



FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal e Espanha

Análise comparativa de alguns elementos normativos e estatísticos

Ana Sofia Martins Pires

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para
cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de Grau de Mestre em
Contabilidade e Finanças

Orientador: Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins

Setembro, 2021

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

Agradecimentos

À minha família,

Ao meu orientador, Professor Doutor António Martins,

A todos aqueles que me acompanham e estão sempre presentes.

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

Resumo

O propósito desta dissertação é o de analisar a relação entre o resultado apurado pela contabilidade e o resultado tributável, em termos normativos e estatísticos, em Portugal e em Espanha. Serão especialmente tratados temas que envolvem certo grau de subjetividade, como depreciações, amortizações, imparidades e provisões. Com efeito, procura-se dar resposta às seguintes questões de investigação: Existe proximidade ou afastamento legal entre os normativos vigentes em Portugal e Espanha, no tocante à tributação das sociedades quanto a depreciações, amortizações, imparidades e provisões? Essa relação normativa tem impacto a nível quantitativo?

Sendo um dos objetivos da fiscalidade a simplificação e eficiência de um sistema fiscal e, por forma a diminuir a complexidade, denota-se o desejo de aproximação entre as regras contabilísticas e fiscais. Contudo, a diferença de princípios que regem ambas as áreas, uma vez que a contabilidade procura evidenciar uma imagem verdadeira e apropriada das organizações, e a fiscalidade tem como objetivo a proteção e estabilização da receita fiscal, faz com que as divergências se tenham acentuado ao longo dos anos.

Com este estudo comprovamos que a fiscalidade e a contabilidade seguem, em Portugal e Espanha, normas divergentes, principalmente no que respeita a temas que implicam maior subjetividade, como depreciações, amortizações, imparidades e provisões. Concluimos, também, que essas diferenças têm impacto estatístico, provocando, em grande parte, correções ao resultado contabilístico, por forma a apurar o lucro tributável.

Em suma, é de realçar que esta é uma tendência observada a nível mundial, ou seja, internacionalmente a base tributável das pessoas coletivas tem-se afastado do resultado contabilístico.

Palavras-chave: Contabilidade-fiscalidade, Lucro tributável, IRC, IS

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

Abstract

The purpose of this thesis is to analyze the evolution of the relation between book and taxable income, in legal and statistical terms, in Portugal and Spain. We will focus on themes like depreciations, impairments and provisions. Our aim is to answer the following research questions: Is there a proximity between the legislative norms in Portugal and Spain in the corporate tax area on themes like depreciations, impairments and provisions? Does this relation have an impact in quantitative terms?

Among the purposes of taxation is the simplification and efficiency of a tax system. In order to reduce tax complexity, the intention was to approximate accounting and tax rules. However, the principles that govern both areas, since accounting tries to present a true and adequate image of organizations, and the tax administration aims to protect and stabilize fiscal revenues, have accentuated their differences. In particular, in topics like depreciations, impairments and provisions, when subjectivism has a significant role.

With this study we found that taxation and accounting follow quite divergent rules in Portugal and Spain, mainly in issues that imply greater subjectivity. We also concluded that these differences are quantitatively important, causing, to a large extent, adjustments in the accounting income.

Finally, it is important to note that not only in Portugal or in Spain, but also internationally, the taxable base of legal persons has been diverging from their accounting income.

Key words: Book-tax, Taxable base, accounting system, corporate tax

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

Índice Geral

Agradecimentos.....	iii
Resumo.....	v
Abstract	vii
Índice Geral.....	ix
Índice de Figuras	xi
Índice de Gráficos	xii
Índice de Quadros	xiii
Lista de Abreviaturas e Siglas	xv
Introdução	1
Capítulo I	3
1. O imposto sobre o rendimento das sociedades: algumas notas	3
1.1. Necessidade e finalidade social do imposto das sociedades	3
1.2. A Tributação do rendimento num contexto mundial.....	4
1.3. A Tributação das pessoas coletivas na União Europeia	6
1.4. A relação entre contabilidade e fiscalidade.....	7
Capítulo II	17
2. A Tributação do rendimento em Portugal	17
2.1. Breve nota sobre o sistema fiscal português	17
2.2. Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Portugal	18
2.3. Breve caracterização do imposto sobre o rendimento em Portugal	22
2.4. Enquadramento legal do imposto sobre as pessoas coletivas em Portugal	23
2.5. Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal	25
Capítulo III	29
3. A Tributação do rendimento em Espanha	29
3.1. Breve nota sobre o sistema fiscal espanhol.....	29
3.2. Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Espanha	30
3.3. Breve caracterização do imposto sobre o rendimento em Espanha	31
3.4. Enquadramento legal do imposto sobre as pessoas coletivas em Espanha	32
3.5. Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Espanha	33
Capítulo IV	37
4. Análise Comparativa dos indicadores macroeconómicos em Portugal e Espanha	37
Capítulo V	51

5. Metodologia de Investigação	51
5.1. Questões de investigação	54
Capítulo VI	55
6. Análise Comparativa de alguns elementos normativos e estatísticos	55
6.1. Análise Comparativa de alguns elementos normativos.....	55
6.1.1. Depreciações e Amortizações: Art 29º e segs do CIRC vs Art. 12 do CIS.....	56
6.1.2. Perdas por imparidade em créditos: Art 28º e segs do CIRC vs Art. 13 do CIS	76
6.1.3. Provisões: Art. 39º do CIRC VS Art. 14 do CIS.....	90
6.2. Análise Comparativa de elementos estatísticos.....	106
Capítulo VII	109
7. Conclusões	109
7.1. Perspetivas Futuras.....	111
Referências Bibliográficas	113

Índice de Figuras

Figura 1. Procedimentos para apuramento do IRC	26
Figura 2. Procedimentos a adotar para o apuramento do IS.....	34

Índice de Gráficos

Gráfico 1. Evolução da taxa de crescimento real do PIB em Portugal e Espanha	39
Gráfico 2. FBCF em % do PIB em Portugal e Espanha	41
Gráfico 3. Saldo da Balança Comercial em % PIB em Portugal e Espanha	44
Gráfico 4. Peso de cada imposto na Carga Fiscal de Portugal, em 2019	48
Gráfico 5. Peso de cada imposto na Carga Fiscal de Espanha, em 2019	49

Índice de Quadros

Quadro 1. Relação entre contabilidade e Fiscalidade nos diferentes EM da UE	11
Quadro 2. Sujeitos passivos e incidência do imposto, para efeitos de IRC	24
Quadro 3. Evolução da taxa de variação real do PIB em Portugal e Espanha	38
Quadro 4. Evolução da FBCF em % do PIB, em Portugal e Espanha	40
Quadro 5. Evolução da Balança Comercial em Portugal e Espanha.....	43
Quadro 6. Carga Fiscal em % do PIB, em Portugal e Espanha	46
Quadro 7. Métodos de depreciáveis e amortizáveis e condições de aplicabilidade em Portugal e Espanha	66
Quadro 8. Elementos depreciáveis e amortizáveis e o seu tratamento fiscal em Portugal e Espanha	68
Quadro 9. Gastos relacionados com ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis não reconhecidos como depreciações e amortizações	71
Quadro 10. Depreciações aceites fiscalmente em Portugal	73
Quadro 11. Depreciações calculadas através do método dos números dígitos fiscalmente aceites em Espanha	74
Quadro 12. Perdas por imparidade em créditos fiscalmente aceites em Portugal e Espanha	84
Quadro 13. Perdas por Imparidade não aceites em Portugal e Espanha	85
Quadro 14. Registo contabilístico e impacto fiscal das PI em Portugal e Espanha	89
Quadro 15. Provisões fiscalmente aceites em Portugal e Espanha	99
Quadro 16. Tratamento fiscal das provisões em Portugal e Espanha	100
Quadro 17. Montantes relativos a vendas e custos com garantias	103
Quadro 18. Tratamento fiscal das provisões com garantias de clientes.....	104
Quadro 19. Realidade empresarial em Portugal e Espanha, no ano de 2019, quanto ao imposto sobre as sociedades	106
Quadro 20. Estatísticas das correções efetuadas ao RC no ano de 2019	107

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

Lista de Abreviaturas e Siglas

- AFT** – Ativos Fixos Tangíveis
- ATAD** – Anti Tax Avoidance Directive
- BEPS** – Base erosion and profit shifting
- CCI** – Código da Contribuição Industrial
- CE** – Comissão Europeia
- CEE** – Comunidade Económica Europeia
- CI** – Contribuição Industrial
- CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CRP** – Constituição da República Portuguesa
- EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- EM** – Estados Membros
- EUA** – Estados Unidos da América
- FBCF** – Formação Bruta de Capital Fixo
- IABA** – Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas
- IAE** – Imposto sobre Atividades Económicas
- IBI** – Imposto sobre bens Imóveis
- IDE** – Investimento Direto Estrangeiro
- IFRS** – International Financial Reporting Standards
- IIVTNU** – Imposto sobre o Incremento do Valor dos Terrenos de Natureza Urbana
- IJ** – Imposto sobre o Jogo
- IMI** – Imposto Municipal sobre Imóveis
- IP** – Imposto sobre o Património
- IPR** – Imposto sobre Propriedades Rusticas
- IRC** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRNR** – Imposto sobre o Rendimento dos não residentes
- IRPF** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas
- IRS** – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IS** – Imposto sobre as Sociedades
- ISA** – Imposto por Saneamento de Águas
- ISD** – Imposto sobre Sucessões e Doações

ISP – Imposto sobre produtos petrolíferos
ISV – Imposto sobre Veículos
IT – Imposto sobre o Tabaco
ITPAJD – Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos jurídicos documentados
IUC – Imposto único de Circulação
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
IVTM – Imposto sobre Veículos de Tração Mecânica
LGT – Lei Geral Tributária
LGT – Ley Geral tributária
LIRnR – Lei do Imposto sobre o Rendimento de não residentes
LIS – Lei do Imposto sobre Sociedades
NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PGC – Plan General de Contabilidad
PIB – Produto Interno Bruto
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
UE – União Europeia

Introdução

A globalização da economia mundial, assente numa crescente integração dos mercados de bens e serviços e dos mercados de capitais, veio alterar substancialmente o contexto em que opera a política fiscal. Com efeito, a redução de barreiras à circulação de bens, serviços e capitais levou a uma maior importância do fator fiscal nas decisões de localização das sociedades, traduzindo-se em novas oportunidades e desafios.

De facto, se, por um lado, uma economia globalizada permite um *stock* de capitais mais elevado, por outro, de acordo com o relatório da OCDE (1998) verificou-se que as sociedades aproveitavam essa possível mobilidade para alocar os seus lucros a países com regimes fiscais mais favoráveis (OCDE, 2013).

Todavia, no que respeita à tributação das sociedades, na Europa, a política fiscal ainda pode ser usada autonomamente pelos países para se tornarem mais atrativos, havendo certa autonomia dos países para tomarem as suas decisões sobre a base tributável do imposto que tributa o rendimento societário.

Deste modo, este trabalho tem como principal objetivo dar resposta a duas questões de investigação:

- Existe proximidade ou afastamento legal entre os normativos vigentes em Portugal e Espanha, no imposto sobre as sociedades, em especial nas áreas de depreciações, amortizações, imparidades e provisões?
- As divergências entre contabilidade e fiscalidade têm impacto quantitativo relevante no apuramento do lucro tributável?

Para isso, é necessário perceber a evolução normativa do imposto das sociedades em Portugal e Espanha. Assim, pretende-se compreender se existe proximidade legal entre os normativos pelos quais se rege a tributação em ambas as economias e se, por outro lado, os impactos quantitativos na base tributável são relevantes. Ou seja, se a eventual divergência normativa implica igual intensidade de ajustamentos quantitativos ao lucro tributável.

Sendo economias tão próximas e com estreitas ligações comerciais é importante identificar a existência de tendências, em matéria de política fiscal, relacionadas com este tipo de tributação.

Após a avaliação dos variados parâmetros mencionados anteriormente, concluímos que ambos os normativos são semelhantes, evidenciando uma certa rigidez e complexidade, embora mais notória na legislação portuguesa. Com a análise aos elementos estatísticos podemos conferir que, efetivamente, a proximidade legal apresentada tem impactos semelhantes a nível quantitativo. Assim, a divergência verificada através da análise normativa, também se reconhece analisando os valores das correções fiscais.

Assim, é possível afirmar que os objetivos desta investigação foram atingidos na medida em que foi possível dar resposta às questões de investigação: existe proximidade legal entre os normativos vigentes em Portugal e Espanha com impacto quantitativo semelhante.

Esta dissertação encontra-se dividida entre uma revisão de literatura, na qual são abordados alguns tópicos importantes para o tema, como uma análise aos sistemas fiscais internacionais, a relação entre contabilidade e fiscalidade sob uma perspetiva mundial, culminando, posteriormente, numa análise ao sistema fiscal português e espanhol, já que são os elementos essenciais nesta investigação, bem como numa breve análise macroeconómica de ambos os países. Seguidamente aborda-se a metodologia utilizada para este fim, que passa pela análise comparativa de alguns elementos normativos pelos quais se regem os impostos sobre as sociedades e pela comparação de dados estatísticos que refletem esses normativos na tributação. Por fim, as conclusões retiradas de toda a investigação e possíveis pistas para investigações futuras.

1. O imposto sobre o rendimento das sociedades: algumas notas

1.1. Necessidade e finalidade social do imposto das sociedades

A obrigatoriedade de pagamento de tributos verificou-se desde as civilizações mais antigas, para que os detentores do poder pudessem satisfazer as suas necessidades e liquidar as suas despesas. No entanto, foi através da Revolução Francesa que se iniciou uma notável evolução na história da tributação.

Através da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, elaborada pela Assembleia Nacional Francesa, no ano de 1789, foi reconhecida a importância social dos impostos, bem como a necessidade e obrigação de todos contribuírem para a proteção de bens e exigências comunitárias. Contudo, a aceitação dos mesmos não foi unânime, já que “de uma forma geral os contribuintes têm aversão ao pagamento de impostos” (Guimarães, 2005:2), uma vez que consideram que a prestação de serviços públicos aos cidadãos não corresponde, muitas vezes, à carga tributária exigida (Sousa 1975).

Um dos primeiros estudos sobre sistemas fiscais e tributação, realizado por Smith (1999), aborda o conceito de “*ability to pay*”. Referindo, ainda, que devem ser exigidas contribuições de acordo com o rendimento que cada um auferir, salientando, desta forma, o conceito de “capacidade contributiva”. O mesmo autor considera que na base de um bom sistema fiscal devem estar princípios como os da justiça, da certeza, da comodidade e da economia. Desta forma, poder-se-á assegurar igualdade perante o imposto, equidade entre os cidadãos e a obtenção de maiores receitas com menores custos.

Citando Pereira & Mota (1994: 28), define-se imposto como sendo uma “prestação coativa, pecuniária, unilateral, estabelecida por lei a favor do Estado ou de outro ente público, sem carácter de sanção, com vista à cobertura das despesas públicas (finalidades fiscais dos impostos) e, ainda, tendo em atenção objetivos de ordem económica e social (finalidades extrafiscais do imposto)”.

O objetivo principal da receita dos impostos prende-se com a cobertura de despesas públicas, essencialmente de carácter financeiro, sendo, posteriormente, alargado a objetivos de índole económica e social. Relacionando-se, pois, os impostos não só com

o desenvolvimento económico, mas também com o bem-estar social, aumenta a complexidade do fenómeno “tributação”.

Com efeito, apesar de não serem o único tipo de receita pública, os impostos assumem um papel primordial, quer em termos quantitativos, uma vez que as receitas mais significativas são as tributárias, quer em termos qualitativos, já que, ultrapassando as suas funções meramente de índole fiscal, os impostos podem ser utilizados como instrumentos de política económica e social (Franco 1997).

