,27
				€ 289,27	€ 289,27
<b>ANO 2017</b>					
	6881	15/03/2017	Acerto seguro Aci. Trab 2016	€ 90,03	
	1207	15/03/2017	Acerto seguro Aci. Trab 2016		€ 90,03
				€ 90,03	€ 90,03
<b>ANO 2018</b>					
	6881	31/12/2018	Acerto C/C-Transf. saldos anteriores	€ 4 912,06	
	6881	31/12/2018	Acerto C/C-Transf. saldos anteriores	€ 40 009,87	
	6881	31/12/2018	Anulação de saldos	€ 23 717,31	
	251402 <sup>11</sup>	31/12/2018	Anulação de saldos antigos		€ 14 475,82
	23821	31/12/2018	Anulação de saldos antigos		€ 9 241,49
	2111	31/12/2018	Acertos C/C		€ 44 921,93
				€ 68 639,24	€ 68 639,24

Quadro 17-Lançamentos contabilísticos relativos às correções períodos anteriores na EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)

<sup>10</sup>Acerto do montante do seguro de acidentes de trabalho relativo ao ano imediatamente transato.

<sup>11</sup>Esta conta (251402) dizia respeito ao cartão de crédito do colaborador Manuel que deixou de fazer parte dos quadros da empresa, desde 2012. Devido à não entrega dos documentos pagos com o cartão de crédito por parte desse colaborador, a conta em questão apresentava saldo que foi anulado em 2018.

<i>AL, Lda.</i>					
<i>Campo 710</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	6881	01/01/2016	Juros Financ. Externos referentes a 2010 <sup>12</sup>	€ 1 116,39	
	25119106	01/01/2016	Juros Financ. Externos referentes a 2010		€ 1 116,39
				€ 1 116,39	€ 1 116,39
<b>ANO 2017</b>					
	6881	01/09/2017	Correções períodos anteriores	€ 191,92	
	6881	31/12/2017	Acerto saldo conta corrente	€ 0,03	
	6881	31/12/2017	Reversão imparidade 2015 fornecedores <sup>13</sup>	€ 34 337,23	
	2211	12/2017	Fornecedores gerais		€ 34 529,18
				€ 34 529,18	€ 34 529,18
<b>ANO 2018</b>					
	6881	31/12/2018	Acerto C/C-Transf. saldos anteriores	€ 210,42	
	6881	31/12/2018	Acerto C/C	€ 92,63	
	2111	31/12/2018	Acertos C/C		€ 303,05
				€ 303,05	€ 303,05

*Quadro 18-Lançamentos contabilísticos relativos às correções períodos anteriores na AL, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

Conforme podemos verificar através dos registos contabilísticos dos quadros 17 e 18, foram efetuados acertos nas contas correntes de clientes, de fornecedores e de juros de financiamentos externos, de períodos anteriores (2010, 2015 e 2016) que, por lapso, não foram identificados na devida altura e, por conseguinte, como não se enquadravam no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC foram acrescidos no **campo 710**.

### **3.4.3. Campo 718 - Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber de Clientes**

Como já referimos no capítulo anterior, o risco de recebimento dos créditos deve ser acautelado. Assim, tendo em conta que o CIRC estabelece várias condições para a contabilização das perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, só podem ser descontadas ao lucro tributável desde que respeitem o art.º 28.º-A, n.º 1, al. a) e o art.º 28.º-B, ou seja, se disserem respeito à atividade normal da empresa e que estejam evidenciados na contabilidade como clientes de cobrança duvidosa, através da transferência das contas correntes de clientes (211) para a conta clientes de cobrança duvidosa (213) - (D 213 – C 211)-, que estejam em mora há mais de 6 meses, desde a data de vencimento e desde que existam provas de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

<sup>12</sup>Nesta conta (25119106), em 2010, creditaram juros relativos a um financiamento externo. Mais tarde, em 2016, evidenciaram, que, por lapso, o montante dos juros ainda não tinha sido transferido para a conta de gastos respetiva (69113), pelo que, procederam à sua correção.

<sup>13</sup>Perda por imparidade, indevidamente constituída, em 2015, (D 2211 – C 561), devido à má interpretação da conta corrente do fornecedor X, relativa a anos anteriores.

Com o intuito de apurarmos se essas condições tinham sido respeitadas, solicitamos, em primeiro lugar, os mapas de antiguidade das contas a receber dos anos em apreço. Observamos, então, que todas as imparidades constituídas eram de períodos muito longínquos (Anexo II). De seguida, obtivemos do contabilista certificado a informação de que não existiam provas efetivas da tomada de diligências para o recebimento das dívidas dos clientes identificados e, por fim, procedemos à análise dos registos contabilísticos relativos à constituição dessas perdas por imparidade em dívidas a receber<sup>14</sup> (quadros 19 e 20) e que, como não reuniam os referidos requisitos foram acrescidas no quadro 07.

<i>AL, Lda.</i>					
<i>Campo 718</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	6511	31/12/2016	Imparidade clientes	€ 10 373,50	
	6511	31/12/2016	Estorno de Imparidade de clientes <sup>15</sup>	€ -2 095,20	
	2193	31/12/2016	Imparidade clientes		€ 10 373,50
	2193	31/12/2016	Estorno de Imparidade de clientes		€ -2 095,20
				€ 8 278,30	€ 8 278,30

*Quadro 19-Lançamentos contabilísticos relativos a perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes na AL, Lda. evidenciado no campo 718. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

<i>AL, Lda.</i>					
<i>Campo<sup>16</sup> 721</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito(C)</i>
<b>ANO 2017</b>					
	6511	31/12/2017	Constituição imparidade em 31/12/2017	€ 1 130,70	
	2193	31/12/2017	Perdas de imparidade de clientes		€ 1 130,70
				€ 1 130,70	€ 1 130,70

*Quadro 20-Lançamentos contabilísticos relativos a perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes na AL, Lda. evidenciado no campo 721. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

Importa, portanto, referir que a constituição de perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, segundo o § 24 da NCRF 27, deve ser efetuada sempre que exista uma evidência objetiva de um evento de perda, como por exemplo, a probabilidade de o devedor entrar em falência, significativa dificuldade financeira do devedor, incumprimento contratual, não sendo portanto, necessário a observação das condições impostas pelo critério fiscal.

<sup>14</sup>Os clientes identificados como devedores estavam evidenciados na contabilidade como clientes de cobrança duvidosa.

<sup>15</sup>Aquando da constituição das perdas por imparidade, por lapso, foi incluído o cliente Y que não estava em incumprimento.

<sup>16</sup>Por lapso, a constituição das imparidades foi incluída no **campo 721** quando devia ter sido acrescida no **campo 718**.

### 3.4.4. Campo 724 - IRC, Tributações Autónomas, e Outros Impostos que Incidam Sobre Lucros

De acordo com o art.º 23.º-A, n.º 1, al. a) do CIRC, não são dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor da estimativa de IRC, incluindo as tributações autónomas e as respetivas derramas (derrama municipal e estadual), pelo que foram acrescidos **no campo 724**<sup>17</sup> (quadros 21 e 22).

<i>EE, Lda.</i>					
<i>Campo 724</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	2413	31/12/2016	Estimativa IRC 2016		€ 57 377,38
	8121	31/12/2016	Estimativa IRC 2016	€ 57 377,38	
				€ 57 377,38	€ 57 377,38

*Quadro 21-Lançamentos contabilísticos relativos á estimativa de IRC na EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

<i>AL, Lda.</i>					
<i>Campo 724</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	2413	31/12/2016	Estimativa IRC 2016		€ 116 350,63
	8121	31/12/2016	Estimativa IRC 2016	€ 116 350,63	
				€ 116 350,63	€ 116 350,63

*Quadro 22-Lançamentos contabilísticos relativos á estimativa de IRC na AL, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

### 3.4.5. Campo 728 - Multas, Coimas, Juros Compensatórios e Moratórios

As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios que reúnam as características previstas no art.º 23.º-A, n.º 1, al. e) do CIRC, evidenciadas na contabilidade, não são gastos aceites fiscalmente, pelo que foram acrescidos no campo 728.

<sup>17</sup>Para evitar a redundância optamos por apenas mencionar os lançamentos contabilísticos relativos à estimativa de IRC do ano de 2016, tendo em conta que as contas usadas em 2017 e 2018 foram, exatamente, as mesmas, com a particularidade de que, os montantes declarados são diferentes.