1.2. A Tributação do rendimento num contexto mundial

O processo de globalização, assente numa crescente integração dos mercados, veio alterar significativamente o que se designa por política fiscal. De facto, a redução de barreiras à circulação conduziu a que o fator fiscal tivesse cada vez mais influência nas decisões de localização das empresas. Segundo Devereux (1992), no caso de empresas de grande dimensão, a tributação é um fator de enorme relevância na localização das suas atividades reais.

Com efeito, se, por um lado, uma maior mobilidade permite um aumento do *stock* de capital, por outro, essa mobilidade condiciona cada vez mais a política fiscal, tornando-a mais complexa. Esta realidade dificulta a tributação dos rendimentos, na medida em que se verifica a afetação dos mesmos a Estados cujas taxas de tributação são mais reduzidas.

Neste contexto, tem-se verificado uma maior preocupação com questões relacionadas com a competitividade fiscal e as suas consequências ao nível da concorrência e da equidade dos sistemas fiscais.

Assim, após uma das mais graves crises financeiras internacionais, com origem nos mercados imobiliários dos Estados Unidos da América (EUA), no ano de 2008, verificou-se uma significativa evolução no que respeita à política fiscal internacional.

Deste modo, com o aumento da pressão fiscal, para fazer face ao momento de crise que o mundo atravessava, e com uma política fiscal complexa, surgiu a necessidade de utilizar a política tributária como meio de incentivo e captação de capital. Dada a globalização económica e a competitividade fiscal internacional, as empresas procuram taxas de rendibilidade superiores noutros países.

Uma política fiscal mais atrativa e com capacidade de captação de IDE acarreta vantagens para o país que recebe esse investimento. Nomeadamente, no aumento do capital disponível e da produtividade, refletindo-se, posteriormente, na criação de emprego, no nível salarial e na rentabilidade das empresas existentes no país (Devereux, 2006). É de salientar que a taxa de imposto estabelece, por conseguinte, uma relação inversa com o IDE.

Contudo, e dada a enorme discrepância das taxas de tributação dos países, por forma a conseguirem tornar-se mais atrativos, tem-se verificado, ao longo dos tempos, um aproveitamento, por vezes tendencialmente abusivo por parte das empresas, desses regimes fiscais.

Assim, é notório que o planeamento fiscal abusivo se tornou um fenómeno à escala mundial e ao qual foi necessário dar resposta. Esta prática, para além de privar muitos Estados de quantidades significativas de receita, por consequência da transferência de lucros para jurisdições com carga fiscal mais baixa, também distorce a concorrência entre as empresas. Por essa razão, têm proliferado por todo o mundo regras de combate à evasão fiscal e cláusulas anti abuso (Martins, 2017).

Em 2013, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) emitiu dois relatórios que se debruçam sobre a temática do *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Primeiramente, é divulgado um relatório de diagnóstico no qual é evidenciada a magnitude do problema em causa, sendo o segundo descrito como um plano de ação que comporta quinze medidas conducentes à fixação de padrões internacionais a fim de impedir o BEPS.

Como resposta a esta problemática, também a União Europeia (UE) emitiu uma diretiva, *Anti Tax Avoidance Directive* (ATAD), de forma a combater a alocação de lucros a países com taxas de tributação mais reduzidas. Assim, a ATAD tem como principal objetivo o combate à elisão fiscal e à erosão da base tributária e à transferência de lucros para outros países. Neste sentido foram implementadas, através da diretiva, algumas regras a todos os Estados Membros (EM) de modo a harmonizar, em toda a UE, o combate ao BEPS (Rodrigues, 2019).

Não obstante, nas alterações que os sistemas fiscais têm vindo a sofrer denota-se uma tendência crescente, a nível mundial, para a aplicabilidade de regras cada vez mais restritas e complexas, por forma a captar maior receita pública e combater a evasão fiscal.

Em suma, ainda que a harmonização fiscal possa ser um assunto que traga alguma controvérsia, compreende um papel importante no combate contra a elisão fiscal. Neste sentido, deve existir um equilíbrio na sua aplicação de forma a garantir a segurança jurídica e liberdade de iniciativa económica.

1.3. A Tributação das pessoas coletivas na União Europeia

A harmonização fiscal nos países membros da União Europeia é algo que tem vindo a ser analisado e desenvolvido, nomeadamente com a implementação de algumas diretivas que têm como objetivo harmonizar certas áreas de tributação. No entanto, a fiscalidade empresarial é, ainda, no que concerne à determinação do lucro tributável, um dos poucos campos onde, no âmbito da UE, os Estados Membros podem implementar, com um certo grau de autonomia, os seus objetivos de natureza política e económica. Utilizando os próprios sistemas fiscais para captar investimento estrangeiro e aumentar a sua atratividade (Lenaerts e Bernardeau, 2007).

Dada a crescente integração dos mercados, e após a introdução de uma moeda única, a Comissão Europeia considerou que seria importante a harmonização fiscal no que concerne ao imposto sobre as sociedades (Bond *et al.*, 2000). No entanto, o que se tem vindo a verificar não passa pela uniformização dos sistemas fiscais nacionais, mas sim por torná-los compatíveis de modo a permitir uma concorrência saudável entre os países, mantendo a autonomia fiscal de cada um deles (Gómez, 2006).

Deste modo, também para Rocha (2007) a harmonização fiscal passa, não pela unificação, mas por tornar os sistemas fiscais mais próximos, segundo o grau de eficiência dos diferentes sistemas, e eliminando as disfunções mais significativas, assegurando uma soberania real dos cidadãos e seus representantes.

Uma vez que, em matéria de fiscalidade, as diferenças entre os Estados Membros podem afetar a localização dos investimentos e provocar distorções de concorrência no mercado (Oliveira e Santos, 2005), a Comissão Europeia avançou com recomendações específicas de forma a eliminar a dupla tributação e, por conseguinte, assegurar uma tributação efetiva, bem como prevenir a evasão fiscal (Mina, 2008).

Para que os sistemas fiscais se consigam adaptar aos desenvolvimentos decorrentes da globalização, tornando a União Europeia numa das economias mais competitivas do mundo e eliminando os entraves fiscais verificados no mercado interno,

a Comissão Europeia (CE) referiu que, embora a tributação não constitua a única determinante de uma decisão de investimento, a grande divergência de taxas dos Estados Membros e consequente carga fiscal associada, influencia decisivamente um potencial investidor, no momento da escolha da sua localização (Comunicação – IP/01/1468, da Comissão Europeia, 2001).

A Comissão Europeia conclui, ainda, que uma reforma na fiscalidade das empresas é indispensável para a concretização dos objetivos económicos estabelecidos pela União Europeia (CE, 2001). No entanto, apesar de haver uma tendência para a harmonização fiscal, procurando a implementação de uma política fiscal comum entre os Estados Membros, Neves (2000) afirma que uma das razões para a lenta evolução desse projeto deriva da necessidade de não interferir na política de cada Estado, preservando a sua identidade nacional e autonomia.

1.4. A relação entre contabilidade e fiscalidade

A relação entre contabilidade e fiscalidade tem sido marcada, ao longo dos anos, por uma certa controvérsia dadas as divergências existentes entre os objetivos e princípios que regem ambos os normativos. A contabilidade procura produzir informação financeira fiável e relevante, de forma a mostrar uma imagem verdadeira e apropriada das entidades e ajudar os utilizadores na tomada de decisão. A fiscalidade, por outro lado, rege-se pela cobrança de receitas dos impostos, de modo a satisfazer as necessidades estaduais, cumprindo os princípios da legalidade e capacidade contributiva (Rodrigues, 2012).

Tendo em consideração esta relação, Nascimento & Góis (2014) salientam a existência de dois grandes grupos de países cujas diferenças de atuação, no que a este tema diz respeito, são evidentes: os países da Europa Continental (*code law*), nos quais se destaca uma forte ligação entre contabilidade e fiscalidade, desempenhando a primeira enorme importância para a determinação do resultado tributável; contrariamente aos de influência anglo-saxónica (*common law*) nos quais se verifica grande afastamento entre as regras contabilísticas e as normas fiscais.

No entanto, a complexidade da relação entre as regras contabilísticas e as normas fiscais tem vindo a crescer, ao longo dos anos, e dadas as modificações permanentes que

a contabilidade tem registado, tem-se verificado, na Europa Continental, uma progressiva divergência entre ambos os normativos. A adaptação, em vários países do mundo, das *International Financial Reporting Standards (IFRS)*¹ contribuiu, claramente, para essa divergência, ou seja, apesar de haver um desejo de aproximação entre aspetos fiscais e contabilísticos, a discrepância entre os objetivos e princípios pelos quais ambos se regem, acentuou a divergência entre os dois normativos (Lourenço e Castelo Branco, 2014).

A relação entre contabilidade e fiscalidade tem sido objeto de vários estudos, ao longo das últimas décadas. Assim as diferentes perspetivas literárias que abordam este tema evidenciam a sua dinâmica e complexidade, já que a sua evolução é constante.

Desta forma, Lamb, Nobes e Roberts (1998) sugerem que a relação existente entre essas duas áreas está assente em um de cinco critérios:

- i. Desconexão – Representa a existência de total autonomia e de princípios distintos entre contabilidade e fiscalidade;
- ii. Conexão – Baseia-se numa dependência absoluta de regras e princípios entre a contabilidade e a fiscalidade;
- iii. Liderança da Contabilidade – Os resultados fiscais regem-se pelas normas da contabilidade, resultado da inexistência ou insuficiência das regras fiscais;
- iv. Liderança da Fiscalidade – Os normativos fiscais orientam os resultados contabilísticos;
- v. Domínio da Fiscalidade – Apesar da existência de normas contabilísticas, estas seguem os normativos fiscais por forma a diminuir os conflitos entre ambas as áreas.

Contudo, Tavares (1999) analisou essa mesma relação através de três modelos distintos:

- i. Dependência total – Quando o resultado tributável é igual ao resultado proveniente da aplicação das normas contabilísticas;

¹ As IFRS são um conjunto de normas seguidas aquando da preparação das demonstrações financeiras, emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*. O Regulamento 1606/2002 da UE, expõe que, a partir de 1 de janeiro de 2005, todas as empresas cotadas em bolsa, pertencentes a países da UE, deveriam preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com as IFRS (Lourenço e Castelo Branco, 2014:127).

- ii. Autonomia total – As normas fiscais aplicadas para o apuramento do resultado tributável são totalmente independentes das regras contabilísticas usadas no cálculo do resultado contabilístico;
- iii. Dependência parcial – É utilizado como ponto de partida o resultado contabilístico, sendo que para o apuramento do resultado tributável são-lhe aplicadas correções extra contabilísticas, decorrentes dos normativos fiscais.

Na mesma linha de pensamento, Guimarães (2001) também reconhece a existência de três correntes doutrinárias referentes à relação entre contabilidade e fiscalidade:

- i. Subordinação da contabilidade à fiscalidade² – A contabilidade descarta de apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira das entidades em detrimento das exigências tributárias;
- ii. Subordinação da fiscalidade à contabilidade – Consiste na aceitação do resultado contabilístico para fins tributários, não havendo espaço a correções extra contabilísticas;
- iii. Interdependência entre contabilidade e fiscalidade – Tendo em consideração as divergências entre ambos os normativos, o resultado tributável seria apurado a partir do resultado contabilístico ao qual seriam impostas correções extra contabilísticas.

Com uma outra perspectiva, Aguiar (2003) defende que a relação existente entre contabilidade e fiscalidade pode ser apresentada com recurso a, apenas, dois modelos. Assim, o primeiro assenta num critério de desconexão, caracterizado pela inexistência de uma ligação entre o resultado contabilístico e a base tributável. No outro extremo encontra-se o modelo de alinhamento ou dependência, caracterizado pela existência de uma conexão formal entre o lucro contabilístico e o processo de apuramento da base tributável. Este último divide-se, ainda, em três critérios distintos: sistema de conexão formal com receção simples do lucro comercial; sistema de conexão formal com

² Segundo Hendriksen (1991), o facto de existirem empresas a basearem a elaboração da sua contabilidade em normas meramente fiscais que, não poucas vezes se desconectam das normas contabilísticas, causa um efeito nefasto acerca da teoria dos princípios contabilísticos, já que põe em causa o objetivo de relato de uma imagem verdadeira e apropriada.

regulação parcial da contabilidade comercial pelo direito fiscal e sistema de conexão formal com ajustamento extra contabilístico do lucro comercial.

Numa outra sistematização, novamente tripartida, Mastellone (2011), em concordância com a literatura internacional, define três correntes principais para caracterizar as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade:

- i. Modelo *monorail* ou *single track* – Caracterizado pela aplicação integral do princípio de dependência entre contabilidade e fiscalidade, sendo, deste modo, utilizado o resultado contabilístico como base tributável.
- ii. Modelo *double track* – No qual existe uma acentuada separação entre contabilidade e fiscalidade, evidenciando um conjunto de normativos autônomos em matéria de determinação do lucro tributável;
- iii. Modelo de aplicação parcial do princípio de dependência entre contabilidade e fiscalidade – Este pressupõe que o apuramento do lucro tributável tenha como ponto de partida o resultado contabilístico ao qual serão aplicadas correções extra contabilísticas, preconizadas através da lei fiscal.

A literatura interpreta a relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade através de vários modelos, sendo que, genericamente, estes assentam numa perspetiva tripartida entre uma divergência total entre ambas as áreas, uma convergência absoluta e uma dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade.

Com uma nova vertente, Essers e Russo (2009) interpretam a relação entre contabilidade e fiscalidade através de sistemas intermédios enquadrados entre os dois polos opostos apresentados por Aguiar (2003). Os mesmos autores identificam, ainda, ao longo do estudo, em que sistema se integram os Estados Membros da UE. Desta forma, os autores apresentam os seguintes modelos:

- i. Modelo de dependência praticamente formal – Sistema no qual não é permitida a existência de uma separação da contabilidade para fins de tributação. Assim, as opções fiscais disponíveis são condicionadas pelas opções contabilísticas tomadas, sendo que qualquer divergência terá de estar prevista na lei fiscal;
- ii. Modelo de dependência material – Sistema em que a contabilidade é determinante para o apuramento do resultado tributável, embora as opções,

a nível fiscal, disponibilizadas não estejam condicionadas às opções contabilísticas tomadas;

- iii. Modelo de independência material – Sistema que a contabilidade tem influência teórica sobre a fiscalidade, para a obtenção do lucro tributável, no entanto, o que se verifica é um afastamento para finalidades fiscais.

À luz dos modelos descritos, os mesmos autores sistematizaram a relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade em diversos países da UE, tal como evidencia o quadro 1, abaixo apresentada:

Quadro 1. Relação entre contabilidade e Fiscalidade nos diferentes EM da UE

Dependência praticamente formal	Dependência material	Independência material
Alemanha, Áustria, Bélgica, Chipre, Eslováquia, Espanha, Finlândia, França, Itália, Lituânia, Luxemburgo, Portugal e República Checa	Grécia, Hungria, Irlanda, Letónia, Malta, Reino Unido e Suécia	Dinamarca, Eslovénia, Holanda e Polónia

Fonte: Essers e Russo (2009, p.33)

No contexto atual, com os diferentes interesses e perspetivas inerentes à área da contabilidade e da fiscalidade é esperável que existam divergências entre ambas. Cada vez mais a contabilidade assenta numa maior subjetividade em determinados domínios, como é o caso do justo valor, provisões, imparidades, depreciações e amortizações, dependentes de estimativas e, por vezes, de contributos de outros setores especializados. A fiscalidade mostra-se cada vez mais preocupada com a estabilidade da receita fiscal e a luta contra a evasão e fraude fiscal. Estas combatem-se através da objetividade, da transparência e da eficácia de um sistema fiscal. Assim, o apuramento de rendimentos e gastos por ambos os sistemas será, com certeza, diferenciado.