<b>EE, Lda.</b>					
<b>Campo 728</b>	<b>Conta</b>	<b>Data</b>	<b>Descrição</b>	<b>Débito (D)</b>	<b>Crédito (C)</b>

**ANO 2016**

688811	02/03/2016	Multas Fiscais IRC 2014		€ 274,13	
688811	12/07/2016	IRC Mod 22/2013 fora de prazo		€ 75,00	
688811	27/10/2016	IRC Mod 22/2015 fora de prazo		€ 75,00	
691811	02/03/2016	Juros de Mora		€ 0,36	
691811	03/11/2016	Juros IRC 2015		€ 3,64	
691812	03/11/2016	Juros compensatórios IRC 2015		€ 65,41	
1207	2016	Pagamento através Banco			€ 493,54
				€ 493,54	€ 493,54

**ANO 2017**

688811	09/08/2017	IRC Mod. 22/2016 fora de prazo		€ 75,00	
691811	21/08/2017	Juros Mora IRC 2016		€ 32,90	
691812	21/08/2017	Juros Compensatórios IRC 2016		€ 237,98	
1207	2017	Pagamento através Banco			€ 345,88
				€ 345,88	€ 345,88

**ANO 2018**

688811	06/08/2018	IRC Mod. 22/2017 fora de prazo		€ 37,50	
691811	07/08/2018	Juros Mora IRC 2017		€ 53,71	
691812	07/08/2018	Juros Compensatórios IRC 2017		€ 87,21	
1207	06/08/2018	Pagamento através Banco			€ 178,42
				€ 178,42	€ 178,42

Quadro 23-Lançamentos contabilísticos relativos a multas, juros de mora e juros compensatórios na EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)

<b>AL, Lda.</b>					
<b>Campo 728</b>	<b>Conta</b>	<b>Data</b>	<b>Descrição</b>	<b>Débito (D)</b>	<b>Crédito (C)</b>

**ANO 2016**

688811	02/03/2016	Multas Fiscais IRC 2014		€ 391,92	
688811	12/07/2016	IRC Mod 22/2013 fora de prazo		€ 75,00	
688811	28/10/2016	IRC Mod 22/2015 fora de prazo		€ 75,00	
691811	02/03/2016	Juros de Mora		€ 0,54	
1207	2016	Pagamento através Banco			€ 542,46
				€ 542,46	€ 542,46

**ANO 2017**

688811	09/08/2017	IRC Mod 22/2016 fora de prazo		€ 75,00	
691811	21/08/2017	Juros Mora IRC 2016		€ 111,33	
691812	21/08/2017	Juros Compensatórios IRC 2016		€ 809,38	
1207	2017	Pagamento através Banco			€ 995,71
				€ 995,71	€ 995,71

**ANO 2018**

688811	06/08/2018	IRC Mod 22/2017 fora de prazo		€ 37,50	
1207	06/08/2018	Pagamento através Banco			€ 37,50
				€ 37,50	€ 37,50

Quadro 24-Lançamentos contabilísticos relativos a multas, juros de mora e juros compensatórios na Al, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)

Conforme podemos constatar através dos quadros 23 e 24, as penalidades identificadas dizem respeito a multas pagas à AT pela entrega tardia do modelo 22 e aos respetivos juros compensatórios e moratórios.

### 3.4.6. Campo 719 - Depreciações não Aceites Como Gastos Fiscais

Relativamente às **depreciações e amortizações**, os procedimentos tidos em conta incidiram num levantamento exaustivo de todos os bens objeto de depreciação ou amortização. Para isso, em primeiro lugar, solicitamos os mapas de depreciações e amortizações, de modelo oficial do período (modelo 32).

Posteriormente, comparamos as taxas aplicadas com as taxas previstas nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009; identificamos os bens que em regra geral dão origem a depreciações não totalmente aceites para efeitos de IRC, como por exemplo, as viaturas ligeiras de passageiros e, por fim, comparamos as depreciações não aceites, constantes dos mapas com o valor acrescido pela empresa, no quadro 07.

Deste modo, concluímos que no **campo 719**, da EE, Lda., foram incluídas depreciações de duas viaturas ligeiras de passageiros adquiridas em 2016, que nos termos do art.º 34.º, n.º 1 do CIRC, não são aceites como gasto, isto é, na parte correspondente ao custo de aquisição que excedeu o montante definido na Portaria n.º 467/2010, de 07/07, aditada pela Lei n.º 82-D/2014-Fiscalidade Verde, consoante quadro 25.

Descrição-Ano	V. aquisição	V. Depreciação	V. da <sup>18</sup> Portaria	V. n. <sup>19</sup> aceite fiscal/e
Peugeot 508 SW – 2016	€ 30 964,68	€ 7 741,17	€ 25 000,00	€ 1 491,17
Peugeot 308 SW – 2016	€ 26 523,51	€ 6 630,88	€ 25 000,00	€ 380,88
<b>Total</b>				<b>€ 1 872,05</b>

*Quadro 25-Depreciações não aceites fiscalmente relativas a duas viaturas de ligeiros de passageiros pertencentes à EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir do mapa de depreciações e amortizações- modelo 32 e da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho)*

Importa ainda acrescentar, que estas viaturas estão a ser depreciadas pelo método das quotas constantes, à taxa de 25% definida nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009 de 24 de setembro.

<sup>18</sup>Nos termos do artigo 1.º, n.º 4, alínea d) da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, o montante fiscalmente depreciável das viaturas ligeiras de passageiros adquiridas no período de tributação de 2016 é de € 25.000,00.

<sup>19</sup>O cálculo das depreciações não aceites fiscalmente é efetuado da seguinte forma: (V. aquisição - V. portaria) \* 25%.

### 3.4.7. Campo 723 - Realizações de Utilidade Social não Dedutíveis

No que concerne a esta subsecção, o estudo baseou-se na análise dos lançamentos contabilísticos efetuados na contabilidade (quadro 26) e dos respetivos documentos.

<i>AL, Lda.</i>					
<i>Campo 723</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	62639	07/07/2016	Seg.Ac.Pes/Sócio-Gerente 9-03 a 9-9	€ 253,36	
	62639	15/11/2016	Seg.Ac.Pes/Sócio-Gerente 21-10 a 31-12	€ 50,81	
	1207	2016	Pagamento através Banco		€ 304,17
				€ 304,17	€ 304,17
<b>ANO 2017</b>					
	62639	01/01/2017	Transferência para custos	€ 210,28	
	28102	01/01/2017	Transferência para custos		€ 210,28
	62639	17/10/2017	Seg.Ac.Pes/Sócio-Gerente 21-10 a 31-12	€ 49,33	
	1207	17/10/2017	Pagamento através Banco		€ 49,33
				€ 259,61	€ 259,61
<b>ANO 2018</b>					
	62639	01/01/2018	Transferência para custos	€ 204,25	
	28102	01/01/2018	Transferência para custos		€ 204,25
	62639	16/10/2018	Seg.Ac.Pes/Sócio-Gerente 21-10 a 31-12	€ 49,33	
	1207	16/10/2018	Pagamento através Banco		€ 49,33
				€ 253,58	€ 253,58

*Quadro 26-Lançamentos Contabilísticos relativos a Realizações de utilidade social não dedutível na AL, Lda. (Fonte Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

Detetamos, então, que estes registos contabilísticos (quadro 26) dizem respeito ao seguro de acidentes pessoais de um dos sócios-gerentes. Consoante o preconizado no art.º 43.º, n.º 4 do CIRC, estes gastos não foram considerados dedutíveis, tendo em conta que não foram verificadas conjuntamente, as várias condições previstas no dito artigo, tais como, a não observância da atribuição deste benefício à globalidade dos trabalhadores efetivos, ou no âmbito de instrumento de regulamentação coletiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem, e, por conseguinte, foram acrescidos no **campo 723**.

### 3.4.8. Campos 739 e 767- Mais-Valia

A investigação desta subsecção teve início com o preenchimento de uma *checklist* (quadro 27), usada para simplificar o apuramento de todos os factos que podiam ter uma certa relevância para esta temática.

DESCRIÇÃO	Sim	Não	N/A
Há elementos alienados no período?	X		
Desvalorizações excepcionais comunicadas à AT?		X	
O mapa de mais-valias e menos-valias está corretamente preenchido?			X
Reinvestimento dos valores de realização?		X	
Efetuiu-se o respetivo acréscimo ao lucro tributável?	X		

Quadro 27-Checklist usada para identificação de situações passíveis de mais ou menos-valias, entre outras. (Fonte: Elaboração Própria, em função das observações realizadas)

Daqui resultou a constatação da não existência do mapa de mais-valias e menos-valias fiscais, de modelo oficial, na contabilidade das empresas em estudo (modelo 31). Mediante este lapso, decidimos proceder ao preenchimento dos mesmos (apêndices I, II, III e IV).

Numa fase posterior, analisamos os registos contabilísticos (quadros 28 e 29) efetuados aquando da alienação das viaturas ligeiras de passageiros e, por conseguinte, das mais-valias contabilísticas resultantes dessas transmissões, que foram posteriormente, expurgadas no **campo 767**. Por outro lado, evidenciamos que no **campo 739** foram acrescidas as mais-valias fiscais, cujos valores coincidiram com os das mais-valias contabilísticas, dado que não foi tida em consideração a correção monetária prevista no n.º 1 do art.º 47.º do CIRC.

Na verdade, no cálculo das mais-valias ou menos-valias fiscais, o valor da aquisição, deduzido das depreciações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e de outras correções previstas no art.º 28.º-A, 31.º-B e ainda dos gastos fiscais nos termos do art.º 45.º-A, sem prejuízo do estabelecido no fim do n.º 3 do art.º 31.º-A do CIRC, deve ser atualizado mediante a aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda (n.º 1 do art.º 47.º e n.º 2 do art.º 46.º do CIRC).

<i>EE, Lda.</i>					
<i>Campo 739</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	43402	14/06/2016	Peugeot 307 W		€ 19 088,24
	43402	14/06/2016	Fatura venda Peugeot 307 W	€ 400,00	
	4384	14/06/2016	Anulação dep. acumuladas Peugeot 307 W	€ 19 088,24	
	7871	14/06/2016	Resultado alienação Peugeot 307 W		€ 400,00
				€ 19 488,24	€ 19 488,24
<b>ANO 2017</b>					
	43402	06/03/2017	Renault Clio		€ 8 000,00
	43402	06/03/2017	Fatura venda Renault Clio	€ 3 750,00	
	4384	06/03/2017	Anulação dep. acumuladas Renault Clio	€ 4 333,33 <sup>20</sup>	
	7871	06/03/2017	Resultado alienação Renault Clio		€ 83,33
				€ 8 083,33	€ 8 083,33

Quadro 28-Lançamentos Contabilísticos relativos à alienação de viaturas automóveis na EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)

<sup>20</sup>O valor das depreciações acumuladas foi indevidamente calculado. (ver discussão dos resultados obtidos).