Importa ressaltar que o relacionamento entre estas duas variáveis, contabilística e fiscal, se traduz numa maior complexidade para a vida empresarial e para os agentes económicos. Assim, o afastamento entre a contabilidade e a fiscalidade cria alguns impactos na gestão das empresas. Primeiramente, acarreta uma maior afetação de

recursos a estas áreas, dada a complexidade que lhes está inerente. Posteriormente, dada a divergência de opiniões, há uma maior incerteza sobre os encargos fiscais suportados pelas organizações, assim como uma maior dificuldade de relacionamento fiscal entre empresas e filiais de outros países e em estimar a rendibilidade de projetos de investimento.

No entanto, esta tendência para a divergência entre as regras contabilísticas e as normas fiscais tem-se vindo a verificar em vários países do mundo, havendo variados estudos que o comprovam.

Desai (2003) verificou que, nos Estados Unidos, na década de 90, se registou uma forte divergência entre contabilidade e fiscalidade. A preocupação com a estabilidade e proteção da receita fiscal do país resultou num crescente afastamento entre o resultado contabilístico e o lucro tributável. Ressalve-se que os Estados Unidos da América muito se têm preocupado com o combate à evasão e fraude fiscal, com o objetivo de proteger as bases tributárias, evitar a diminuição de receitas e restabelecer a confiança no sistema fiscal implementado.

Deste modo, o autor mencionado, associa a crescente divergência entre a área contabilística e fiscal ao tratamento diferenciado das depreciações e amortizações, mais-valias, dividendos, provisões e imparidades que, contabilisticamente, assentam em juízos de valor e estimativas, mas que não agradam a um legislador fiscal que tem como propósito a estabilidade da receita fiscal protegendo a base tributável.

Outros casos semelhantes foram encontrados na UE. Assim, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade na Alemanha e no Reino Unido foi abordada através de um estudo realizado por Gee, Haller & Nobes (2010). Estes procuravam perceber quais as alterações verificadas nessa relação após a implementação das IFRS. A vinculação entre contabilidade e fiscalidade nestes países era bastante diferente. Se por um lado, na Alemanha havia uma grande proximidade entre as duas áreas, no Reino Unido a divergência entre ambas era notória, daí a escolha destes países para a realização da investigação.

No entanto, após a entrada em vigor das IFRS, a Alemanha seguiu a mesma linha do Reino Unido, numa divergência progressiva entre as regras contabilísticas e as normas fiscais. Os autores referem, ainda, que apesar das tentativas efetuadas pelos legisladores fiscais para tentarem conciliar ambas as áreas, tais esforços tornaram-se difíceis. É que

contabilisticamente, a mensuração dos rendimentos e gastos é muitas vezes baseada em medidas prospetivas e de mercado. Isto evidencia, mais uma vez, que dada a procura pela objetividade por parte dos legisladores fiscais, uma aproximação às regras contabilísticas, assentes numa subjetividade que lhes é inerente, é, cada vez mais, uma visão algo utópica.

Gavana, Guggiola e Marenzi (2013) analisaram a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, em Itália, aquando da adoção das IFRS no país, em 2005. Assim, através desta investigação procurou-se discutir os impactos das novas realidades contabilísticas na fiscalidade. Como já acontecera em vários países, também em Itália se verificou, com a implementação das IFRS, uma crescente divergência entre regras contabilísticas e normas fiscais.

Mais uma vez verificamos a complexidade das relações entre a fiscalidade e a contabilidade e a sua tendência crescente para a divergência destas áreas. Isto deve-se ao facto de que, hoje, a contabilidade é crescentemente baseada em estimativas, o que não agrada nem favorece a fiscalidade que procura assertividade e clareza, de modo a proteger a base tributável.

No que diz respeito ao caso espanhol, Cuesta-González, Pardo & Garcia-Torea (2019) afirmam que as empresas deveriam seguir novos requisitos de informação tributária. Assim, através do estudo realizado pelos autores, estes referem que as informações contabilísticas divulgadas pelas empresas, de enorme importância para os agentes económicos, deveriam refletir mais a transparência fiscal exigida.

O facto de existir uma contabilidade preocupada, simplesmente, com a imagem da organização e a divulgação da informação financeira sem corresponder, suficientemente, às novas exigências da fiscalidade no que respeita, por exemplo à objetividade na mensuração dos ativos e passivos e rendimentos e gastos evidencia, com clareza, a progressiva divergência entre contabilidade e fiscalidade.

Em Portugal, com a entrada em vigor do SNC, verificou-se a mesma tendência. A subjetividade a que a contabilidade está sujeita para o apuramento dos resultados tem-se debatido com a necessária rigidez e inflexibilidade que as regras fiscais exigem.

Segundo Martins (2017), a introdução do SNC e a reforma do IRC, em 2014, intensificaram as divergências entre o resultado contabilístico e fiscal. De acordo com o autor, foram as médias e grandes entidades que tal fenómeno gerou mais impacto e

complexidade, originando custos substanciais e litigância sobre questões interpretativas, nas quais a contabilidade está desconectada da fiscalidade.

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade há muito que tem vindo a ser estudada e discutida por vários investigadores. Este fenómeno, que se traduz num aumento da complexidade e na progressiva divergência entre ambas as áreas, tem-se verificado em muitos países do mundo.

A contabilidade financeira tem vindo a evoluir no sentido de disponibilizar aos *stakeholders* uma imagem verdadeira e apropriada da entidade. Para isso, esta tem vindo a usufruir de um conjunto de métodos de natureza subjetiva para mensurar ativos, passivos, rendimentos e lucros. Assim, a contabilidade utiliza, cada vez mais, estimativas, pareceres de outras áreas de especialidade, valores de mercado e justo valor no apuramento dos resultados de uma entidade (Burgstahler et al., 2006).

Segundo Chand e Patel (2008), adotar as IAS é um passo indispensável para permitir uma melhor comparação no relato financeiro, já que a utilização global de um conjunto de normas de contabilidade harmonizadas tem a vantagem de promover a comparabilidade e a transparência da informação financeira (Tarca, 2012).

Estudos recentes apontam que temas como depreciações e amortizações, imparidades e provisões podem ser usados pelas empresas para implementar estratégias de “gestão” de resultados. Uma das mais populares é aquela que considera as imparidades como “movíveis” para atingir metas financeiras. Ou seja, os gestores usam as imparidades de ativos de forma oportunista, retardando o registo dessas perdas na esperança que as condições melhorem a tempo de evitar a perda de valor. Ou registam perdas por imparidade de valor superior ao justificado economicamente para, posteriormente, revertendo-a, aumentarem os rendimentos reportados (Gunn et al., 2018).

A literatura internacional mostra, ainda, que, por vezes, para se atingirem os objetivos definidos pela gestão ou as expectativas dos analistas, as organizações têm tendência à manipulação da contabilidade (Andrews, 2012). Assim, nos períodos onde os resultados são elevados, as empresas reconhecem perdas em excesso, utilizando valores estimados com depreciações e amortizações, imparidades e provisões, criando assim “reservas ocultas” no balanço, com o intuito de posteriormente melhorarem os resultados da organização quando estes se preveem inferiores aos esperados pelos analistas (Jackson e Liu, 2010).

Não há dúvida que estas matérias geram custos que afetam os resultados financeiros das organizações e permitem a sua manipulação (Vasile et al., 2015), o que provoca, segundo Rennekamp et al., (2014), alterações nas suas decisões de investimento das organizações e dos investidores.

Por outro lado, e tendo em consideração tudo o que foi referido anteriormente, o legislador fiscal tem como interesse maior a estabilidade da receita fiscal, a neutralidade e equidade fiscal, a transparência, a simplicidade e a eficiência. Deste modo, a preocupação em combater a fraude e evasão fiscal e em criar um sistema fiscal justo e objetivo provocará, muitas vezes, o incremento das divergências entre resultado contabilístico e resultado fiscal.

Em suma, é notório que se verifica uma tendência crescente para o afastamento entre a contabilidade e a fiscalidade, dadas as necessidades de responder às evoluções de mercado pela contabilidade e os interesses defendidos pela fiscalidade. Este comportamento é transversal a vários países, como se verifica na literatura observada.

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

2. A Tributação do rendimento em Portugal

2.1. Breve nota sobre o sistema fiscal português

Um sistema fiscal caracteriza-se por um conjunto de impostos vigentes em determinado espaço geográfico, remetendo-se à legislação em vigor. Assim, Portugal rege-se pela Constituição da República Portuguesa (CRP), que no artigo 103º, nº1 refere que “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Desta forma, o sistema fiscal português divide-se em grupos de impostos que incidem sobre o rendimento, o património e a despesa, que são os impostos Estaduais e os impostos Locais.

Os Impostos Estaduais caracterizam-se por tributarem o rendimento, a despesa e nestes estão também englobados os Impostos Especiais sobre o Consumo. Assim, nos impostos sobre o rendimento incluem-se o Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC). Por outro lado, o Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) destaca-se como sendo o imposto estadual que tributa a despesa. No que respeita aos impostos especiais sobre o consumo podemos destacar os impostos relacionados com a tributação automóvel, Imposto sobre veículos (ISV) e o imposto único de Circulação (IUC), bem como o imposto sobre o tabaco (IT), imposto especial sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA) e o imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP).

No que concerne aos impostos Locais poder-se-á evidenciar o Imposto municipal sobre Imóveis (IMI), já que esta constitui uma receita para os municípios e não para o Estado e a derrama municipal que incide sobre o IRC, caracterizando-se esta como um imposto acessório e da responsabilidade de cada autarquia.

2.2. Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Portugal

Em Portugal, surge o primeiro imposto sobre o rendimento com a “décima militar”. Criado por D. João V, em 1641, para custear a guerra da restauração, este imposto tributava os proveitos da terra, rendimentos do trabalho, do comércio e de capitais. Ainda que nem sempre na proporção que o designou (10%), este era o principal imposto sobre o rendimento até à criação da contribuição predial (1852), da contribuição industrial (1860) e da contribuição de juros (1887).

Deste modo, verifica-se em Portugal o início das figuras tributárias que, ao longo dos anos, têm sofrido algumas reformas importantes e nos encaminham aos dias de hoje.

A reforma fiscal de 1922 surge com a Lei nº 1368/1922, de 21 de setembro, para substituir um regime fiscal ultrapassado, constituído por diversos impostos. Esta tinha como objetivo a criação de um sistema fiscal mais harmonioso e de caráter unitário (Azevedo, 2010).

Nesta medida, no que concerne à Contribuição Industrial (CI) foi implementada a tributação pelos lucros reais. As entidades sujeitas a este imposto eram tributadas através de uma taxa de anual fixa de 10%, paga antecipadamente, sobre os lucros verificados ou presumidamente obtidos, e através de uma taxa complementar sobre os lucros obtidos que era deduzida da taxa anual já paga, conforme descrito nos artigos 12º e seguintes da Lei nº 1368/1922 (Nabais, 2008).

Apesar desta reforma se pautar por princípios como a generalidade e a uniformidade, acabou por se revelar demasiado ambiciosa tendo em conta as estruturas orgânicas e funcionais obsoletas e a economia deficitária do país, que condicionaram a sua aplicação (Azevedo, 2010)

A determinação deficiente da matéria coletável compensada com taxas de imposto demasiado elevadas, bem como a distribuição irregular da carga fiscal reclamava, com urgência, uma nova reforma fiscal que surge após um período muito curto, em 1929.

Através desta pretendia-se alterar os mecanismos nos quais estavam assentes as regras fiscais, tendo como principais objetivos o aumento da receita, a simplificação do regime e diminuir as formalidades de liquidação e cobrança (Vasques, 2011).

Esta reforma, operacionalizada através do Decreto nº 16731/1929, de 13 de abril, foi considerada de emergência, pois o seu principal objetivo seria preservar as finanças públicas que, na época, estavam fragilizadas. Desta forma, optou-se pela tributação do rendimento normal, em detrimento do regime que havia sido implementado em 1922. Assim, era tributado o rendimento médio anual dos contribuintes, o que garantia ao Estado um fluxo regular de receitas. No entanto, este regime era injusto e indiferente a ciclos económicos, já que não tributava rendimentos acima daqueles que eram considerados normais e tributava excessivamente os rendimentos mais baixos (Nabais, 2008).

No que concerne à CI também houve algumas alterações, já que os contribuintes passaram a estar divididos em três grupos. No grupo A, a tributação era realizada através de uma taxa fixa sobre o rendimento dos contribuintes, no grupo B eram tributadas sociedades anónimas e em comandita por ações pelo seu capital através de uma taxa de 3,5% e no grupo C o comércio e a indústria eram tributados a uma taxa de 15% sobre os lucros presumidos (Azevedo, 2010).

Tendo em conta as dificuldades detetadas na adaptação aos ciclos económicos, surge uma nova reforma fiscal, gradualmente implementada entre 1958 e 1965, da qual resultou o Decreto nº 45 103, de 1 de julho de 1963, que aprovou o Código da Contribuição Industrial (CCI). Esta tinha como objetivo “a adaptação às condições económicas, o estímulo ao desenvolvimento económico, a adequação às variações conjunturais, uma maior justiça fiscal, o combate à evasão, a eliminação de casos de dupla tributação, o alargamento das garantias jurídicas dos contribuintes, a equiparação do tratamento dos nacionais e estrangeiros, a melhoria nas relações entre os contribuintes e o fisco.”.

Neste sentido, e à semelhança do que acontecera anteriormente, os contribuintes foram divididos em três grupos para efeitos de determinação da matéria coletável: ao grupo A pertenciam todas as médias e grandes empresas, que eram tributadas pelo lucro real, ou seja, pelo lucro contabilístico; do grupo B faziam parte todos os contribuintes que não se enquadravam no grupo A e no grupo C e eram tributados pelos lucros presumidos, no grupo C encontravam-se pequenas empresas com informação contabilística rudimentar que eram tributadas pelo lucro que, normalmente, poderiam ter obtido (Sanches, 2007).

No entanto, esta reforma foi sujeita a inúmeras alterações, falando-se, ainda, da existência de uma contrarreforma que modificou na totalidade o CCI. Não obstante, estas novas regras de tributação proliferaram ao longo de vários anos e mostraram-se bastante enquadradas a um país em vias de desenvolvimento.

A tributação pelo rendimento real afirma-se de forma clara com a aprovação, em 1976, da Constituição da República Portuguesa (CRP) que prevê, no nº2 do artigo 104º, que a tributação das empresas recai, fundamentalmente, sobre o seu lucro real.

Portugal entra no grupo de países com sistemas fiscais modernos através da reforma fiscal de 1988-1989, constituindo, esta um marco decisivo para a fiscalidade direta³. Assim, foram, desde logo, substituídos os impostos parcelares pela tributação unitária do rendimento, já praticada na maioria dos países da OCDE, respeitando princípios como a simplicidade, equidade e eficiência (Vasques, 2011).

O Decreto nº 232/84, de 12 de junho, institui a Comissão para a Reforma fiscal, deixando bem claro os motivos nos quais estavam assentes as necessidades de reformar o regime vigente: a degradação do sistema fiscal, a entrada em vigor da CRP e a integração de Portugal na Comunidade Económica Europeia (CEE).

Deste modo, foi publicado o Decreto nº 422-B/88 que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento (CIRC), que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, que veio abolir impostos parcelares complexos e desajustados à realidade económica das empresas e ao desenvolvimento do país.