<b>AL, Lda.</b>					
<b>Campo 739</b>	<b>Conta</b>	<b>Data</b>	<b>Descrição</b>	<b>Débito (D)</b>	<b>Crédito (C)</b>
<b>ANO 2016</b>					
	43405	05/12/2016	Ford Focus		€ 21 400,00
	43405	06/12/2016	Fatura venda Ford Focus	€ 1 250,00	
	4384	07/12/2016	Anulação dep. acumuladas Ford Focus	€ 21 400,00	
	7871	08/12/2016	Resultado alienação Ford Focus		€ 1 250,00
				€ 22 650,00	€ 22 650,00

Quadro 29-Lançamentos contabilísticos relativos à alienação de uma viatura automóvel na AL, Lda. Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)

Enfatizamos, mais uma vez, que o método de cálculo das depreciações em uso nas duas empresas é o método da linha reta, previsto no art.º 5.º do DR n.º 25/2009 de 14/09. Segundo o previsto no n.º 1 desse artigo, o valor da depreciação é calculado aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do art.º 2.º as taxas de depreciação ou amortização fixadas na tabela I ou na tabela II anexas ao DR mencionado.

### 3.4.9. Campo 752 - Outros Acréscimos

Nesta subsecção, evidenciamos no **campo 752** (quadro 30) alguns gastos considerados pouco usuais e que não são aceites fiscalmente, tais como, portagens de um dos sócios gerentes e parque de estacionamento de um dos colaboradores da AL, Lda.

<b>AL, Lda.</b>					
<b>Campo 752</b>	<b>Conta</b>	<b>Data</b>	<b>Descrição</b>	<b>Débito (D)</b>	<b>Crédito (C)</b>
<b>ANO 2017</b>					
	62516	22/02/2017	Portagens	€ 0,65	
	62518	2017	Parques de estacionamento	€ 119,00	
	1207	2017	Pagamento através Banco		€ 119,65
				€ 119,65	€ 119,65
<b>ANO 2018</b>					
	68889	31/03/2018	Anul imp clientes 2010 const. em 07/03/18	€ 1 932,00	
	68889	01/12/2018	Acertos contas bancárias	€ 0,49	
	1204	01/12/2018	Acertos contas bancárias		€ 0,49
	6511	31/03/2018	Anul imp clientes 2010 const. em 07/03/18		€ 1 932,00
				€ 1 932,49	€ 1 932,49

Quadro 30-Lançamentos contabilísticos relativas a situações não usuais na contabilidade na AL, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)

Data Regis...	Tipo Documento	Nº Documento	Nº Co...	Descrição	Valor Débito	Valor Crédito	Valor Cód. Cas...
31/03/2018		032018030013	68889	anulação imparidade constituída em 7/03/2018	1 932,00		1 932,00
31/03/2018		032018030013	6511	anulação imparidade constituída em 7/03/2018		1 932,00	-1 932,00
31/03/2018		032018030013	2193	anulação imparidade constituída em 7/03/2018	1 932,00		1 932,00
31/03/2018		032018030013	21305	anulação imparidade constituída em 7/03/2018		1 932,00	-1 932,00

Tabela 1-Registos contabilísticos evidenciados na contabilidade da AL, Lda., relativos à anulação das perdas por imparidade (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)

Através da tabela 1 conseguimos evidenciar a anulação da imparidade mediante o débito da conta 68889 (Outros gastos) por contrapartida da conta 6511 (perdas por imparidade em dívidas a receber) e a transferência da 2193 (perdas por imparidade acumuladas) para a conta 21305 (cliente de cobrança duvidosa).

Posteriormente a esta recolha de dados, seguiu-se o levantamento de todas as correções fiscais a **deduzir** ao resultado líquido, evidenciadas no quadro 07 do modelo 22 de cada uma das empresas em estudo, nos anos de 2016, 2017 e 2018, sendo que na AL, Lda. apenas se verificou o preenchimento do **campo 767**, já analisado anteriormente (quadro 31).

<b>Quadro 07 - Modelo 22</b>	<b>Campo</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
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)	<b>758</b>	€ 150 793,77	€ 135 396,12	€ 121 374,01
Mais-valias contabilísticas	<b>767</b>	€ 400,00	€ 83,33	€ 0,00
Benefícios fiscais	<b>774</b>	€ 222,00	€ 222,00	€ 1 222,00

*Quadro 31-Correções fiscais a deduzir ao resultado líquido nos anos de 2016 a 2018 da EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir do quadro 07)*

### **3.4.10. Campo 758 - Anulação dos Efeitos do Método da Equivalência Patrimonial**

Realçamos, em primeiro lugar, que a EE, Lda. detém, desde 2007, uma participação financeira de 90% sobre a EI, Lda., sendo contabilizada através da aplicação do MEP (quadro 32).

<b>EE, Lda.</b>					
<b>Campo 758</b>	<b>Conta</b>	<b>Data</b>	<b>Descrição</b>	<b>Débito (D)</b>	<b>Crédito (C)</b>
<b>ANO 2016</b>					
	7852	31/12/2016	Aplicação MEP RLE 2016 EI, Lda.		€ 150 793,77
	41411	31/12/2016	Aplicação MEP RLE 2016 EI, Lda.	€ 150 793,77	
				€ 150 793,77	€ 150 793,77
<b>ANO 2017</b>					
	7852	31/12/2017	Aplicação MEP RLE 2017 EI, Lda.		€ 135 396,12
	41411	31/12/2017	Aplicação MEP RLE 2017 EI, Lda.	€ 135 396,12	
				€ 135 396,12	€ 135 396,12
<b>ANO 2018</b>					
	7852	31/12/2018	Aplicação MEP RLE 2018 EI, Lda.		€ 121 374,01
	41411	31/12/2018	Aplicação MEP RLE 2018 EI, Lda.	€ 121 374,01	
				€ 121 374,01	€ 121 374,01

*Quadro 32-Lançamentos contabilísticos relativos ao MEP (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

Com o intuito de analisarmos os valores evidenciados no **campo 758**, solicitamos à EE, Lda. as DF`s da EI, Lda., dos anos em estudo, observando-se que os valores foram obtidos através

da multiplicação do seu resultado líquido positivo por 90% (percentagem da participação financeira detida pela EE, Lda.).

### 3.4.11. Campo 774 - Benefícios Fiscais

Como referimos no capítulo anterior, os benefícios fiscais a incluir no **campo 774** são os que operam por dedução ao rendimento (quadro 33). Aludimos ainda que, a quantia a inscrever neste campo deve ser a que consta do Quadro 04 - total das deduções do Anexo D à Declaração modelo 22. (O que se verificou no caso em apreço).

<i>EE, Lda.</i>					
<i>Campo 774</i>	<i>Conta</i>	<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Débito (D)</i>	<i>Crédito (C)</i>
<b>ANO 2016</b>					
	68831	11/03/2016	Trf. p/Norquifar 1º semestre 2016	€ 222,00	
	1211	11/03/2016	Trf. p/Norquifar 1º semestre 2016		€ 222,00
	68831	14/07/2016	Trf. p/Norquifar 2º semestre 2016	€ 222,00	
	1201	14/07/2016	Trf. p/Norquifar 2º semestre 2016		€ 222,00
				€ 444,00	€ 444,00
<b>ANO 2017</b>					
	68831	17/01/2017	Trf. p/Norquifar 1º semestre 2017	€ 222,00	
	1211	17/01/2017	Trf. p/Norquifar 1º semestre 2017		€ 222,00
	68831	14/07/2017	Trf. p/Norquifar 2º semestre 2017	€ 222,00	
	1201	14/07/2017	Trf. p/Norquifar 2º semestre 2017		€ 222,00
				€ 444,00	€ 444,00
<b>ANO 2018</b>					
	68831	15/01/2018	Trf. p/Norquifar 1º semestre 2018	€ 222,00	
	1211	15/01/2018	Trf. p/Norquifar 1º semestre 2018		€ 222,00
	68831	11/07/2018	Trf. p/Norquifar 2º semestre 2018	€ 222,00	
	1201	11/07/2018	Trf. p/Norquifar 2º semestre 2018		€ 222,00
	688205	21/12/2018	FLEP-Fundação Lar Evangélico PT	€ 2 500,00	
	1207	21/12/2018	Débito cartão pag. serviços		€ 2 500,00
				€ 2 944,00	€ 2 944,00

*Quadro 33-Lançamentos contabilísticos relativas aos benefícios fiscais na EE, Lda. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

Na sequência deste quadro, evidenciamos que as quotizações empresariais à *Norquifar- Associação do Norte dos Importadores, Armazenistas de Produtos Químicos e Farmacêuticos*, efetivamente pagas (€ 444,00) foram contabilizadas na conta 68831 (quotizações). Importa ainda acrescentar que, segundo o art.º 44.º do CIRC, as quotizações empresariais são majoradas em 50%, com o limite de 2/1000 do volume de negócios, o que, efetivamente, se verificou.

Por sua vez, o donativo atribuído à Fundação Lar Evangélico foi contabilizado na conta 688205 (donativos), tendo sido incluído no quadro 08 do anexo D, no código 11 - Mecenato

social – apoio especial. De acordo com o disposto no art.º 62.º do EBF, o donativo em causa foi majorado em 40%, pois não atingiu o limite fiscalmente aceite que é de 8/1000 das vendas e prestações de serviços do período.

### 3.4.12. Outros Campos não Identificados no Quadro 07

Numa segunda instância decidimos desenvolver uma análise mais pormenorizada aos balancetes cedidos pelas empresas e com recurso a mais uma *checklist* (quadro 34), por forma a esclarecer algumas dúvidas levantadas durante a fase anterior.