Adotou-se a tributação do rendimento acréscimo, considerando rendimento qualquer incremento patrimonial, independentemente da sua proveniência, tornando o IRC o imposto global das empresas. Houve, também, especial atenção em atenuar a dupla

³ Após a entrada de Portugal na CEE, houve a necessidade de reformar o sistema fiscal vigente. Assim, a política fiscal divide-se em dois ramos: direta e indireta. A fiscalidade direta assenta na tributação de empresas e de pessoas singulares, como é o caso do IRS e do IRC, em Portugal. Por outro lado, da fiscalidade indireta fazem parte impostos como o IVA e os impostos especiais de consumo, que são coordenados e harmonizados por diretivas da UE com o objetivo de impedir que a concorrência no mercado interno seja falseada por disparidades de taxas e sistemas de tributação ao nível da fiscalidade indireta, que conferem às empresas de um país uma vantagem desleal sobre as outras. Como se sabe, o IVA entrou em vigor em Portugal no ano de 1986, através da transposição de uma diretiva emitida pela UE, no entanto a reforma dos impostos sobre o rendimento deu-se apenas entre 1988 e 1989, já que os Estados Membros têm maior grau de autonomia sobre estes, apesar de que, cada vez é maior a harmonização entre os EM na adoção de medidas conjuntas para a prevenção da evasão fiscal e da dupla tributação.

tributação dos lucros distribuídos, já que havia a necessidade de promover o desenvolvimento do mercado financeiro (Azevedo, 2010)

A par do CIRC, foi publicado o Estatuto dos Beneficiários Fiscais (EBF) que se revelou de elevada importância que, como descrito no preâmbulo do mesmo: “O Estatuto dos Beneficiários Fiscais contém princípios gerais a que devem obedecer a criação das situações de beneficiário, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo, e o elenco desses mesmos beneficiários, com o duplo objetivo de, por um lado, garantir maior estabilidade aos diplomas reguladores das novas espécies tributárias e, por outro, conferir um caráter mais sistemático ao conjunto dos beneficiários fiscais”.

A intensa competitividade mundial que se fazia sentir e a tendência que se vinha a verificar no que concerne às políticas fiscais adotadas pelos países, surge no ano de 2013, a reforma do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (IRC).

Desta forma, um dos principais objetivos da comissão formada para a elaboração da reforma do IRC passou pela “reestruturação da política fiscal internacional do Estado português, com especial enfoque na sua adequação aos desenvolvimentos em sede de direito europeu e na redefinição da posição de Portugal na negociação das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, de modo a contribuir eficazmente para a internacionalização das empresas portuguesas e para a atração de investimento estrangeiro, privilegiando um reposicionamento de Portugal como país exportador de capitais, designadamente em mercados internacionais considerados prioritários para o investimento português” (Comissão para a Reforma do IRC, 2013).

A temática da tributação de acordo com o princípio da territorialidade estava cada vez mais presente e deparava-se com a necessidade de eliminar a dupla tributação económica. Assim, a UE, através da Diretiva n.º 2011/96/EU, do Conselho, de 30 de novembro, vulgarmente designada por “Diretiva Mães-Filhas”, emitiu linhas orientadoras para que os Estados Membros (EM) utilizassem o método da isenção para eliminar a dupla tributação (Comissão para a Reforma do IRC, 2013). Denote-se, no entanto, que esta Diretiva é de aplicação restrita apenas ao Espaço Económico Europeu e abrange os lucros distribuídos.

Pela necessidade de IDE e de tornar mundialmente competitivo o sistema fiscal português, surge a necessidade de adoção de um regime mais simplificado e atrativo.

Assim, em consonância com os regimes fiscais mais competitivos da Europa, a Comissão de Reforma do IRC propôs uma utilização alargada da diretiva, aplicando-a não apenas aos lucros e reservas distribuídos, mas, também, a mais e menos valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais. É, desta forma, que é implementado em Portugal o regime de *Participation Exemption* exposto ao longo do artigo 51º e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (CIRC).

Todavia, para evitar o uso abusivo de muitas destas normas, a legislação europeia através da Diretiva *Anti Tax Avoidance* - ATAD 2016/1164 de 12 de julho, estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal com incidência direta no funcionamento do mercado interno, e que teve como prioridade assegurar que o imposto seja pago no país onde os lucros e o valor são gerados. As medidas preconizadas foram adotadas pelos Estados-Membros, pelo que foi essencial a escolha das soluções que melhor se adequassem aos diversos sistemas tributários. Aos Estados-Membros compete a execução das medidas destinadas a garantir um nível de proteção da matéria coletável do imposto sobre as sociedades respetivas.

Em suma, a competitividade fiscal que se tem verificado a nível mundial obriga os países a adotarem cada vez mais medidas de prevenção e salvaguarda das receitas tributárias, bem como de incentivo à localização das empresas. Ao longo dos anos temos verificado uma modernização e conseqüente acompanhamento das normas por parte da legislação portuguesa.

2.3. Breve caracterização do imposto sobre o rendimento em Portugal

O sistema de tributação do rendimento, na economia fiscal portuguesa, tem como impostos principais:

- Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), aprovado pelo Decreto nº 448-A/88, de 30 de novembro;
- Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), aprovado pelo Decreto nº 448-B/88, de 30 de novembro.

Com a aprovação destes Decretos visou-se o alargamento das bases tributárias através de um imposto global, a moderação das taxas e a estabilidade do nível de receitas,

por forma a alcançar eficiência económica, justiça social e simplificação dos deveres tributários.

Assim, o IRS tributa os rendimentos das pessoas singulares residentes e não residentes com rendimentos sujeitos a tributação em Portugal. Este é um imposto progressivo e global, dando cumprimento ao disposto no nº1 do artigo 104º da CRP “o imposto sobre o rendimento pessoal visa diminuir desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

Tendo em conta o artigo 22º do CIRS, a base do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares resulta do valor anual dos rendimentos auferidos, distribuídos pelas seis categorias após efetuadas as respetivas deduções. Existem, porém, determinados rendimentos que possibilitam, ao contribuinte, ser ou não englobados e que, caso não o sejam, são tributados a título definitivo conforme previsto nos artigos 71º e 72º do CIRS, a taxas que variam consoante a natureza dos rendimentos.

Por outro lado, no que respeita ao imposto sobre as pessoas coletivas e de acordo com o nº2 do artigo 3º do CIRC, para todas as pessoas coletivas que exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a título principal, a base tributável é o lucro resultante da diferença entre o valor patrimonial líquido no final e no início do período de tributação, embora sujeito a determinadas correções nos termos do respetivo código.

Para as pessoas que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base tributável é calculada através do rendimento global que corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais eventualmente obtidos, de acordo com o citado artigo.

2.4. Enquadramento legal do imposto sobre as pessoas coletivas em Portugal

Conforme o referido no nº2 do artigo 104º da CRP que refere que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Sendo que, em circunstâncias específicas e de acordo com o artigo 57º do CIRC e do artigo 87º da Lei

Geral Tributária (LGT), a determinação dos rendimentos poderá ser realizada através de métodos indiretos.

É referido, através do artigo 1º do CIRC, que “O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código”. Deste modo, destaca-se que poderão ser verificados elementos sujeitos a tributação, que manifestem capacidade contributiva num dado período e que sendo um rendimento quantificável, gera uma obrigação tributável, mesmo nos casos em que se verifique um carácter ilícito, conforme expõe o artigo 10º da LGT: “O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.”.

De outro modo, para além da incidência real do imposto, também o referido código pressupõe normas de incidência pessoal, determinando, desta forma, os sujeitos passivos do imposto. Por conseguinte, para efeitos de IRC, a tributação destina-se a pessoas coletivas residentes em território nacional e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em Portugal, conforme o artigo 2º do CIRC.

De modo genérico, a base do imposto é o lucro, ainda que o artigo 3º do CIRC delimite quais os rendimentos obtidos por cada categoria de sujeito passivo, seguindo as condições definidas pelo artigo imediatamente anterior, como poderemos verificar no quadro seguinte:

Quadro 2. Sujeitos passivos e incidência do imposto, para efeitos de IRC

SUJEITO PASSIVO	BASE TRIBUTÁVEL
As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;	O lucro das sociedades

<p>Entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas</p>	<p>O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas ou entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;</p>
<p>As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS</p>	<p>O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português</p>

Fonte: Adaptado do artigo nº2 do CIRC

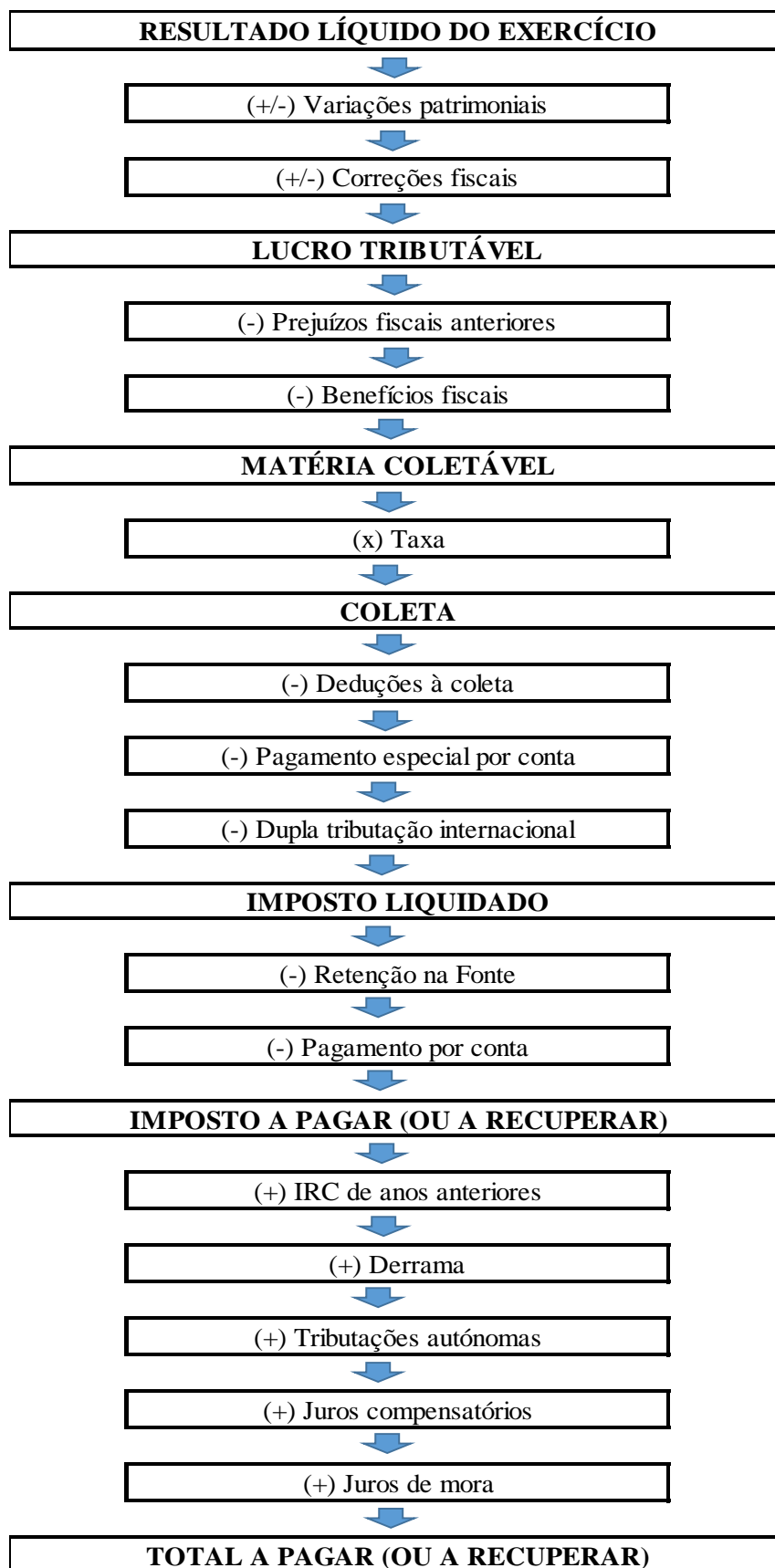
O período de tributação a considerar para efeitos de IRC encontra-se previsto no artigo 8º do CIRC que estabelece como regra geral que “o IRC é devido por cada período de tributação, que coincide com o ano civil” salvo determinadas exceções nele previstas.

2.5. Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal

Tendo por base tudo aquilo que foi referido anteriormente, encontra-se definido no artigo 17º do CIRC, que o lucro tributável resulta da “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Assim, para o apuramento do lucro tributável é necessário que no resultado contabilístico de cada entidade se façam refletir eventuais variações patrimoniais positivas ou negativas, descritas nos artigos 21º e 24º do CIRC, bem como as correções fiscais eventualmente necessárias, tal como podemos verificar na figura 1.

Figura 1. Procedimentos para apuramento do IRC



Fonte: Elaboração Própria

Desta forma, é determinado o Lucro Tributável com o qual, deduzido de prejuízos ou benefícios fiscais previstos no EBF ou ao longo dos artigos 15º, 52º e 75º do CIRC, se obtém a matéria coletável.

Seguidamente a matéria coletável multiplicada pelas taxas respetivas que vigoram à data resulta na Coleta que após verificadas as devidas deduções, retenções na fonte, pagamentos por conta e outras correções aplicáveis resultará no imposto a pagar (ou a recuperar).

No que respeita à liquidação do imposto, de acordo com o artigo 89º do CIRC, a liquidação do imposto deve ser efetuada pelo próprio sujeito passivo “nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º” e nos restantes casos pela Direção-Geral dos Impostos.

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

3. A Tributação do rendimento em Espanha

3.1. Breve nota sobre o sistema fiscal espanhol

O sistema fiscal espanhol está suportado pela Ley Geral Tributária (LGT) e pela Constituição espanhola, datada de 1978. A partir do artigo 31.1 da Constituição espanhola é possível perceber a obrigatoriedade de que “todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade económica através de um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e progressividade”.

Sendo Espanha um país com diversas comunidades autónomas, a Constituição remete para a possibilidade dessas comunidades criarem tributos próprios. Assim, o sistema fiscal espanhol é constituído por três grandes grupos de impostos: Estaduais, Autonómicos e Municipais.

Os impostos Estaduais, tal como acontece em Portugal, englobam os impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e também sobre o património. No que concerne aos impostos sobre o rendimento podemos destacar o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (IRPF), o Imposto sobre o Rendimento de não residentes (IRNR) e o Impostos sobre as Sociedades (IS). A despesa é tributada pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e o Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Relativamente aos Impostos sobre o Património realçar-se-á o Imposto sobre o Património (IP) e o Imposto sobre Sucessões e Doações (ISD), incidindo estes exclusivamente sobre as pessoas físicas.

No que respeita aos impostos Municipais destacam-se o Imposto sobre bens Imóveis (IBI), o Imposto sobre Atividades Económicas (IAE), o Imposto sobre Veículos de Tração Mecânica (IVTM) e o Imposto sobre o Incremento do Valor dos Terrenos de Natureza Urbana (IIVTNU).

No entanto, os impostos Autonómicos, que podem ser decididos por cada uma das comunidades, refletem impostos como o Imposto sobre o Jogo (IJ), o Imposto sobre Propriedades Rústicas (IPR) e o Imposto por Saneamento de Águas (ISA).

3.2. Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Espanha

O sistema fiscal espanhol surge, em 1845, com a criação do primeiro imposto estatal e nacional. Desde então, já várias reformas foram operacionalizadas, sendo que algumas delas se tornaram marcos importantes para o desenvolvimento do país e do seu sistema tributário.

Um sistema tributário único com base no rendimento real teve origem com a reforma “*Mon-Santillás*”, em 1845 (Niño, 1972). Foram criados vários impostos diretos como as contribuições sobre imóveis, culturas e gado, e alguns impostos indiretos como o imposto de selo, sobre o consumo de produtos básicos e fronteiras, não sendo, ainda, considerados os impostos sobre o rendimento do trabalho e de capitais (Navarro, 1997).

No entanto, surge, em 1900, um novo imposto com o objetivo de tributar rendimentos do trabalho, de capitais e os rendimentos líquidos das sociedades, denominado “*Utilidades de la Riqueza Mobiliaria*”. Deste modo, verificou-se uma grande evolução do sistema tributário espanhol com a operacionalização da tributação dos rendimentos pessoais resultantes do trabalho (Villalonga, 1967).