DESCRIÇÃO	Sim	Não	N/A
Há despesas confidenciais?		X	
Há despesas não documentadas?		X	
Há bens reavaliados?		X	
Registaram-se despesas de representação?	X <sup>21</sup>		
Há despesas com combustíveis?	X <sup>22</sup>		
Há despesas com viaturas ligeiras de passageiros? <sup>23</sup>	X <sup>24</sup>		

*Quadro 34-Checklist - Identificação de outras situações não refletidas no quadro 07. (Fonte: Elaboração Própria, em função das observações realizadas)*

Relativamente aos combustíveis (tabela 2), verificamos que em 2016, existem na AL, Lda., registos contabilísticos em nome de um dos sócios-gerentes, cuja viatura automóvel não pertencia ao ativo da empresa, pelo que devia ter sido considerado encargo não dedutível para efeitos fiscais (art.º 23.º-a, n.º 1 al. j)) e, por consequência, incluído no **campo 733**.

Data	Nº Documento	Nº Conta C/G	Descrição	Débito
25/08/2016	032016080010	62422	P.A. S.J. Brito	58,80
01/08/2016	031016080001	62422	P.A. S. João Brito	42,15
13/07/2016	032016070020	62422	Posto BP S. J. Brito	51,65
05/07/2016	032016070003	62422	Repsol; BP S. João Brito	119,42
31/05/2016	032016050023	62422	Posto BP S. J. Brito	67,90
28/04/2016	032016040023	62422	Posto BP S. João Brito	53,14
13/04/2016	032016040009	62422	Posto BP S.J. Brito	53,48
15/03/2016	032016030016	62422	Posto BP S. João Brito	110,00
17/02/2016	031016020001	62422	Posto BP S.J. Brito	52,01
25/01/2016	031016010003	62422	Posto BP S. J. Brito	53,00
				<b>661,55</b>

*Tabela 2-Movimentos contabilísticos evidenciados na AL, Lda., de combustível. (Fonte: Elaboração Própria a partir dos mapas dos registos de movimentos contabilísticos)*

<sup>21</sup>Despesas de representação que constam de almoços e jantares com clientes, (só existem na EE, Lda.) e que foram alvo de tributação autónoma.

<sup>22</sup>Evidenciamos despesas com combustíveis a acrescer no quadro 07, apenas na AL, Lda.

<sup>23</sup>Despesas de seguros, conservação e reparação, combustível, juros de leasing, depreciações, rendas e alugueres.

<sup>24</sup>Observamos despesas com viaturas ligeiras de passageiros, apenas na EE, Lda., que foram objeto de tributação autónoma.

No que concerne às ajudas de custo e deslocações, detetamos na EE, Lda., em 2016, 2017 e 2018 montantes relativamente altos relativos a quilómetros (encargos pela deslocação em viatura própria) pagos a um dos sócios-gerentes que, por lapso, não foram incluídos no **campo 730** (Tabelas 3,4 e 5). Aqueles encargos não são dedutíveis para efeitos fiscais, dado a inexistência de, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, entre outros, de acordo com o art.º 23.º-A, n.º 1, al. h), do CIRC.

U31/12/2016	FECH16120001	62511	Lançamento Regularização	17 322,48	-17 322,48
31/12/2016	022016120029	62511	Kms Dezembro/2016	1 336,68	1 336,68
06/12/2016	022016120004	62511	Kms Novembro/2016	1 323,72	1 323,72
03/11/2016	022016110004	62511	Kms Outubro/2016	1 331,28	1 331,28
06/10/2016	022016100009	62511	Kms Setembro/2016	1 341,36	1 341,36
31/08/2016	022016080007	62511	Kms Agosto/2016	1 326,60	1 326,60
02/08/2016	022016080002	62511	Kms Julho/2016	1 334,52	1 334,52
04/07/2016	022016070002	62511	Kms Junho/2016	1 354,68	1 354,68
03/06/2016	022016060004	62511	Kms Maio/2016	1 332,00	1 332,00
03/05/2016	022016050003	62511	Kms Abril/2016	1 335,96	1 335,96
07/04/2016	022016040006	62511	Kms Março/2016	1 318,68	1 318,68
01/03/2016	022016030001	62511	Kms Fevereiro/2016	1 322,64	1 322,64
16/02/2016	022016020016	62511	Kms Janeiro/2016	1 350,00	1 350,00
13/01/2016	022016010009	62511	Kms Dezembro/2015	1 314,36	1 314,36

Tabela 3-Ajudas de custo de 2016. (Fonte: Mapas dos registos de movimentos contabilísticos da EE, Lda.)

U31/12/2017	FECH17120001	62511	Lançamento Regularização	14 697,72	-14 697,72
12/12/2017	022017120003	62511	Kms Novembro	1 333,80	1 333,80
07/11/2017	022017110001	62511	Kms Outubro	1 368,00	1 368,00
10/10/2017	022017100005	62511	Kms Setembro	1 294,20	1 294,20
07/09/2017	022017090002	62511	Kms Agosto	1 311,48	1 311,48
07/08/2017	022017080004	62511	Kms Julho	1 328,40	1 328,40
07/07/2017	022017070002	62511	Kms Junho	1 329,12	1 329,12
06/06/2017	022017060002	62511	Kms Maio	1 345,32	1 345,32
09/05/2017	022017050005	62511	Kms Abril	1 330,56	1 330,56
05/04/2017	022017040003	62511	Kms Março	1 352,52	1 352,52
03/03/2017	022017030003	62511	Kms Fevereiro	1 383,12	1 383,12
02/02/2017	022017020002	62511	Kms Janeiro	1 321,20	1 321,20

Tabela 4-Ajudas de custo de 2017. (Fonte: Mapas dos registos de movimentos contabilísticos da EE, Lda.)

U31/12/2018	FECH18120001	62511	Lançamento Regularização	7 984,80	-7 984,80
06/06/2018	022018060001	62511	Kms Maio	1 332,00	1 332,00
08/05/2018	022018050006	62511	Kms Abril	1 360,80	1 360,80
03/04/2018	022018040006	62511	Kms Março	1 324,80	1 324,80
05/03/2018	022018030004	62511	Kms Fevereiro	1 307,16	1 307,16
02/02/2018	022018020002	62511	Kms Janeiro	1 316,88	1 316,88
16/01/2018	022018010011	62511	Kms Dezembro	1 343,16	1 343,16

Tabela 5-Ajudas de custo de 2018. (Fonte: Mapas dos registos de movimentos contabilísticos da EE, Lda.)

### 3.5. Discussão dos Resultados Obtidos

Com base nos dados recolhidos, apresentamos, em seguida, as respostas às questões de investigação e os resultados obtidos.

#### 3.5.1.QII - A influência da fiscalidade na contabilidade condiciona a escolha dos diferentes critérios e práticas contabilísticas?

Começamos por referir que os critérios e as práticas contabilísticas que foram objeto de uma análise mais proeminente ao longo deste trabalho foram os relacionados com os gastos de depreciação e perdas por imparidade, por se ter determinado que se tratavam de áreas sensíveis nas empresas em estudo.

Como se sabe, as empresas devem registar, em cada período, os gastos das *depreciações e amortizações* que correspondem ao “consumo” dos ativos fixos tangíveis e intangíveis, respetivamente efetuado no período, de forma a refletir a vida útil desses ativos.

Assim, subentendemos que, relativamente à taxa de depreciação das viaturas automóveis ligeiras de passageiros aplicada na EE, Lda., podia passar de 25% para 20% de forma a evidenciar-se na contabilidade a desvalorização anual real dessas viaturas. Segundo a gerência, a vida útil, entendida como sendo o período durante o qual este tipo de ativo está disponível para uso, é de 5 anos, sendo política da empresa substituir as viaturas automóveis ao fim daquele espaço temporal.

Depreendemos, portanto, que a contabilização deste tipo de gastos está a ser baseada em regras assentes numa vida útil estimada pela AT, comprovando, deste modo, a influência da fiscalidade na contabilidade, na escolha da prática contabilística. Esta constatação é ainda reforçada pelo facto de que as empresas em questão optaram pelo regime de depreciação em quotas anuais, em detrimento do regime de depreciação em duodécimos, sendo este aquele que a contabilidade privilegia, quando se pretende obter mensalmente uma imagem fiel do resultado contabilístico. Para a contabilidade, o período de depreciações dos ativos inicia a partir da data em que estejam disponíveis para uso e a vida útil estimada para os ativos fixos tangíveis é a que se constata no quadro 35.

	Ativos
Equipamento básico	10 a 25 anos
Equipamento de transporte	4 a 8 anos
Equipamento administrativo	7 a 10 anos
Outros ativos fixos tangíveis	7 a 10 anos

Quadro 35-As vidas úteis estimadas para os ativos fixos tangíveis mais significativos (Fonte: Elaboração Própria de acordo com o relatório de contas das empresas).

Relativamente às **perdas por imparidade**, estas devem ser usadas para fazer face a potenciais perdas futuras, aplicando-se, mais especificamente, às perdas esperadas em ativos constantes do balanço, como é o caso de uma eventual incobrabilidade da dívida de um cliente.

No âmbito do estudo realizado, evidenciamos muitas correções (regularizações) dos saldos das contas de terceiros (clientes, fornecedores, bancos) pelo que subentendemos que nem sempre foi respeitado o previsto no SNC, ou seja, nem sempre foram efetuados registos das perdas por imparidade quando a expectativa se verificou, devido à divergência entre o momento do registo e o momento da deteção do problema.

Efetivamente, o que verificamos com este estudo é que, devido ao tratamento contabilístico menos rigoroso, as empresas apresentavam nas suas contas de clientes, por exemplo, valores que não correspondiam à realidade e que diziam respeito a períodos relativamente antigos. Não foi possível descobrir a origem exata dessas divergências por falta de dados e também, devido ao desaparecimento de alguns dos clientes identificados, pelo que não foi possível validar por confirmação de terceiros os saldos. Desta forma, não nos parece que estas correções sejam provenientes da influência da fiscalidade, mas sim, pelo descuido e má aplicação de políticas contabilísticas.

### **3.5.2. Q12 - As correções fiscais efetuadas no quadro 07 das declarações de rendimentos Modelo 22, no período de 2016-2018, condicionam o tratamento contabilístico e, por conseguinte, a preparação das demonstrações financeiras?**

Relativamente a esta questão, **começamos por** fazer referência a algumas incongruências contabilísticas verificadas durante o levantamento dos registos subjacentes às correções fiscais, que descrevemos a seguir:

**1)** As *variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido*, evidenciadas em 2016, nas duas empresas, dizem respeito a erros<sup>25</sup> que foram considerados materialmente<sup>26</sup> relevantes de períodos anteriores, pelo que, as correções desses erros deviam ser efetuadas através do procedimento de re-expressão retrospectiva, de acordo com o estipulado na NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros -.

---

<sup>25</sup>Os erros evidenciados são erros de interpretações incorretas de factos e erros de aplicação das políticas contabilísticas, que deviam ter sido detetados e sanados há muito tempo.

<sup>26</sup>No ponto 2) está explicado o conceito de materialidade.

No entanto, tal foi impraticável, devido à falta de dados e de documentos a que pudéssemos aceder, uma vez que algumas situações, as quais foram alvo de regularizações, remontam a períodos bastante longínquos (2008), para além de que as contas anteriores também já estavam aprovadas. Assim, consoante os §§ 34 a 39 da NCRF 4, as regularizações foram registadas no período corrente (2016) nas respetivas contas de balanço, por contrapartida de resultados transitados.

**2)** A contabilização de *correções relativas a períodos de tributação anteriores* deve ser efetuada de acordo com a materialidade dos erros, isto é, deve analisar se as omissões ou as declarações incorretas podem individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas DF`s (§ 5 da NCRF 4).

Deste modo e segundo a nossa perspetiva, alguns dos valores registados na conta 6881, mais concretamente, na EE, Lda. - € 40 009,87, relativos a regularizações de contas correntes de clientes efetuadas em 2018 e na AL, Lda. - € 34 337,23, relativos a regularizações de perdas por imparidade de clientes de 2015, efetuadas em 2017, deviam ter sido regularizadas através de resultados transitados, devido ao valor em causa.

Na verdade, as contas do período em que o erro foi descoberto (2018-EE, Lda, e 2017-AL, Lda.) foram influenciadas por estes valores (quadros 17 e 18);

**3)** No que concerne à constituição das *perdas por imparidade*, conforme mencionado na resposta à **QII**, estas nem sempre foram devidamente constituídas, originando diversas correções. Por exemplo, em 2016 foi acrescida no **campo 702** a reversão de uma perda por imparidade de clientes, registada em duplicado em 2015 (quadro 19).

Sobre este assunto importa, também, fazer menção à característica da prudência que, no nosso entender, é extremamente relevante para a contabilização destas operações. Deve-se, portanto, segundo o § 37 da EC, proceder à inserção de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas precisas em condições de incerteza, isto é, na constituição de perdas por imparidade em dívidas a receber, convém ter em consideração o risco efetivo de incobrabilidade dos créditos, independentemente, das regras fiscais.

**4)** Na determinação da *mais-valia fiscal* resultante da alienação do Renault Clio verificamos que, no ano da sua aquisição (ocorrida em Outubro de 2015), o valor depreciado foi o correspondente ao valor anual das depreciações, ou seja, de € 2 000,00=(€ 8 000,00\*0,25), pelo que se constata que a empresa não adotou a depreciação por duodécimos, disposta no art.º 7.º do DR n.º 25/2009 de 14/09.

Assim, também no ano da alienação e, de acordo com o previsto no art.º 8.º do mesmo DR, não deviam ter considerado os dois meses que antecederam a alienação da viatura em questão. Como resultado deste lapso, o cálculo da mais valia<sup>27</sup> está incorreto, conforme se prova a seguir:

$$(V. aquisição - V. depreciações acumuladas) = V. contabilístico [(\text{€ } 8\,000,00 - \text{€ } 4\,000,00) = \text{€ } 4\,000,00]$$
$$(V. alienação - V. contabilístico) = +/- Valias [(\text{€ } 3\,750,00 - \text{€ } 4\,000,00) = -\text{€ } 250,00].$$

Detetamos, também que o cálculo da mais/menos-valia fiscal, resultante da alienação do Renault Clio, está incorreto, devido à não aplicação da correção monetária<sup>28</sup>, prevista no n.º 1 do art.º 47.º do CIRC (ver Apêndice III).

Por fim, mencionamos que em 2016 existia a possibilidade de reinvestimento do valor de realização de € 400,00, relativo à alienação de um Peugeot 307 W, uma vez que, em 2016, a EE, Lda. adquiriu duas viaturas automóveis novas com o intuito de permanecerem na empresa durante o período de 5 anos. Assim, em 2016, no **campo 740**, deviam ter mencionado metade da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1, do CIRC).

**5)** Em *outros acréscimos* foi usada a conta 68889 (Outros) para anular perdas por imparidade de clientes de 2010, constituídas em 07/03/2018 (quadro 30), que, na nossa opinião, devia ter sido concretizado com recurso à conta 6881 - correções relativas a períodos de tributação anteriores.

Evidenciamos, também, a expurgação dos valores relativos ao registo contabilístico de gastos com portagens de um dos sócios-gerentes e de parques de estacionamento de um dos colaboradores. Segundo a nossa opinião, o procedimento mais correto, nestas circunstâncias, seria exigir que cada um dos intervenientes ressarcisse a empresa pelos gastos indevidamente pagos por esta.

**Numa segunda fase**, observamos, através da análise mais detalhada dos balancetes cedidos pelas empresas, o registo contabilístico de despesas com combustíveis, ajudas de custo e deslocações e despesas não documentadas dos comerciais, que, segundo o preconizado no CIRC, deviam ter sido acrescidas no quadro O7.

---

<sup>27</sup>Conforme explicado no texto, o valor da depreciação acumulada é igual a  $2 \times (\text{€ } 8.000,00/4)$ , uma vez que o veículo foi adquirido em 2015 e foi alienado em 2017. Ver apêndice III e IV.

<sup>28</sup>O valor da mais valia fiscal refletida no quadro 28, relativo ao Renault Clio, está errado. Por um lado, devido ao erro de cálculo, das depreciações acumuladas e também devido à não aplicação da correção monetária. O valor correto é  $\text{€ } -290,00 = \text{€ } 3.750,00 - (\text{€ } 8.000,00 - \text{€ } 4.000,00) \times 1,01$ . Ver apêndice III e IV.

1) No **campo 733** deviam, então, ter sido acrescidas as *despesas com combustíveis* registadas em 2016, na AL, Lda., porquanto diziam respeito a uma viatura automóvel usada por um dos sócios gerentes que não pertencia ao ativo fixo tangível da empresa;

2) No **campo 730** deviam ter sido incluídas as *ajudas de custo e deslocações* contabilizadas em 2016, 2017, 2018, na EE, Lda. Aqueles encargos não são dedutíveis para efeitos fiscais, uma vez que, por cada pagamento efetuado, não existe um mapa que permita o controlo das deslocações a que se referem, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, entre outros, de acordo com o art.º 23.º-A, n.º 1, al. h), do CIRC. Segundo o contabilista certificado, por lapso, estes não foram acrescidos no quadro 07;

3) No **campo 716** deviam ter sido acrescidas as *despesas não documentadas* (confidenciais) dos comerciais, no período em que ocorreram.

Quanto à *preparação das demonstrações financeiras*<sup>29</sup>, constatamos que ao longo dos anos foi influenciada, principalmente, não pela fiscalidade na contabilidade, mas sim pelas irregularidades ou incoerências observadas na contabilidade, mais precisamente, nas contas de clientes, fornecedores, bancos, entre outras. A situação que demonstra influência da fiscalidade na contabilidade é a temática das *depreciações*.

Assim, referimos que a contabilização das depreciações contribui para reduzir o resultado do período e permite a evidência do valor contabilístico efetivo dos ativos, de modo a que o balanço reflita o montante dos mesmos não depreciado (tabela 6). A redução do resultado do período afeta a Demonstração dos Resultados e a correção do valor contabilístico dos ativos afeta o balanço através da dedução ao montante da aquisição das quantias acumuladas das depreciações efetuadas até ao presente.

<b>Balanço</b>	Reduz valor dos ativos
<b>Demonstração dos Resultados</b>	Gasto do Período

Tabela 6-Impacto das depreciações (Fonte: Elaboração Própria a partir §§ 44 a 63 da NCRF 7)

Relativamente à alteração<sup>30</sup> da taxa da depreciação das viaturas ligeiras de passageiros de 25% para 20%, os impactos causados consistiriam na redução do montante da depreciação

<sup>29</sup>As DF's que tiveram maior impacto, com as situações descritas ao longo deste trabalho são o Balanço e a Demonstração dos Resultados.

<sup>30</sup>Para se proceder à alteração da taxa da depreciação, ter-se-ia de solicitar autorização à AT. Segundo o n.º 2 do art.º 18.º do DR n.º 25/2009, a utilização de quotas inferiores dependem de comunicação à AT, efetuada

anual e, por consequência, o resultado do período aumentaria e o balanço espelharia um valor contábilístico relativamente maior. Contudo, a desvalorização seria mais coerente com a vida útil das viaturas, passando de quatro para cinco anos.

Outra temática que queremos enfatizar, tendo em consideração a proeminência evidenciada nas duas empresas, durante o período em análise, diz respeito às *perdas por imparidade*. Como é sabido, o registo de perdas por imparidade deve ser efetuado para todos os ativos em que exista expectativa de uma perda e não apenas para as dívidas de terceiros, por exemplo, em inventários, em ativos fixos tangíveis, entre outros.