Ao longo de vários anos surgiram diversas modificações ao sistema fiscal vigente à época. Em 1964 foram redigidas e publicadas novas leis para cada um dos impostos existentes e criados novos impostos sobre o consumo, tornando-se este um período de evolução e desenvolvimento importante para o direito fiscal espanhol.

Contudo, é em 1977 que se dá início à maior reforma fiscal que o sistema tributário espanhol sofrera até então. Esta teve como objetivos principais a angariação de mais receita fiscal, uma repartição mais justa e equitativa dos impostos e a diminuição da fraude e evasão fiscal. Por conseguinte, dever-se-á destacar que esta reforma deu origem a dois importantes impostos que, apesar de alterados gradualmente com a evolução da economia fiscal do país, ainda hoje se encontram em vigor: o Imposto sobre o rendimento das pessoas físicas (IRPF) e o Imposto sobre o rendimento das sociedades (IS) (Navarro, 2010). Posteriormente, surge, em 1998, uma nova reforma fiscal do IRPF e IS que se torna um marco importante já que o sistema fiscal espanhol passa a tributar não residentes de forma autónoma, tal como é referido pela mesma autora. Para isso foi criado o Imposto sobre o rendimento de não residentes (IRNR), totalmente independente quer do IRPF, quer do IS, e com normas próprias, situação que ainda vigora na atualidade.

Através do Real Decreto 1514/2007, de 16 de novembro, publicado e a vigorar desde 2008, foi aprovado o *Plan General de Contabilidad (PGC)*, à semelhança do que aconteceu no ano de 2009 em Portugal. Assim, por forma a cumprir o previsto no Regulamento (CE) nº 1606/2002, que regula matérias inerentes ao relato financeiro das empresas, bem como a aprovar o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o Imposto sobre as sociedades sofre algumas adaptações profundas, como por exemplo nos critérios de valoração (Aguiar, 2011).

3.3. Breve caracterização do imposto sobre o rendimento em Espanha

O sistema de tributação do rendimento, na economia fiscal espanhola, tem como impostos principais:

- Imposto sobre o rendimento das pessoas físicas (IRPF), aprovado pela *Ley 35/2006*, de 28 de novembro e atualizado pelo Real Decreto 439/2007, de 30 de março.
- Imposto sobre as sociedades (IS), aprovado pelo Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de março e atualizado pelo Real Decreto 1777/2004, de 30 de junho.
- Imposto sobre o rendimento de não residentes (IRNR), aprovado pelo Real Decreto 5/2004, de 30 de junho com posteriores atualizações.

Desta forma, o IRPF tributa rendimentos de pessoas singulares, nos quais se incluem os rendimentos do trabalho, de capitais mobiliário e imobiliário, das atividades económicas, empresariais, profissionais e artísticas, ganhos e perdas patrimoniais e rendas.

Por outro lado, o IS, genericamente, tributa o rendimento das pessoas coletivas provenientes de atividades económicas, rendimentos decorrentes de elementos patrimoniais não afetos a atividades económicas e incrementos patrimoniais.

O IRNR, conforme o estabelecido no artigo 1 da LIRnR (Lei do Imposto sobre o Rendimento de não Residentes), é “um imposto direto cobrado sobre os rendimentos obtidos em território espanhol por pessoas físicas e jurídicas não residentes no mesmo”. Deste modo, são tributados rendimentos provenientes de atividades ou explorações

económicas realizadas através de estabelecimentos estáveis, situados em território espanhol, ou com determinadas condições no caso de não serem realizadas por estabelecimentos estáveis; rendimentos do trabalho caso resultem de prestações de serviços em território espanhol; dividendos ou outros rendimentos de capitais atribuídos a não residentes; ganhos patrimoniais e rendas de imóveis situados em território espanhol que não estejam afetos a atividades económicas.

3.4. Enquadramento legal do imposto sobre as pessoas coletivas em Espanha

A Lei do Imposto sobre as Sociedades (LIS) dispõe que a capacidade económica de uma pessoa quer singular quer coletiva se mede pelo rendimento que consegue gerar ao longo de um determinado período de tempo. Pelo que, ao tratar-se de uma pessoa coletiva com capacidade jurídica, esta deverá proceder ao seu dever constitucional de contribuição, cumprindo legalmente o estipulado na constituição do país.

O imposto é aplicado em todo o território espanhol, tendo em conta a natureza do sujeito passivo. Assim, de acordo com o artigo 2º da LIS, o sujeito passivo só é tributado em sede de IS caso seja comprovada a sua residência em território nacional, caso contrário, ou seja, se o sujeito passivo for não residente a sua tributação será efetuada através do Imposto sobre o Rendimento de não Residentes (IRNR).

Deste modo, considera-se um sujeito passivo residente todas as entidades, independentemente da sua forma ou denominação, sempre que tenham personalidade jurídica e residência em território espanhol, tal como mencionado pelo artigo 7º da LIS. Assim, uma entidade é um sujeito passivo residente sempre que tenha sido constituída conforme a lei espanhola, tenha o seu domínio fiscal em Espanha, ou, tenha a sua sede ou direção efetiva em território espanhol.

O período de tributação, para efeitos de LIS, coincide, regra geral, com o exercício económico da entidade que, normalmente, se reflete no ano civil, de acordo com o artigo 26º do LIS. No entanto, o nº2 desse mesmo artigo refere circunstâncias especiais que poderão justificar a existência de um período de tributação mais curto, com carácter extraordinário.

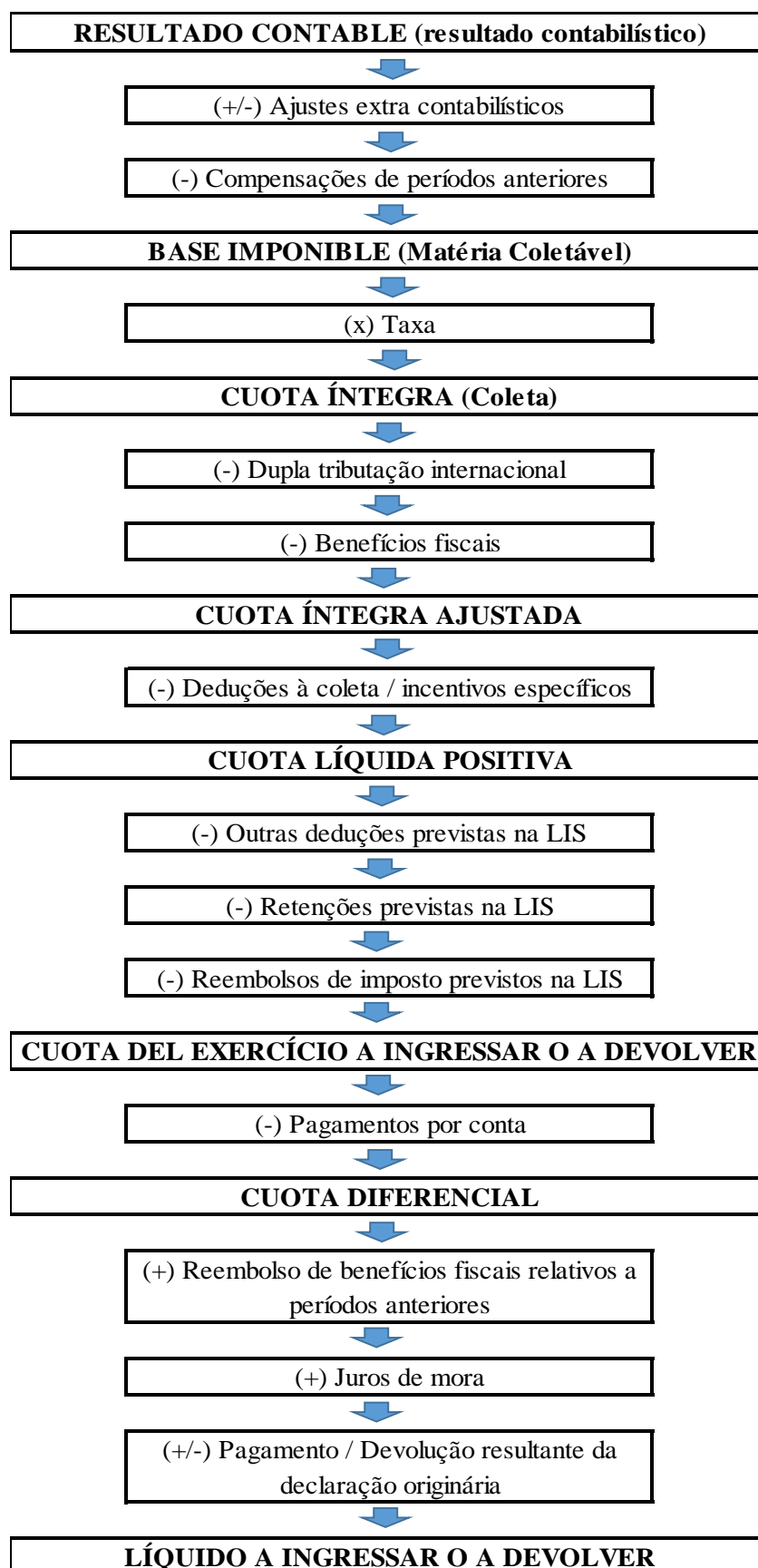
3.5. Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Espanha

Tal como acontece para apuramento do imposto em Portugal, também em Espanha a base do imposto é proveniente do resultado contabilístico, ao qual são deduzidas compensações, caso existam, de matéria coletável negativa de exercícios anteriores, tal como refere o artigo 10º nº1 da LIS. Ainda resultante da interpretação do nº3 do mesmo artigo, para o cálculo da matéria coletável é, ainda, necessário proceder a alguns ajustes fiscais, quando aplicável, nos termos da LIS.

Assim, ao resultado contabilístico é necessário retirar o valor do imposto das sociedades pago durante o período do exercício (artigo 14º da LIS). Seguidamente deverão efetuar-se os ajustes fiscais positivos e negativos que resultam das divergências verificadas entre a fiscalidade e a contabilidade. Posteriormente deverá ser deduzida a matéria coletável negativa de exercícios anteriores, obtendo-se, finalmente, a matéria coletável (*base imponible*).

A figura seguinte apresenta, de forma esquemática, todos os procedimentos a adotar que culminam no apuramento do lucro tributável:

Figura 2. Procedimentos a adotar para o apuramento do IS



Fonte: Elaboração Própria

Posteriormente, ao cálculo da matéria coletável deverá ser-lhe aplicada uma taxa, em função do regime subjacente ao sujeito passivo em questão, para se obter a coleta (*Cuota íntegra*). No entanto, a esta poderão ser deduzidas eventuais bonificações (previstas ao longo dos artigos 33º e 34º da LIS) e eventuais deduções por dupla tributação (previstas nos artigos 30º, 31º e 32º da LIS). É, então, desta forma que se obtém a coleta acertada (*Cuota íntegra ajustada*), da qual, são, ainda, deduzidos os incentivos específicos previstos na legislação resultando no imposto liquidado (*Cuota líquida positiva*).

Ao valor já apurado, quando abatidas as retenções e outras deduções ou reembolsos existentes previstos no artigo 120º da LIS, obtém-se o imposto a pagar (*Cuota del exercício a ingressar o a devolver*), que, posteriormente, deduzido dos pagamentos por conta de imposto resulta no imposto a pagar (ou a recuperar) (*Cuota diferencial*). Esta, acrescida de eventuais, perdas em benefícios fiscais de exercícios anteriores e/ou juros de mora, é finalmente obtido o valor líquido a pagar ou a recuperar (*líquido a ingressar o a devolver*).

Relativamente à liquidação do imposto, os sujeitos passivos deverão apresentar a declaração de rendimentos no prazo de 25 dias após os seis meses seguintes ao término do período de tributação, conjuntamente com a liquidação do valor apurado, conforme os artigos 136º e 13º da LIS.

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

4. Análise Comparativa dos indicadores macroeconómicos em Portugal e Espanha

A abertura das economias a nível mundial e as relações internacionais entre os vários países reforçaram a importância da concorrência entre eles, por forma a que cada um se consiga destacar e cativar investidores. Esta competitividade latente poderá ser medida através de variados fatores. No entanto, é de realçar que a influência da fiscalidade tem vindo a aumentar o seu valor relativo.

Uma vez que esta investigação assenta numa comparação normativa e estatística de alguns elementos do imposto sobre o rendimento, em Portugal e Espanha, importa, primeiramente, refletir sobre as duas economias em causa. Assim, torna-se essencial a análise de variáveis macroeconómicas, relevando aquelas que se relacionam mais diretamente com a temática abordada.

Procurou-se explicar a evolução dos indicadores macroeconómicos a partir do momento em que cada um dos países adotou as NCRF's, 2008 e 2009 em Espanha e Portugal, respetivamente.

O produto interno bruto (PIB) é o indicador, habitualmente, utilizado para avaliar o desempenho de uma economia. Comumente, diz-se que o PIB é a riqueza que cada país consegue criar e, deste modo, poder-se-á comparar as várias economias. Esta riqueza resulta das atividades quotidianas de todos os cidadãos e entidades existentes no país e reflete tudo o que se consome, o que se investe e o que se exporta, menos o que se importa.

Assim, através do quadro 3, analisaremos a evolução da taxa de crescimento real do PIB em ambos os países, já que este é um dos indicadores macroeconómicos mais importantes e descritivos do desempenho de uma economia.

Quadro 3. Evolução da taxa de variação real do PIB em Portugal e Espanha

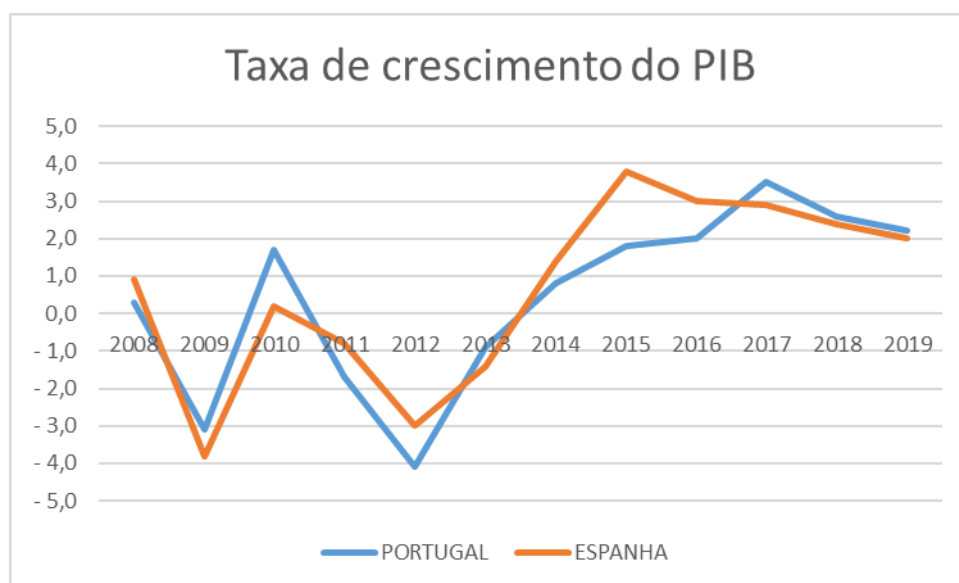
Período	PORTUGAL	ESPANHA
	Taxa de crescimento real do PIB Variação - %	Taxa de crescimento real do PIB Variação - %
2008	0,3%	0,9%
2009	- 3,1%	- 3,8%
2010	1,7%	0,2%
2011	- 1,7%	- 0,8%
2012	- 4,1%	- 3,0%
2013	- 0,9%	- 1,4%
2014	0,8%	1,4%
2015	1,8%	3,8%
2016	2,0%	3,0%
2017	3,5%	2,9%
2018	2,6%	2,4%
2019	2,2%	2,0%

Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata

A taxa de crescimento do PIB tem um papel fundamental na avaliação e conceção da política económica e na formulação de juízos, expectativas e mesmo decisões a nível macroeconómico. Como podemos observar, a análise da evolução da taxa de crescimento desse indicador mostra que ambas as economias têm um desenvolvimento muito similar. Assim, é possível perceber, através do quadro 3, que a taxa de crescimento do PIB, em Portugal, foi de 2,2% em 2019, e em Espanha a taxa de crescimento foi de 2%.

Através do quadro 3, mas de forma mais evidente, com ajuda do gráfico 1, apresentado seguidamente, podemos analisar a evolução e o comportamento da taxa de crescimento real do PIB em ambos os países. Assim, é notório que Portugal e Espanha são ambos afetados por momentos de recessão e crescimento económico nos mesmos períodos, vindo, então, a refletir-se no crescimento do PIB dos países e no comportamento da curva que avalia a evolução da taxa de crescimento real do PIB (gráfico 1).

Gráfico 1. Evolução da taxa de crescimento real do PIB em Portugal e Espanha



Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata

Deste modo, podemos afirmar que no ano de 2019, Portugal conseguiu aumentar a sua riqueza, relativamente a anos anteriores, numa proporção superior à verificada em Espanha, algo que se tem verificado desde o ano de 2017. No entanto, é também notório a partir do comportamento da curva representativa da evolução desta taxa que o crescimento do PIB tem vindo a abrandar, tendo atingido valores mais elevados em anos anteriores.

Através do quadro 4, analisaremos um novo parâmetro importante para medir o desempenho das economias. Assim, debruçar-nos-emos sobre a evolução da formação bruta de capital fixo (FBCF), em percentagem do PIB, em Portugal e Espanha.

A FBCF é um indicador que mede o investimento em ativos fixos, ou seja, em bens que possam ser utilizados por um período superior a um ano. Aqui estão incluídos investimentos em edifícios e construções, em *software* informático e bases de dados, bem como, em maquinaria e outros equipamentos utilizados na produção de bens e serviços. As habitações compradas pelas famílias também são classificadas como formação bruta de capital fixo.

Quadro 4. Evolução da FBCF em % do PIB, em Portugal e Espanha

Período	PORTUGAL	ESPANHA
	FBCF em % do PIB Rácio - %	FBCF em % do PIB Rácio - %
2008	22,9%	27,8%
2009	21,2%	23,1%
2010	20,6%	21,8%
2011	18,4%	20,0%
2012	15,8%	18,5%
2013	14,8%	17,4%
2014	15,0%	17,8%
2015	15,5%	18,0%
2016	15,5%	18,0%
2017	16,8%	18,7%
2018	17,5%	19,4%
2019	18,3%	20,0%

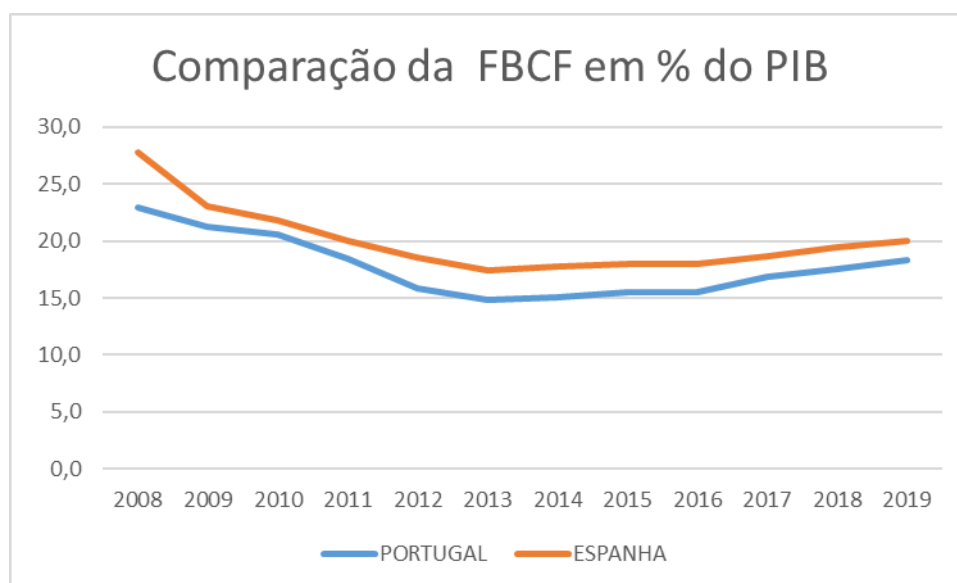
Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata

Deste modo, a FBCF mostra se a capacidade produtiva de um país está ou não em ascensão. Este índice acaba, também, por expressar a confiança geral dos empresários relativamente às economias nacionais. Como podemos observar, através do quadro 4, o investimento em ativos fixos em Espanha é representativo de uma maior percentagem do PIB, quando comparado com o que acontece em Portugal. Este fenómeno tem-se verificado ao longo dos anos, ou seja, a FBCF tem-se mostrado, historicamente, superior em Espanha.

Importa salientar que a FBCF, para além de mostrar a capacidade produtiva de uma economia, está diretamente relacionada com o PIB, uma vez que este, como referido anteriormente, avalia o desempenho de uma economia. Assim, para haver crescimento positivo na economia de um país, a FBCF deve contribuir com uma participação cada vez maior, pois representa, diretamente, o investimento na produção.

Através do gráfico 2, apresentado seguidamente, podemos analisar a evolução da FBCF em percentagem do PIB, em Portugal e Espanha.

Gráfico 2. FBCF em % do PIB em Portugal e Espanha



Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata

É notório que a percentagem de FBCF no PIB, em Portugal, é mais reduzida do que em Espanha, ao longo dos anos. Assim, conseguimos afirmar que Espanha é um país mais atrativo para novos investidores e que fomenta a capacidade produtiva e o investimento interno. No ano de 2019, a percentagem de FBCF no PIB espanhol era de 20 por cento, enquanto em Portugal representava 18,3 por cento do PIB.

Com o objetivo de perceber a situação financeira de um país e analisar o seu crescimento e desenvolvimento a nível mundial é imperativo explorar o significado e o propósito da balança comercial.

A balança comercial é um indicador económico cujo resultado assenta na diferença entre todas as exportações e importações de um país. O resultado deste indicador é de elevada importância, pois permite analisar a situação financeira de uma economia através do seu crescimento comercial com o exterior. Atendendo ao saldo da balança comercial é possível comparar várias economias e retirar conclusões significativas sobre a situação económica dos países utilizando-as, até mesmo, para cativar novos investidores.

Assim, é relevante perceber, primeiramente, em que consistem as exportações e as importações, já que são estes os fatores que integram o saldo da balança comercial.

Deste modo, consideram-se exportações todas as transações de bens e serviços entre residentes e não residentes. A exportação de bens acontece quando existe uma transferência de propriedade económica de bens entre residentes e não residentes. Por outro lado, a exportação de serviços abrange todos os serviços prestados por residentes a não residentes. Aqui estão, também, incluídas todas as despesas que turistas estrangeiros fazem no país.

Em contrapartida, a importação consiste na troca de bens e serviços de não residentes para residentes. Deste modo, a importação de bens verifica-se na transação de propriedade económica de bens entre não residentes e residentes, ou seja, na compra de bens ao estrangeiro. Em alternativa, a importação de serviços abrange todos os serviços prestados por não residentes a residentes, estando nestas incluídas despesas que os turistas nacionais realizam no estrangeiro.

Por conseguinte, a balança comercial mostra a diferença entre o que exporta e o que se importa numa dada economia. Assim, caso as exportações, representativas das vendas de bens e serviços ao estrangeiro, sejam superiores às importações, que simbolizam as compras feitas ao resto do mundo, o saldo da balança comercial é positivo, ou seja, existe um *superávit* comercial, em contrapartida, caso as compras sejam superiores às vendas, a balança comercial apresenta um saldo negativo e existe um *déficit* comercial.

Por intermédio do quadro 5, apresentado seguidamente, podemos observar a evolução da balança comercial em Portugal e Espanha, ao longo dos anos, a reflexão do seu saldo no valor do PIB e, implicitamente, o comportamento das importações e exportações em ambos os países.

Quadro 5. Evolução da Balança Comercial em Portugal e Espanha

Período	PORTUGAL	ESPANHA
	Saldo da Balança Comercial em % do PIB Rácio - %	Saldo da Balança Comercial em % do PIB Rácio - %
2008	- 9,2%	- 4,9%
2009	- 6,8%	- 0,9%
2010	- 7,3%	- 1,0%
2011	- 3,7%	0,3%
2012	0,0%	2,1%
2013	1,7%	3,9%
2014	0,8%	3,1%
2015	1,4%	3,0%
2016	1,7%	4,0%
2017	1,5%	3,6%
2018	0,7%	2,7%
2019	0,4%	2,8%

Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata

Como podemos verificar, a balança comercial de Portugal, reflete-se positivamente no PIB, ou seja, apresenta um saldo positivo a partir do ano de 2012. Assim, podemos afirmar que, nos anos que se seguiram a 2012, Portugal exportou mais bens e serviços para o resto do mundo do que aqueles que importou de países estrangeiros. Em Espanha verifica-se um *superávit* na balança comercial depois de 2011.

Situação oposta acontece nos primeiros anos analisados, ou seja, em Portugal, nos anos 2008, 2009, 2010 e 2011, o resultado da balança comercial foi negativo. Isto significa, então, que o país importava mais do que exportava. O mesmo acontece em Espanha, uma vez que nos anos 2008, 2009 e 2010 apresenta um *déficit* na balança comercial.

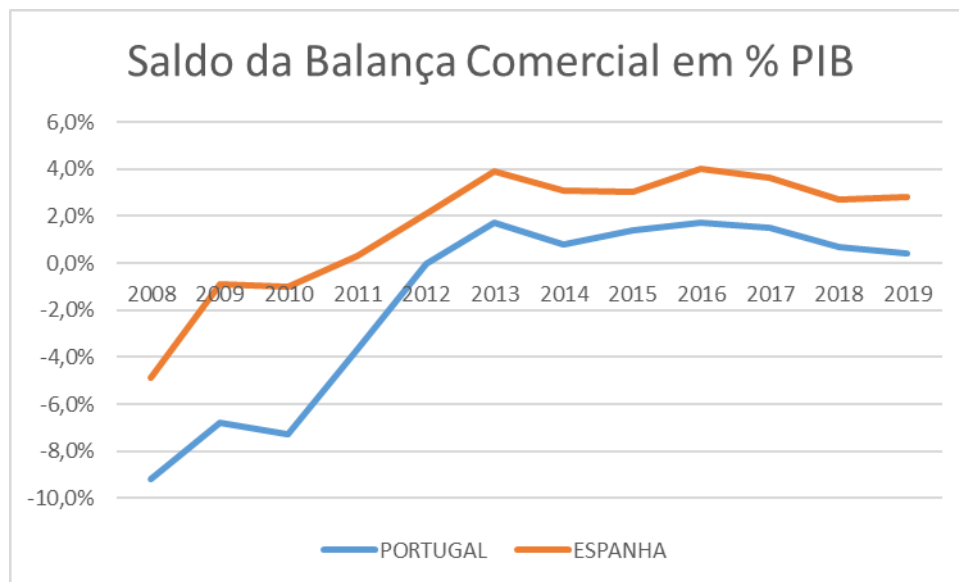
São muitos os fatores que podem influenciar o saldo da balança comercial. Importa ressaltar que esse saldo resulta, exclusivamente, da relação existente entre a oferta e a procura das várias economias mundiais. Deste modo, a situação financeira dos países estrangeiros vai influenciar, conseqüentemente, o saldo da balança comercial.

Outro dos fatores prende-se pela diferença de valor das moedas estrangeiras comparativamente com a nacional, o que faz com que a entrada de produtos no mercado internacional os torne mais caros ou mais baratos, dependendo da diferença cambial. No entanto este fator não se verifica nas transações entre Portugal e Espanha, já que ambos utilizam a mesma moeda.

As taxas aplicadas aos produtos podem, também, ser um fator a considerar neste contexto. O aumento de valor dos produtos faz com que estes sejam menos atrativos do ponto de vista do investidor, no entanto esta estratégia poderá ser utilizada como forma de salvaguardar a economia interna, garantindo a sua autossuficiência.

Todos estes fatores influenciam o resultado da balança comercial que, por sua vez, tem impacto no PIB. Assim, através do gráfico 3, podemos observar as implicações do saldo da balança comercial no PIB, em Portugal e Espanha.

Gráfico 3. Saldo da Balança Comercial em % PIB em Portugal e Espanha



Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata

No período em que se verifica um *déficit* na balança comercial, o impacto deste valor sobre o PIB é negativo, ou seja, o PIB decresce. Em contrapartida, quando existe

um *superávit* na balança comercial isto reflete-se com um aumento no PIB, já que, através do aumento líquido das exportações, é possível contribuir para o desenvolvimento e crescimento económico do país.

Apesar da evolução da curva representativa deste indicador, em Portugal e Espanha, ser muito similar, denota-se, em 2019, uma propensão para que as exportações sejam, claramente, superiores às importações, relativamente a anos anteriores, em Espanha. No entanto, em Portugal, apesar de, ainda, se observar um impacto positivo da balança comercial no PIB do país, a inclinação da curva mostra uma queda, relativamente a 2018. Contudo, podemos afirmar que a balança comercial contribui para o aumento do PIB, em ambos os países.

Importa salientar que, em Espanha, o impacto do saldo da balança comercial no PIB está em crescimento, ou seja, pela inclinação da curva observamos que a balança comercial contribui, cada vez mais, para o aumento do PIB. Este facto, para além de ser benéfico para a situação financeira do país, permite que este cative mais investidores externos através da confiança demonstrada pelo resto do mundo nos produtos que exporta. Contrariamente ao que acontece em Portugal, em que o impacto do saldo da balança comercial no PIB está com uma tendência decrescente. O facto de Espanha ter um mercado internacional em ascensão permite que investidores procurem melhorar os seus retornos financeiros e, deste modo, aumentem os seus investimentos.

A carga fiscal é outro dos fatores importantes que poderá ser relevante para promover o crescimento económico de um país e torna-se, por isso, interessante o seu estudo, neste contexto.

Um sistema fiscal que promova o crescimento económico e a competitividade num país deve ser transparente, equitativo, simples e eficiente. Claro que nenhum país se torna competitivo apenas por via da fiscalidade. É necessária uma conjugação de políticas que tenham como objetivo comum promover a competitividade e, conseqüentemente, o crescimento económico.

No entanto, tendo em conta que este estudo é baseado nas economias de Portugal e Espanha, importa salientar que estas deixaram de poder utilizar a política monetária e cambial desde a sua adesão ao Euro, pelo que passou a ser fundamental o uso da política fiscal para amenizar os ciclos económicos e para garantir a competitividade numa economia global.

Através do quadro 6, apresentado de seguida, podemos comparar a carga fiscal em percentagem do PIB nos dois países a que se refere esta investigação.

Quadro 6. Carga Fiscal em % do PIB, em Portugal e Espanha

	PORTUGAL	ESPANHA
Período	Carga Fiscal em % do PIB Rácio - %	Carga Fiscal em % do PIB Rácio - %
2008	31,7%	32,8%
2009	29,8%	30,5%
2010	30,4%	32,1%
2011	32,2%	32,0%
2012	31,7%	33,2%
2013	34,0%	34,0%
2014	34,2%	34,6%
2015	34,4%	34,5%
2016	34,1%	34,2%
2017	34,1%	34,4%
2018	34,8%	35,2%
2019	34,8%	35,2%

Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata, OCDE, Eurostat

Importa, primeiramente, referir que a carga fiscal de um país corresponde à relação percentual entre o total de impostos e contribuições efetivas para a segurança social e o PIB. Assim, ao longo dos anos, em ambos os países, verificamos que a carga fiscal tem vindo a aumentar de forma muito gradual.