Assim, a contabilização das perdas por imparidade em dívidas de terceiros evidenciadas afeta negativamente o resultado do período e, simultaneamente, a redução do ativo, corrigindo a dívida de modo a que apareça no Balanço pelo valor que se espera vir a receber. Por outro lado, as reversões ou anulações das perdas por imparidade observadas afetam exatamente no sentido oposto ao descrito anteriormente (tabela 7).

	<b>Constituição</b>	<b>Reversão</b>
<b>Balanço</b>	Reduz valor dos ativos	Aumenta valor dos ativos
<b>Demonstração dos Resultados</b>	Gasto do Período	Rendimento do Período

*Tabela 7-Impacto das perdas por imparidade (Fonte: Elaboração Própria a partir da NCRF 12)*

### **3.5.3. QI3 - A tomada de decisões é influenciada pelas divergências que existem entre a fiscalidade e a contabilidade?**

Relativamente a esta questão evidenciamos que a tomada de decisões económicas e financeiras (como por exemplos, a distribuição dos resultados pelos colaboradores das empresas e a capacidade da empresa satisfazer os seus compromissos financeiros), que tem por base as DF<sup>s</sup> produzidas e divulgadas pelo departamento de contabilidade das empresas em estudo, sofreu influência, ao longo dos anos, não propriamente pelas divergências que existem entre a fiscalidade e a contabilidade, mas sim pelas imprecisões da informação contábilística.

A informação deve ser preparada tendo por base as normas contábilísticas, de forma a refletir adequadamente a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira das empresas. No entanto, no período em análise, nas duas empresas, constatamos o incumprimento total de algumas normas contábilísticas, como é exemplo a constituição de perdas por imparidade,

---

até ao termo do primeiro período de tributação em que se pretenda iniciar a aplicação de tais quotas, na qual se indiquem as quotas a praticar e as razões que justificam a respetiva utilização.

que segundo o § 24 da NCRF, uma entidade deve, a cada data de relato, reconhecer uma perda por imparidade, caso haja evidência objetiva da sua existência e os ativos financeiros não sejam mensurados ao justo valor através de resultados.

Nestas empresas, a constituição e a reversão de perdas por imparidade não foram reconhecidas no devido momento, ou seja, aquando das evidências objetivas, pelo que evidenciamos um número elevado de correções efetuadas nas contas de clientes e de fornecedores, por contrapartida de resultados transitados e de correções de períodos anteriores. Sobre este assunto, importa ainda realçar a necessidade de atender à característica da prudência na determinação destas estimativas.

#### **3.5.4. Considerações Finais**

Em jeito de síntese, apresentamos as considerações finais relativas ao capítulo III – “Estudo de Casos”, as quais julgamos ser as mais relevantes.

A informação produzida e divulgada pelo departamento de contabilidade destas empresas, destinando-se a apoiar a tomada de decisões por parte dos seus utilizadores, apresenta irregularidades, principalmente ao nível das perdas por imparidade, depreciações, mais/menos-valias e erros de interpretação, quer das normas contabilísticas, quer das normas fiscais, como são exemplo, as ajudas de custo que indevidamente não foram acrescidas no quadro 07 do modelo 22.

A maior parte das irregularidades identificadas remontam a períodos bastante longínquos, o que demonstra que as normas contabilísticas, não eram devidamente respeitadas e cumpridas. Assim, evidenciamos que as contas de clientes, de fornecedores e do pessoal desse período foram alvo de correções muito avultadas, quer através da conta de resultados transitados, quer através de correções relativas a períodos anteriores.

Também verificamos um elevado número de constituições e de anulações de perdas por imparidade, umas devido à duplicação dessas mesmas perdas por imparidade, outras por má interpretação das contas correntes. As depreciações, por sua vez, no ano de alienação do Renault Clio, foram calculadas em função dos duodécimos em alternativa ao método anual, em uso nas empresas. Acrescentamos ainda que, além disso, no cálculo das mais/menos-valias fiscais, a correção monetária não foi aplicada, sendo o coeficiente de desvalorização em 2017 (ano da alienação do Renault Clio) igual a 1,01. (ver apêndice III). Deste modo, no

campo 739 do quadro 07 do modelo 22, em vez de ter sido incluído € 83,33 (quadro 12) – devia ter sido acrescido € 46,66.

Parece-nos, portanto, evidente que a informação contabilística de qualidade insuficiente evidenciada, quer por via de descuido, quer por falta de formação coloca dúvidas sobre as DF's produzidas. Por outro lado, a influência da fiscalidade na contabilidade apenas, se tornou evidente na contabilização das depreciações.

## CONCLUSÕES

---

Apresentamos, neste capítulo, as principais conclusões do presente estudo, as limitações, assim como pistas para investigações futuras sobre esta temática.

A informação contabilística produzida e divulgada pelas empresas em estudo tem demonstrado um papel preponderante na tomada de decisões quer pela própria empresa, como mencionado anteriormente, na decisão da participação nos lucros pelos colaboradores das empresas, quer por outras entidades. De entre estas destacam-se, por exemplo, os financiadores (bancos que pretendem analisar através do relato financeiro, a capacidade da empresa em satisfazer os seus compromissos), fornecedores e Estado. Depreendemos, portanto, ser necessário a obtenção de DF's fidedignas que reflitam, adequadamente a posição financeira e o desempenho das empresas.

No entanto, durante a elaboração deste estudo, observamos várias situações que demonstram a qualidade questionável da informação produzida pelo departamento de contabilidade daquelas empresas.

Independentemente de o ponto de partida deste estudo ter sido a influência que, eventualmente, a fiscalidade podia exercer na contabilidade, a qualidade das DF's evidenciada está relacionada com erros contabilísticos como, por exemplo, no cálculo das depreciações aquando da alienação do Renault Clio e das mais/menos-valias, na interpretação de políticas contabilísticas, como é exemplo a constituição de imparidades.

A influência da fiscalidade na contabilidade, apenas se evidenciou na escolha do método das quotas constantes e, por conseguinte, na aplicação das regras em função da vida útil dos ativos, definida pela AT, bem como na opção pelo regime de depreciação em quotas anuais.

No que concerne à taxa de depreciação aplicada às viaturas automóveis ligeiras de passageiros na EE, Lda., na nossa perspetiva, a sua alteração de 25% para 20% conforme referido na resposta à Q11, após reconhecimento prévio da AT traduziria melhor a situação económica da empresa. Assim, inferimos que a fiscalidade é suficientemente flexível, permitindo às empresas a opção por um dos diversos métodos de depreciações e a não obrigatoriedade da aplicação das tabelas fixadas pela AT, desde que devidamente fundamentadas e autorizadas pela mesma.

Quanto ao elevado número de regularizações de erros verificados nas contas de terceiros, começamos por referir algumas ideias que as empresas devem ter bem presente por forma a tomar consciência da importância implícita nestas correções:

- 1) Primeiramente, salientamos o facto de que as contas correntes, de fornecedores, clientes e outros, devem ser revistas regularmente, se possível, mensalmente;
- 2) Segue-se a informação de que, as regularizações de erros contabilísticos de períodos anteriores, consideradas materialmente relevantes colocam em causa a credibilidade da contabilidade das empresas, como são exemplos algumas das regularizações efetuadas através de contas menos usuais que indiciam alguma conveniência por parte das empresas;
- 3) Esses lapsos podem conduzir à deturpação dos valores de passivos, ativos, custos e proveitos;
- 4) Por fim, a AT pode recorrer a métodos indiretos, segundo o estipulado no art.º 57.º do CIRC, na determinação do lucro tributável.

Outro ponto que realçamos é que as empresas devem sempre atender ao preconizado no SNC na contabilização das perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes. Assim, devem sempre evidenciar uma situação de cobrança duvidosa, tendo em conta a situação económico-financeira dos clientes sobre os quais se deve obter o máximo de informação possível. Referimos, também, que as imparidades têm subjacentes estimativas que podem afetar o resultado do período consoante as expetativas formuladas e desta forma pôr em causa a credibilidade das DF's.

A título conclusivo, mencionamos também, a omissão de várias situações não tidas em consideração aquando do preenchimento do quadro 07 do modelo 22, tais como, ajudas de custo, combustível e a possibilidade de reinvestimento do valor de realização detetado em 2016, na EE, Lda. o que demonstra também, o incumprimento do preconizado no CIRC.

Relativamente às limitações, começamos por referir a falta de resposta rápida e direta às questões levantadas, aquando da análise das correções fiscais, por parte dos responsáveis pela contabilidade.

Outra das limitações foi a restrição do período de análise aos anos de 2016, 2017 e 2018, imposta pela gerência das empresas.

E, por fim, mencionamos o facto de não termos tido acesso aos documentos relativos às incongruências detetadas do passado longínquo, nem ter sido possível a confirmação dos saldos das contas correntes por terceiros.