Atendendo ao ano de 2019, observamos que em Portugal a carga fiscal era de 34,8 por cento do PIB, enquanto em Espanha a pressão fiscal correspondia a 35,2 por cento do PIB. Ambos os países se encontram abaixo da média europeia, já que a carga fiscal média na UE é de 41,1 por cento do PIB. Considerando apenas estes valores, podemos concluir que, de facto, tanto Portugal como Espanha, têm menores cargas fiscais.

No entanto, não basta refletir sobre o peso dos impostos no PIB, é necessário analisar esse rácio juntamente com o PIB *per capita*, só assim é possível aferir o esforço fiscal exercido pelos vários agentes económicos, em cada país.

Portugal, como vimos anteriormente, possui uma carga fiscal inferior à média da UE, numa relação de cerca de 34,8 por cento para 41.1 por cento, em 2019. Com base neste indicador, facilmente poderíamos concluir que, neste país, existe ainda margem para um aumento de impostos. Contudo, o esforço fiscal mostra uma realidade distinta. Na verdade, a carga fiscal em Portugal corresponde a cerca de 85 por cento da carga fiscal média da UE, no entanto, o nível de vida neste país corresponde a cerca de 78 por cento da média da UE.

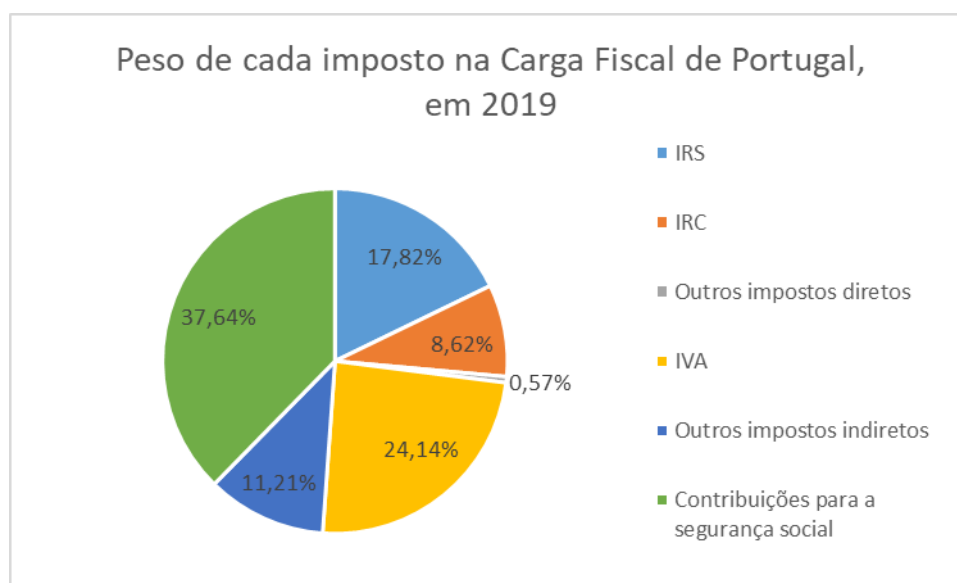
Espanha apresenta, da mesma forma, uma carga fiscal inferior à média da UE, 35.2 por cento para 41.1 por cento, respetivamente, em 2019. Assim, podemos afirmar que a carga fiscal nesse país corresponde a cerca de 86 por cento da carga fiscal da UE. Não obstante, o nível de vida em Espanha corresponde a cerca de 91 por cento da média da UE.

Quando comparados ambos os países, Portugal e Espanha, verificamos que a carga fiscal em Portugal corresponde a cerca de 99 por cento da carga fiscal em Espanha. Contudo, o nível de vida em Portugal equivale apenas a 86 por cento do nível de vida em Espanha, no ano de 2019. Assim, a carga fiscal em Portugal quando relacionada com o nível de vida, ou seja, com o PIB *per capita* é mais elevada do que em Espanha.

Desta forma, é possível concluir que em Portugal o esforço fiscal é superior ao exercido sobre os agentes económicos em Espanha.

Como referido anteriormente, a carga fiscal é, de facto, um indicador importante a nível macroeconómico, logo, é relevante perceber, através do gráfico 4, o peso que cada imposto representa na carga fiscal, em Portugal, no ano de 2019.

Gráfico 4. Peso de cada imposto na Carga Fiscal de Portugal, em 2019



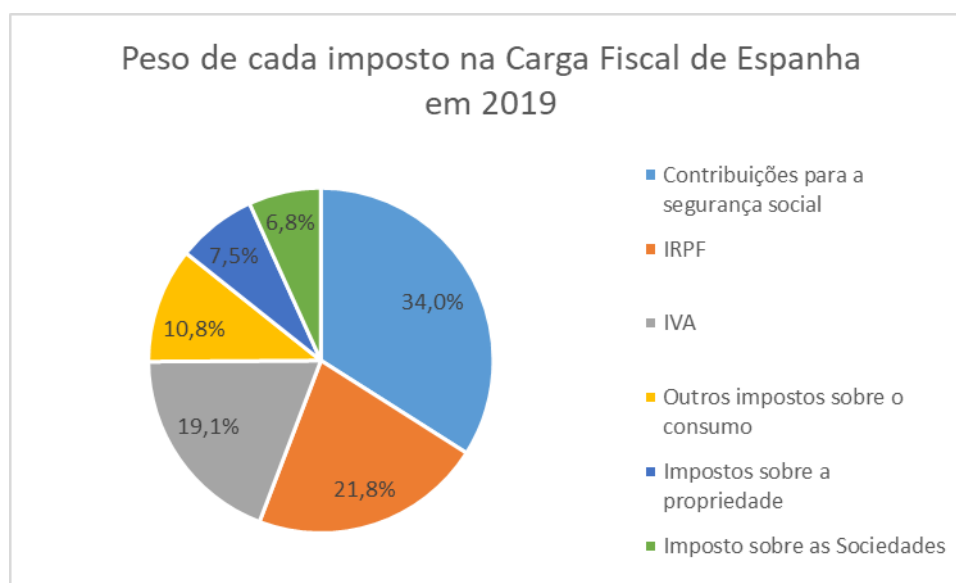
Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Pordata

Desta forma, verificamos que as contribuições para a segurança social ocupam um forte peso na carga fiscal em Portugal, com um valor de 37,67 por cento. Posteriormente, o imposto com o qual o Estado adquire maior receita fiscal é o IVA com um peso de 24,14 por cento da carga fiscal do país. Segue-se, então, o IRS, com uma relevância de 17,82 por cento e o IRC que representa 8,62 por cento da carga fiscal.

Podemos concluir que o imposto que mais receita fiscal atrai é o IVA, com um destaque considerável relativamente aos outros impostos. Posteriormente, encontram-se os impostos sobre o rendimento. Numa primeira fase o IRS, já que o número de contribuintes é bastante elevado e em seguida o IRC, que tributa as sociedades.

Com auxílio do gráfico 5, que será apresentado à posteriori, faremos a mesma análise para Espanha. Assim, este irá detalhar o peso de cada imposto na carga fiscal em Espanha, no ano de 2019.

Gráfico 5. Peso de cada imposto na Carga Fiscal de Espanha, em 2019



Fonte: Elaboração própria com dados retirados da Eurostat, epdata.es

As contribuições para a segurança social ocupam um grande peso na carga fiscal em Espanha, com um valor de 34 por cento. Posteriormente, o imposto com o qual o estado adquire maior receita fiscal é o IRPF que ocupa cerca de 21,8 por cento da carga fiscal. Em Espanha, o IVA tem um peso de 19,1 por cento da carga fiscal do país. Seguindo-se o imposto sobre a propriedade, com uma relevância de 7,5 por cento e o imposto sobre as sociedades que representa 6,8 por cento da carga fiscal no país.

Importa ressaltar que, apesar de quando comparados, os valores da receita fiscal obtida, por cada um dos países, em impostos sobre o rendimento, Espanha apresenta taxas mais elevadas do que Portugal. Assim, o peso dos impostos sobre o rendimento em Espanha é de 28,6 por cento da carga fiscal desse país, enquanto em Portugal o IRS juntamente com o IRC totaliza 19,8 por cento da carga fiscal apresentada por este.

Por forma a concluir esta breve análise macroeconómica de Portugal e Espanha, é importante salientar a proximidade de ambos os países e a dependência económica verificada entre eles.

Assim, através dos vários indicadores macroeconómicos conseguimos verificar que apesar de Espanha demonstrar ser um país mais atrativo e desenvolvido economicamente, denota-se uma grande semelhança entre ambos os países.

Através da análise da evolução da taxa de crescimento real do PIB verifica-se que ambos os países têm comportamentos muito semelhantes no que respeita ao desempenho das suas economias.

Sendo que a FBCF mede o investimento e a capacidade produtiva de um país é notório que a proporção, em relação ao PIB, deste indicador é, substancialmente, mais elevada em Espanha do que em Portugal. Desta forma, podemos afirmar que Espanha incrementa em maior grau a capacidade produtiva do país e o investimento interno.

Por outro lado, no que concerne à balança comercial, denota-se que esta contribuí positivamente para o PIB em ambos os países. No entanto, esse efeito é mais elevado em Espanha. Assim, para além de alavancar a situação financeira do país, os resultados da balança comercial traduzem-se numa forma de aumentar o investimento direto estrangeiro (IDE) através da confiança demonstrada pelo resto do mundo nos produtos exportados por Espanha.

Por fim, torna-se necessário medir a influência da fiscalidade como um fator determinante no desenvolvimento de uma economia, já que esta se tem mostrado cada vez mais relevante na competitividade dos países e nas relações internacionais estabelecidas entre eles.

Através da análise detalhada da carga fiscal existente em ambos os países, verificamos que ambos se encontram abaixo da média da UE. Assim, Portugal apresenta uma carga fiscal, em percentagem do PIB, de 34,8 por cento, em 2019. Da mesma forma, Espanha apresenta uma taxa de 35,2 por cento. No entanto, a carga fiscal média da UE, em percentagem do PIB, é de 41,1 por cento.

Em suma, é notório o facto de Espanha ser um país que fomenta o investimento, a capacidade produtiva e, conseqüentemente o seu crescimento e desenvolvimento económico. Através de políticas que incentivam o aumento da FBCF, das exportações e da fiscalidade, Espanha capta novos investidores, impulsiona o seu crescimento e estimula a sua economia. Deste modo, Espanha será um país mais atrativo e competitivo quando comparado com Portugal.

5. Metodologia de Investigação

O processo de investigação científica tem como principal objetivo responder a um conjunto de questões, tomando como ponto de partida os propósitos delimitados pelo investigador, tendo em consideração os métodos mais apropriados a utilizar.

A metodologia de investigação consiste na análise e descrição dos métodos e técnicas de pesquisa a serem utilizados na recolha e no processamento das informações e dos dados que permitirão responder às questões de investigação. Em qualquer pesquisa científica, a opção metodológica a seguir é um ponto crucial no processo de investigação, na medida em que o influencia ao longo de todas as etapas do seu desenvolvimento e, portanto, deve ser feita em função da natureza do problema a estudar (Christiani, 2016). Em termos gerais, existem duas abordagens distintas passíveis de utilização numa investigação: a quantitativa e a qualitativa. A primeira prevê a recolha, o tratamento e a análise de dados numéricos através de testes de inferência estatística. A segunda visa analisar e refletir sobre diferentes realidades construídas e, portanto, é orientada para o estudo aprofundado de elementos teóricos integrados num determinado contexto (Hudaya e Smark, 2016).

A metodologia utilizada nesta investigação parte de uma abordagem qualitativa. Contudo, esta será conjugada com o método comparativo, já que este é o que melhor se coaduna com os objetivos que pretendemos alcançar.

Nas sociedades contemporâneas a procura por semelhanças e diferenças entre os elementos de estudo, que os caracterizam, é comum em todos os campos do conhecimento (Brandão, 2012). Assim, o método comparativo começou a ser aceite como método científico, por ter como finalidade tornar compreensível algo desconhecido a partir de elementos conhecidos, através da analogia, determinando similaridades e contrastes.

Através da análise dos fundamentos metodológicos, Marconi e Lakatos (2004) defendem que é necessário considerar a comparação como um método de investigação, distinguindo este procedimento das outras abordagens, já que o ato de comparar é uma etapa da investigação que nos pode guiar aos resultados que se pretendem.

Nas Ciências Económicas é cada vez mais recorrente a utilização de análises comparativas, realçando a importância da comparação entre determinados factos históricos, quer em termos do seu contexto temporal e espacial, quer em função das suas diversidades e singularidades.

Com efeito, para a realização desta análise, relativa ao imposto sobre o rendimento das sociedades em Portugal e Espanha, utilizar-se-á uma estratégia de investigação assente na comparação. Segundo Oliveira (2005), esta é fundamental para a elaboração de estudos comparativos entre sistemas fiscais, realçando a sua crescente utilidade num contexto de mundialização económica e de globalização das sociedades.

Não obstante, tendo em consideração que o objetivo do nosso estudo é uma comparação normativa e de dados estatísticos grande parte deste trabalho envolve, necessariamente, a interpretação de normativos contabilísticos e legislação tributária.

Desta forma, verifica-se a necessidade de complementar as nossas estratégias de investigação com um método designado *legal research method*.

Segundo Yaquim (2007)⁴, este método permite a combinação de diversos elementos tendo por base um estudo de regras e problemas legais, princípios, conceitos, doutrinas e teorias.

A literatura internacional afirma que esta é uma ferramenta indispensável para desenvolver o conhecimento de aspetos do campo do Direito e do funcionamento de um Sistema Legal (McConville e Chui, 2007). Assim, tendo em conta os objetivos da investigação, a necessidade de existir um conhecimento sobre o Sistema Fiscal, em Portugal e Espanha, obriga a que seja necessária a utilização deste método.

Segundo McConville e Chui (2007) a estratégia de *legal research* pode assumir dois formatos distintos designadamente, *doctrinal legal research* e *non-doctrinal legal research*. A *non-doctrinal legal research* pode ser qualitativa ou quantitativa, enquanto a *doctrinal legal research* é qualitativa, pois não envolve a análise estatística de dados.

Atendendo aos objetivos que pretendemos alcançar, a estratégia *doctrinal legal research* (investigação jurídico-doutrinária) adequa-se ao nosso estudo na medida em que consiste na análise de regras e normas legais vigentes em Portugal e Espanha.

De uma forma genérica, este instrumento de investigação preocupa-se com a análise do raciocínio jurídico, e como este raciocínio se foi desenvolvendo e aplicando na

⁴ Citado em Mohamed (2016)

sociedade. Assim, pretendemos, por via da *doctrinal legal research*, estudar algumas divergências existentes entre a lei fiscal em Portugal e Espanha.

Posteriormente, efetuar-se-á uma análise de elementos estatísticos com a qual pretendemos avaliar se as conclusões retiradas a partir do estudo normativo também se refletem nos dados apresentados pelos dois países.

Em suma, com a conjugação de várias doutrinas, temos como objetivo responder às questões de investigação a que nos propusemos dar resposta e compreender melhor o funcionamento do sistema fiscal em Portugal e Espanha.

5.1. Questões de investigação

A implementação das IFRS nos mais variados países originou profundas alterações nos normativos contabilísticos. Contudo, também a nível fiscal se têm verificado grandes alterações, por forma a tornar os países mais atrativos e competitivos, mas também devido às divergências subjacentes aos objetivos pelos quais se rege a fiscalidade e a contabilidade.