Para terminar, consideramos que seria interessante aplicar este estudo a outras empresas da mesma dimensão por forma a comparar os resultados, bem como a outras da mesma dimensão, mas fora de Portugal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- Alexander, D. & Nobes, C. (2004). *Financial accounting: An international introduction* (2<sup>nd</sup> ed.). Harlow, England; New York: Financial Times Prentice Hall.
- Amaral, C. X. (2001). Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências atuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10, 33-58.
- Amaro, C. (2016). *O regime de Tributação das Mais-valias e das Menos-valias das Empresas em Portugal*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.  
Obtido de [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/17847/1/Carla\\_Amaro.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/17847/1/Carla_Amaro.pdf).  
Consultado a 10 de março de 2019.
- Azevedo, M. (2011). As reformas fiscais portuguesas do século XX - Um enfoque analítico. *Lusíada. Direito*, 8-9, 161-236.  
Obtido de <http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/ldl/article/view/543/503>.  
Consultado a 25 de março 2019.
- Belkaoui, A. R. (1985). *International Accounting*. Westport: Quorum Books.
- Berinde, S. & Răchisan, R. (2005). Taxes impact on accounting. *Accountig section of the International Conference the impact of european integration on the national economy* (p. 201-208). Babes-Bolyai University: Faculty of Economics and Business Administration.
- Borges, A., Rodrigues, A. & Morgado, J. (2004). *Contabilidade e Finanças para a Gestão* (2.<sup>a</sup> edição). Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2003). *Elementos de Contabilidade Geral* (21<sup>a</sup> edição). Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (2018). *Lições de Fiscalidade - Volume I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (6<sup>a</sup> Edição). Coimbra: Almedina.
- Chizzotti, A. (2001). *Pesquisa em ciências humanas e sociais* (5<sup>a</sup> edição). São Paulo: Cortez.
- Choi, F.D.S. & Mueller, G. G. (1984). *International accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2013). Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>. Consultado a 07 de maio de 2019.
- Comrix, J., Graham, R. C. & Moore, J. A. (2011). Empirical Evidence on the Impact of Book-Tax Differences on Divergence of Opinion among Investors. *The Journal of the American Taxation Association*, 33(1), 51-78.

- <https://doi.org/10.2308/jata.2011.33.1.51>. Consultado a 31 de maio de 2019.
- Cordeiro, R. & Couto, G. (2008). *O estado da arte na convergência contabilística internacional*, "Working Paper Series", 19. Ponta Delgada: Universidade dos Açores, CEEAplA-A.
- Costa, J. (2008). *O Impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa*. Faculdade de Economia do Porto.
- Ferreira, R. F. (1999). *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade* (2ª edição). Lisboa: Editorial Notícias.
- Figueiredo, C. (2016). *A relação entre contabilidade e fiscalidade em Portugal: estudo de caso nas pequenas e médias empresas*. Universidade do Minho - Escola de Economia e Gestão.
- Garcia, L., & Quek, F. (1997). Qualitative research in information systems: time to be subjective? . Em A. L. Allen S. Lee, *Information Systems and Qualitative Research* (p. 444-465). London: Chapman & Hall.
- Gastón, S. C. & Jarne, J. I. J. (1995). La informacion financiera en el contexto internacional: Analisis descriptivo. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24(85), 937–968. Obtido de JSTOR.
- Godoy, A. S. (1995). Pesquisa Qualitativa: Tipos Fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, 35(3), 20-29.
- Hermanson, R. H., Edwards, J. D., & Maher, M. (2015). *Accounting principles. a business perspective, financial accounting (Chapters 1-8)*. Bill Buxton.  
[https://textbookequity.org/Textbooks/TBQ\\_PA\\_Accounting\\_chpt\\_01\\_08\\_4-2015.pdf](https://textbookequity.org/Textbooks/TBQ_PA_Accounting_chpt_01_08_4-2015.pdf). Consultado a 10 de abril de 2019.
- 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.intaccudtax.2011.06.003>. Consultado a 2 de julho de 2019.
- Martins, A. (2017). A evolução da tributação das pessoas coletivas: a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até à atualidade. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 4, 75–141.
- Moreira, J. (2019). *Contabilidade - Da preparação à interpretação da informação financeira* (1ª edição). Lisboa: Edições Sílabo.

- Nascimento, S. M. G. & Góis, C. M. G. (2014). A Influência da fiscalidade na contabilidade: Estudo em Portugal. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 194–217. <https://doi.org/10.4270/ruc.2014326>. Consultado a 15 de junho de 2019.
- Neves, D. C. L. (2016). *A magnitude e relevância das imparidades em contas a receber nas empresas da Euronext Lisbon*. MasterThesis. Universidade de Aveiro. Obtido de <https://ria.ua.pt/handle/10773/22013>. Consultado a 20 de junho de 2019.
- Newco. (2019). *Regime Fiscal Português*. Obtido de <http://www.newco.pro/pt/regime-fiscal-portugues>). Consultado a 13 de abril de 2019.
- Nobes, C. & Parker, R. (1991). *Comparative International Accounting* (3<sup>rd</sup> ed.). London: Prentice Hall.
- Othman, B. H. & Zeghal, D. (2006). A study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental accounting models: The Canadian and French cases. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 406–435.
- Pereira, A. & Rodrigues, L. (2004). *Manual de Contabilidade Internacional: A Diversidade Contabilística e o Processo de Harmonização Internacional*. Lisboa: Publisher Team.
- Pereira, M. (2013). *O impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras*. Apresentado no XIV Congresso internacional de Contabilidade e Auditoria: A Contabilidade pública como fator de transparência. Obtido de <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/43.pdf>. Consultado a 17 de julho de 2019.
- Pires, A. M. M., Rodrigues, F. J. P. de A. & Mota, S. C. R. da. (2018). *Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade: Grau de (Des)conformidade e Impacto nos Resultados Divulgados pelas Micro e Pequenas Entidades em Portugal*. Apresentado na XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica Interioridade e Competitividade: Desafios Globais da Gestão, Guarda.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. V. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Obtido de <http://idinis.weebly.com/uploads/5/6/3/9/5639534/quivy.pdf>. Consultado a 15 de agosto de 2019.
- Radebaugh L. H. & S. J. Gray (1997). *International Accounting and Multinational Enterprises*. (4<sup>th</sup> ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Rodrigues, F. J., Pires, A. M. & Pereira, H. F. (2014). *A Definição das Políticas Contabilísticas e a sua Relação com as Principais Forças da Envolvente: Uma Interpretação e alguma Evidência sobre a Influência que é exercida pela*

- Fiscalidade*. Departamento de Economia e Gestão da ESTIG, Instituto Politécnico de Bragança.
- Rodrigues, J. (2005). *Adoção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro* (2.<sup>a</sup> Edição). Lisboa: Áreas Editora.
- Rodrigues, J. (2018). *Sistema de Normalização Contabilística SNS Explicado* (6.<sup>a</sup> edição). Porto: Porto Editora.
- Sanches, S. (1998). 2 - Os Fundamentos Constitucionais da Tributação. *Em Manual de Direito Fiscal* (p. 31–76). Lisboa: Lex.
- Santos, P. (1999). A Fiscalidade e a Cidadania. *Fiscália-Revista DGCI*, 21, 26–31.
- Saraiva, H. & Almeida, B. (2015). *Normalização Contabilística: O Papel das Associações Profissionais em Portugal*. Disponível em <http://hdl.handle.net/10314/2305>. Consultado a 5 de outubro de 2019.
- Silva, A. P. (2017). *O impacto da fiscalidade e das correções fiscais no resultado líquido das empresas*. Universidade do Algarve-Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo.  
Obtido de [https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/10110/1/Tese\\_v23.pdf](https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/10110/1/Tese_v23.pdf). Consultado a 16 de maio de 2019.
- Sistema de Normalização Contabilística* (6.<sup>a</sup> edição). (2017). Porto: Porto Editora.
- Socea, A.-D. (2012). Managerial Decision-Making and Financial Accounting Information. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 58, 47–55.  
<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.977>. Consultado a 15 de junho de 2019.
- Tang, T. & Firth, M. (2011). Can book–tax differences capture earnings management and tax Management? Empirical evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 46(2), 175–204. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2011.04.005>. Consultado a 25 de junho de 2019.
- Vasques, S. (2014a). 3.4. O Direito Fiscal Nacional. *Em Manual de Direito Fiscal* (3.<sup>a</sup> Reimpressão da edição de setembro de 2011, p. 125–129). Almedina.
- Vasques, S. (2014b). Capítulo I. A evolução Histórica do estado Fiscal Português. *Em Manual de Direito Fiscal* (3.<sup>a</sup> Reimpressão da edição de setembro de 2011, p. 11–47). Almedina.
- Videira, S. C. (2013). *Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das Normas internacionais de Contabilidade e a sua Relevância na Determinação do Lucro Tributável*. Faculdade de direito da Universidade do Porto.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso - Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.

Zainuddin, Z. N. & Sulaiman, S. (2016). Challenges Faced by Management Accountants in the 21st Century. *Procedia Economics and Finance*, 37, 466–470.

[https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30153-8](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30153-8). Consultado a 20 de junho de 2019.

## **Legislação**

Declaração de retificação n.º 917/2015, de 19 de outubro. Diário da República n.º 204/2015 - Série II. Ministério das Finanças - Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa.

Declaração de retificação n.º 6/2019, de 1 de março. Diário da República n.º 43/2019 - Série I. Assembleia da República. Lisboa.

Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro. Diário da República n.º 10/1990 - Série I. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Diário da República n.º 178/2009 - Série I. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril. Diário da República n.º 78/2015- Série I. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009- Série I. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho.

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro.

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

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. Diário da República n.º 277/1988, 2º Suplemento - Série I. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro. Diário da República n.º 31/1977, 2º Suplemento - Série I. Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. Lisboa.

Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho.

Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro.

Diretiva n.º 78/660/CEE, do Conselho, de 25 de julho.

Diretiva n.º 83/349/CEE, do Conselho, de 13 de junho.

Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, Diário da República n.º 179/2019 - Série I. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. Diário da República n.º 249/2017 - Série I. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Diário da República n.º 11/2014 - Série I. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto. Diário da República n.º 153/2018 - Série I. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

Lei n.º 1/2005, de 12 de agosto. Diário da República n.º 155/2005 - Série I-A. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Diário da República - 1.ª série. Assembleia da República. Lisboa.

Portaria n.º 167/2010, de 7 de julho.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.

## **Anexo I – Evolução do Referencial Contabilístico Português Segundo Rodrigues (2018):**

A evolução do referencial contabilístico português pode ser assim resumida:

- 1977 – Publicado em 7 de fevereiro, o Decreto-Lei n.º 47/77 criou o Plano Oficial de Contabilidade.
- 1989 – Publicado em 21 de novembro, o Decreto-Lei n.º 410/89 consiste na adaptação da 4.ª Diretiva da CEE e revogou o Decreto-Lei n.º 47/77. A nova forma de contabilização das locações financeiras ficou suspensa por um período máximo de três anos.
- 1991 – Publicado em 2 de julho, o Decreto-Lei n.º 238/91 transpôs a 7.ª Diretiva, tornando a consolidação de contas obrigatória em Portugal, desde que ultrapassados os limites referidos no citado diploma legal.
- 1993 – Publicado em 12 de fevereiro, o Decreto-Lei n.º 29/93 alargou para quatro anos o prazo de suspensão previsto no Decreto-Lei n.º 410/89 para a contabilização das locações financeiras.
- 1995 – O Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de junho, transpôs as Diretivas 90/604/CEE e 90/605/CEE. A Diretiva 90/605/CEE alargou o campo de aplicação das contas individuais e das contas consolidadas às sociedades em nome coletivo e em comandita simples sempre que todos os sócios de responsabilidade ilimitada sejam sociedades de responsabilidade limitada, enquanto a Diretiva 90/604/CEE permite a apresentação das demonstrações financeiras anuais em ecus.
- 1999 – Publicado em 12 de fevereiro, o Decreto-Lei n.º 44/99 obrigava a adoção do sistema de inventário permanente e a elaboração da demonstração dos resultados por funções.
- 2002 – O Regulamento n.º 1606/2002, de 19 de julho, veio tornar obrigatória a adoção das IAS/IFRS na elaboração das contas consolidadas das sociedades com valores mobiliários admitidos em mercados regulamentados.
- 2003 – O Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de abril, alterou o Decreto-Lei n.º 44/99, tornando também obrigatória a elaboração da demonstração dos fluxos de caixa.
- 2005 – Publicado em 17 de fevereiro, o Decreto-Lei n.º 35/2005 permitia que (i) os grupos não cotados pudessem elaborar as suas contas consolidadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade e (ii) as contas individuais das empresas incluídas na consolidação de grupos que, obrigatória ou facultativamente, elaborassem as suas contas consolidadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade, também pudessem ser elaboradas de acordo com este normativo.
- 2005 – O Regulamento n.º 11/2005 da CMVM, de 3 de novembro, obriga os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado que não sejam obrigados a elaborar e apresentar contas consolidadas a elaborar e apresentar as suas contas individuais de acordo com as normas internacionais de contabilidade, adotadas nos termos do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento e do Conselho.
- 2009 – Publicado em 13 de julho, o Decreto-Lei n.º 158/2009 aprova o SNC e revoga o Decreto-Lei n.º 410/89, o Decreto-Lei n.º 238/91, o Decreto-Lei n.º 29/93, o Decreto-Lei n.º 127/95, o Decreto-Lei n.º 44/99 alterado pelo Decreto-Lei n.º 79/2003 e os artigos 4.º, 7.º e 11.º a 15.º do Decreto-Lei n.º 35/2005.

- 2011 – Publicado em 9 de março, o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, que aprova os regimes da normalização contabilística para microentidades e para as entidades do setor não lucrativo, revogando os seguintes planos de contas setoriais:
- Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social;
  - Plano de Contas das Associações Mutualistas;
  - Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes.
- 2015 – Publicado em 2 de junho, o Decreto-Lei n.º 98/2015, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, conhecida como a Diretiva da Contabilidade.
- Publicada em 23 de julho de 2015 a Portaria n.º 218, que aprova o Código de Contas.
  - Publicada em 24 de julho de 2015 a Portaria n.º 220, que aprova os modelos de demonstrações financeiras para as diferentes entidades que aplicam o SNC.
  - Publicado em 29 de julho de 2015 o Aviso n.º 8254, que homologa a estrutura conceptual do SNC.
  - Publicado em 29 de julho de 2015 o Aviso n.º 8255, que homologa a Norma Contabilística para Microentidades.
  - Publicado em 29 de julho de 2015 o Aviso n.º 8256, que homologa as NCRF.
  - Publicado em 29 de julho de 2015 o Aviso n.º 8257, que homologa a NCRF-PE.
  - Publicado em 29 de julho de 2015 o Aviso n.º 8258, que homologa as Normas Interpretativas do SNC.
  - Publicado em 29 de julho de 2015 o Aviso n.º 8259, que homologa a NCRF-ESNL.

## Anexo II – Extratos de clientes

### Movimentos Cliente ▾

Escrever filtro (F3) | Data Registo

#### Mostrar resultados:

✗ Onde Nº Cliente ▾ é CL01460  
✗ E Pendente ▾ é

+ Adicionar filtro

Data Registo	Tipo Docume...	Nº Documento	Nº Doc...	Excl... do ...	Nº Título	Situação Documento	Descrição	Valor	Valor Pendente (DL)
31/12/2017		032017120020		<input type="checkbox"/>			Constituição imparidade ...	-1 020,00	0,00
07/12/2009	Pagamen...	03/12.09120005		<input type="checkbox"/>			Liq. titulo 03/11.09110004...	-1 020,00	0,00
12/11/2009	Título	03/11.09110004		<input type="checkbox"/>	0439584314	Rem./Ord. P...	Cheque pré-datado	1 020,00	0,00
12/11/2009	Pagamen...	03/11.09110004		<input type="checkbox"/>			Cheque pré-datado	-1 020,00	0,00
06/11/2009	Fatura	03/30.09110029		<input type="checkbox"/>			Factura 03/30.09110029	1 020,00	0,00
03/11/2009	Pagamen...	03/12.09110004		<input type="checkbox"/>			Liq. titulo 03/11.09100014...	-1 020,00	0,00
28/10/2009	Título	03/11.09100014		<input type="checkbox"/>	2639584290	Rem./Ord. P...	Cheque pré-datado	1 020,00	0,00
28/10/2009	Pagamen...	03/11.09100014		<input type="checkbox"/>			▾ Cheque pré-datado	-1 020,00	0,00
19/10/2009	Pagamen...	03/12.09100011		<input type="checkbox"/>			Liq. titulo 03/11.09090017...	-1 534,03	0,00
30/09/2009	Título	03/11.09090017		<input type="checkbox"/>	7638809761	Rem./Ord. P...	Cheque pré-datado	1 534,03	0,00
30/09/2009	Pagamen...	03/11.09090017		<input type="checkbox"/>			Cheque pré-datado	-1 534,03	0,00
25/09/2009	Pagamen...	03/12.09090009		<input type="checkbox"/>			Liq. titulo 03/11.09090009...	-1 020,00	0,00
21/09/2009	<i>Fatura</i>	<i>03/30.09090086</i>		<input type="checkbox"/>			Factura 03/30.09090086	1 020,00	0,00

Legenda: Extrato do cliente X

### Movimentos Cliente ▾

Escrever filtro (F3) | Data Registo

#### Mostrar resultados:

✗ Onde Nº Cliente ▾ é CL99999  
✗ E Pendente ▾ é

+ Adicionar filtro

Data Registo	Tipo Docume...	Nº Documento	Nº Doc...	Excl... do ...	Nº Título	Situação Documento	Descrição	Valor	Valor Pendente (DL)
31/12/2017		032017120040		<input type="checkbox"/>			Acerto conta clientes tran...	2 510,05	0,00
31/12/2017		<i>032017120037</i>		<input type="checkbox"/>			Anulação saldos cliente vi...	3 718,46	0,00
31/12/2017		<i>032017120036</i>		<input type="checkbox"/>			Compensação saldos via ...	93 549,65	0,00
31/12/2016		<i>032016120052</i>		<input type="checkbox"/>			Estorno imparidade client...	-9 886,22	0,00
31/12/2016		<i>032016120052</i>		<input type="checkbox"/>			Estorno cliente duvidoso ...	9 886,22	0,00
31/12/2008		<i>03/20.08120139</i>		<input type="checkbox"/>			Anulação provisão Cobra...	60 539,89	0,00
31/12/2007		<i>03/20.07120133</i>		<input type="checkbox"/>			Contas Clientes Transfere...	-114 776...	0,00
31/12/2007		<i>03/20.07120130</i>		<input type="checkbox"/>			Contas Clientes Transfere...	-45 541,63	0,00

Legenda: Extrato do cliente Y



Apêndice II – Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias (Modelo 31) – EE, Lda. 2016

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL		<b>MAPA DE MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS</b>										<b>IRC</b> MODELO <b>31</b>	
E   E   ,   L   D   A PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 2   0   1   6		NATUREZA DOS ACTIVOS: <input checked="" type="checkbox"/> ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS <input type="checkbox"/> ACTIVOS INTANGÍVEIS <input type="checkbox"/> PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO <input type="checkbox"/> ACTIVOS BIOLÓGICOS NÃO <input checked="" type="checkbox"/> SUMÍVEIS <input type="checkbox"/> PARTES DE CAPITAL											
Descrição dos elementos do activo	Valor de realização	Valor de aquisição para efeitos fiscais	Ano de aquisição	Valor de aquisição para efeitos contabilísticos	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade registadas	Mais-valia ou menos-valia contabilística		Mais-valia não tributada	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade aceites fiscalmente	Coeficiente de desvalorização da moeda	Mais-valia ou menos-valia fiscal		
						Sinal	Valor				Sinal	Valor	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) = (2) - (5) - (6)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13) = (2) - (3) - (9) - (10) / (11)	
Peugeot 307 w	400,00	19.088,24	03	19.088,24	19.088,24	+	400,00		19.088,24	1,2	+	400,00.	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	
	- - -	- - -		- - -	- - -		- - -		- - -			- - -	