Dada a natureza distinta do propósito da contabilidade, mostrar uma imagem verdadeira e apropriada de uma entidade, e do objetivo da fiscalidade, a angariação e estabilização da receita fiscal, torna-se interessante perceber o comportamento dos normativos legais comparativamente entre Portugal e Espanha, dois países vizinhos que compartilham um grande mercado. Em particular, estudaremos temas de certa subjetividade como é o caso das depreciações, amortizações, imparidades e provisões.

Assim, com este estudo comparativo pretende-se dar resposta às seguintes questões de investigação:

1. Existe proximidade ou afastamento legal entre os normativos vigentes Portugal e Espanha, no imposto sobre as sociedades, em especial nas áreas de maior subjetividade como depreciações, amortizações, imparidades e provisões?
2. As divergências entre contabilidade e fiscalidade têm impacto quantitativo relevante?

6. Análise Comparativa de alguns elementos normativos e estatísticos

6.1. Análise Comparativa de alguns elementos normativos

O imposto sobre as sociedades constitui, como já referido anteriormente, um dos fatores que mais afeta as decisões empresariais. A instabilidade e complexidade de um sistema fiscal cria algum problema aos contribuintes e, às das empresas residentes como às não residentes.

Assim, a análise da legislação vigente mostra-se necessária, na medida em que nos permite entender os impactos possíveis das correções efetuadas ao resultado contabilístico por parte do normativo fiscal.

Esta investigação debruça-se, então, em certos artigos cujo afastamento entre as regras da contabilidade e as normas da fiscalidade são mais evidentes. Com efeito, os temas abordados são:

- Depreciações e amortizações;
- Perdas por imparidade;
- Provisões

Uma vez que o reconhecimento destes gastos assenta, inúmeras vezes, em valores estimados, e partindo de métodos subjetivos, este estudo tem como principal foto o entendimento da fiscalidade relativamente a estes temas de grande destaque no imposto sobre as sociedades.

6.1.1. Depreciações e Amortizações: Art. 29º e segs do CIRC vs Art. 12 do CIS

Numa perspetiva económica, o registo contabilístico das depreciações tem como objetivo evidenciar o desgaste do investimento físico inerente à sua utilização, obsolescência e passagem do tempo. Já a amortização relaciona-se com a diminuição de valor dos direitos com prazo (legal ou contratualmente) limitado, dizendo por isso respeito aos ativos intangíveis (Silva e Pereira, 2014).

Porém, numa perspetiva financeira, quer a depreciação, quer a amortização, tratam de gastos que não se consubstanciam em *cash outflow*, visando assegurar a capacidade de reinvestimento da entidade, finda a vida útil dos ativos enquadráveis (Silva e Pereira, 2014).

As depreciações e amortizações constituem, assim, um gasto para as organizações que, potencialmente, reduz a receita fiscal em sede de IRC. Deste modo, inevitavelmente, haverá um conjunto de contornos que delimitam a sua aceitação enquanto gasto fiscal.

Não obstante as dissemelhanças existentes entre contabilidade e fiscalidade, refletindo, em particular, aspetos como o momento em que se inicia e cessa a depreciação ou amortização, as circunstâncias em que não há lugar a depreciação ou amortização e os métodos passíveis de adoção evidenciam a discrepância entre ambas as áreas.

Uma variável diferenciadora dos dois regimes é a vida útil. De acordo com os normativos contabilísticos, a quota de depreciação e amortização depende da vida útil estimada. Assim, esta estimativa tem como objetivo dar a conhecer a utilidade económica ao longo do tempo de um determinado ativo, balanceando os rendimentos e gastos que lhe estão associados (Martins et al., 2020).

Atendendo à NCRF 7 – Ativos Fixos tangíveis, a vida útil do bem deve ser determinada tendo em consideração:

- a) O uso esperado do ativo;
- b) O seu desgaste normal esperado (dependente de fatores operacionais);
- c) A obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações na produção ou no mercado;
- d) Os limites legais para o seu uso.

De notar que, dado o grau de subjetividade inerente ao registo de depreciações e amortizações, é previsível que no que concerne ao enquadramento fiscal existam bastantes divergências e limitações à aceitação de gastos fiscais com depreciações e amortizações (Rodrigues, 2015).

Assim, de acordo com o nº1 do artigo 29º do CIRC são aceites como gastos sujeitos a depreciação os ativos fixos tangíveis, intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento.

Compreende-se, ainda, uma separação entre estes elementos no que concerne ao seu depreciação. Desta forma, as depreciações e amortizações de ativos fixos tangíveis e intangíveis podem ser fiscalmente aceites mesmo que os ativos que as geram não estejam registados ao seu custo de aquisição.

No que diz respeito aos ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, os gastos com depreciações apenas são aceites como gastos fiscais quando os ativos que as geram estão registados ao custo de aquisição. Contudo, o CIRC apresenta um regime especial em que é possível, através do artigo 45º-A, não por via das depreciações e sim através de “outros gastos” o registo de encargos dedutíveis destes ativos.

Assim, os números 2 e 3 do referido artigo preveem que a alteração do modelo de valorimetria dos ativos biológicos não consumíveis e das propriedades de investimento não impeça a dedutibilidade fiscal dos gastos associados ao fenómeno económico do seu depreciação (Martins et al., 2020).

Não obstante, os encargos associados ao depreciação dos ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento cujo modelo de valorização seja alterado, passando, estes, a estar mensurados ao justo valor, são dedutíveis por via de “outros gastos”, em função da quota mínima de depreciação que lhes corresponderia caso estes estivessem registados ao custo histórico e fossem depreciáveis (Martins et al., 2020).

O nº1 do artigo 45º-A refere que é aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação o custo de aquisição dos ativos intangíveis como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos similares, adquiridos a título oneroso e com vida útil indefinida. O mesmo se aplica ao goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Importa salientar que os gastos referidos anteriormente são dedutíveis por via de “outros gastos”, embora representem o fenómeno económico das amortizações (Martins, et al., 2020).

Sendo que o tema aqui apresentado trata de depreciações e amortizações, debruçar-nos-emos sobre o artigo 29º do CIRC. Assim, os números 2 e 3 do referido artigo salientam algumas condicionantes para a aceitação das depreciações. Não obstante, só estão sujeitos a depreciamento os ativos que sofram sistematicamente, reduções de valor resultantes do seu uso ou do decurso do tempo. Deste modo, perdas resultantes de meras oscilações de valor não serão enquadradas no que se designa por depreciações e amortizações, de acordo com a legislação fiscal e com as normas contabilísticas (Martins et al., 2020).

No entanto, o número 4 impõe como regra fiscal que o início da depreciação ou amortização só se verificará após a entrada em funcionamento ou utilização. Contudo, é possível a aceitação da depreciação pela AT num outro momento, desde que as razões para tal pedido sejam devidamente justificadas pelo contribuinte. Acontece que a lei não estabelece qualquer prazo de resposta.

Importa salientar que são aceites como gastos fiscais apenas e só as depreciações e amortizações que tenham sido registadas contabilisticamente, quer no exercício ou em exercícios anteriores.

Através do artigo 30º do CIRC a lei estabelece, como regra, a aplicação do método da linha reta na determinação dos valores das depreciações e amortizações passíveis de dedução. Contudo, a utilização do método das quotas decrescentes é admitida, através do número 2 do referido artigo, apenas para ativos fixos tangíveis que não tenham sido adquiridos em estado de uso, ou para edifícios ou viaturas que não estejam afetas à exploração. Ressalve-se que a dedução fiscal só será aceite caso se tenha utilizado o mesmo método para o registo contabilístico.

Denote-se que a aplicação do método das quotas decrescentes poderá conduzir a uma vantagem fiscal. Aquando da aplicação deste método, verificamos que, tal como o nome indica, a depreciação no início do período é mais elevada e, ao longo da vida útil do ativo, assume uma tendência decrescente. No momento em que é adquirido o ativo, o facto de poder deduzir um valor mais elevado traduz-se num benefício económico, bastante alicianante para as empresas. Desta forma, o legislador fiscal aproveitou para

promover o investimento em AFT, por substituição, que estejam diretamente ligados à exploração, aumentando a competitividade da empresa.

Contudo, importa salientar que a contabilidade procura mostrar a imagem verdadeira e apropriada das entidades. Assim, utilizar o método das quotas decrescentes por forma a aproveitar um benefício fiscal poderá não refletir, contabilisticamente, o desgaste efetivo do ativo. Numa empresa sujeita a auditoria externa, esta situação pode, possivelmente, culminar na introdução de reservas no relatório de auditoria da entidade (Martins et al., 2020).

É ainda possível a dedução fiscal através de outros métodos de depreciação, como é o caso do método das unidades de produção, mediante autorização prévia da AT solicitada através de requerimento até ao termo do período de tributação.

Posteriormente, o artigo 31º do CIRC estabelece quais as quotas de depreciação e amortização a utilizar e refere o seguinte:

“1 - No método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respetivo regime aos seguintes valores:

a) Custo de aquisição ou de produção;

b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) Valor de mercado, à data do reconhecimento inicial, para os bens objeto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

2 - Para efeitos da determinação do valor depreciável ou amortizável, previsto no número anterior:

a) Não são consideradas as despesas de desmantelamento; e

b) Deduz-se o valor residual.

3 - Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos.”

Dada a extensão das matérias subjacentes ao tema das depreciações e amortizações, compreende-se que o CIRC não consiga englobar todos os aspetos importantes, havendo a necessidade de legislação complementar. Assim, o DR 25/2009 contém alguns procedimentos a adotar no campo das depreciações e apresenta as taxas de depreciação que deverão ser utilizadas.

Contudo, o número 3 do artigo citado prevê, ainda, que quando os ativos a depreciar não estão previstos nas tabelas, os contribuintes poderão estimar a vida útil desses ativos e utilizá-la para realizar as depreciações, salientando que estas poderão ser corrigidas pela AT.

Ainda referente às taxas de depreciação a utilizar, o número 6 do artigo 31º do CIRC mostra que “taxas de depreciação de bens adquiridos em estado de uso, de componentes, de grandes reparações e beneficiações ou de benfeitorias de elementos dos ativos sujeitos a depreciação são calculadas com base no respetivo período de vida útil esperada”. No entanto, respeitante a estes ativos, o artigo 5º do DR 25/2009 acresce que caso seja “conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperado não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado novo e o número de anos de utilização já decorridos”. Trata-se, portanto, de uma medida que visa a proteção da receita fiscal.

No que respeita à aplicação do método das quotas decrescentes, o número 4 do artigo 31º do CIRC refere que:

“4 - Quando se aplique o método das quotas decrescentes, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se multiplicando os valores mencionados no n.º 1, que ainda não tenham sido

depreciados, pelas taxas de depreciação referidas nos números 1 e 2, corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos:

- a) 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos;*
- b) 2, se o período de vida útil do elemento é de cinco ou seis anos;*
- c) 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a seis anos.”*

A utilização do método das quotas decrescentes estabelece três coeficientes distintos em função da vida útil dos ativos, que aumentam as quotas máximas apresentadas nas tabelas do DR 25/2009. Importa realçar que a aplicação pura deste método não permitiria chegar a um valor contabilístico nulo.

Assim, no momento da vida útil do ativo em que o valor da depreciação do exercício, calculada com recurso a este método, for inferior ao valor obtido pelo quociente entre o valor contabilístico e o período de vida útil restante, o valor da depreciação passa a ser obtido com recurso a esta divisão.

Com recurso aos números 7 e 8 do artigo 31º do CIRC verificamos que, no ano do investimento ou da transmissão ou inutilização dos ativos, a aceitação da depreciação é possível com recurso a uma quota mensal correspondente aos meses de utilização do ativo no exercício.

O artigo 31º-A do CIRC trata da mudança de método de depreciação e amortização e da alteração da vida útil dos ativos. Assim, como regra, estes “devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação”. No entanto, essas alterações poderão ser realizadas sempre que “se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira”.

O número 3 do referido artigo aceita “a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro de outros períodos de tributação” mediante “comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, efetuada até ao termo do período de tributação, na qual se identifiquem as

quotas a praticar e as razões que justificam a respetiva utilização”. Importa salientar que isto não é aplicável a ativos reclassificados como “não correntes detidos para venda”.

De referir ainda que as despesas com projetos de desenvolvimento são aceites fiscalmente no período de tributação em que sejam suportadas, conforme o artigo 32º do CIRC. Com efeito, também são dedutíveis integralmente no período de tributação ativos sujeitos a depreciação cujo custo unitário de aquisição seja inferior a 1000 euros.

No que respeita às depreciações e amortizações, matéria bastante sensível do ponto de vista da fiscalidade, o legislador, em Portugal, mostra-se bastante rígido. Assim, dada a subjetividade dos temas e as estimativas que deles advêm, o legislador fiscal adotou uma atitude de prudência e moderação.

No que concerne às depreciações e amortizações, a legislação espanhola é mais concreta e compacta, verificando-se uma maior flexibilidade.

Atentemos ao artigo 12 do CIS que refere que são dedutíveis as amortizações dos ativos tangíveis e intangíveis e dos investimentos imobiliários derivados do seu funcionamento, uso, fruição ou obsolescência.

Deste modo, os gastos respeitantes a depreciações e amortizações, segundo o mesmo artigo, são aceites fiscalmente desde que sejam calculados de acordo com os seguintes métodos:

- a) *“Resultem da aplicação dos coeficientes de amortização linear estabelecidos na tabela apresentada pela lei”*

Ou seja, comparando com a legislação em Portugal, são aceites gastos com depreciações contabilizadas pelo método da linha reta aplicando as taxas estabelecidas na tabela apresentada na lei.

- b) *“Sejam resultado da aplicação de uma percentagem constante sobre o valor pendente de amortização;*

A percentagem constante será determinada ponderando o coeficiente de amortização linear obtido a partir do período de amortização de acordo com as tabelas de amortização oficialmente aprovadas, pelos seguintes coeficientes:

1.º 1.5, se o item tiver prazo de amortização inferior a 5 anos.

2.º 2, se o bem tiver prazo de reembolso igual ou superior a 5 anos e inferior a 8 anos.

3.º 2.5, se o elemento tiver prazo de amortização igual ou superior a 8 anos.”

Importa salientar que, são aceites como gasto fiscal as depreciações resultantes da aplicação do método das quotas decrescentes em que o valor das taxas de depreciação e amortização apresentado na tabela é corrigido pelo coeficiente acima evidenciado, de acordo com o período de vida útil do ativo.

Com efeito, é também referido que a taxa de depreciação resultante da aplicabilidade deste método não pode ser inferior a 11 por cento.

De referir que prédios, móveis e alguns equipamentos acessórios não serão passíveis de amortização em percentagem constante, estando obrigados à utilização do método da linha reta para que os gastos com depreciações gerados por estes ativos sejam fiscalmente dedutíveis.

c) “Sejam resultado da aplicação do método de números de dígitos.”

A aplicação deste método tem por base o prazo estabelecido nas tabelas de amortização oficialmente aprovadas. A empresa deve escolher o período em que quer amortizar o ativo entre os limites máximo e mínimo estabelecidos nas tabelas. Em seguida, calcula-se a soma dos algarismos correspondentes ao período escolhido e divide-se o valor a amortizar pela referida soma, determinando-se a prestação por algarismo. Por fim, multiplicando esse resultado pelo valor numérico correspondente em cada período, obtém-se a parcela anual de amortização. A aplicação deste método em edifícios, móveis e equipamentos acessórios não é autorizado fiscalmente.

Poderão também ser aceites depreciações em ativos cujo método a aplicar e o seu valor foram devidamente justificados pelo contribuinte e aceites pela Autoridade Tributária.

De acordo com o número 2 da referida lei, os ativos intangíveis e goodwill são dedutíveis ao longo da sua vida útil. Quando esta não puder ser estimada com fiabilidade, então dever-se-á admitir uma vida útil de, no máximo, 20 anos.

O artigo 12 do CIS apresenta, por meio do número 3, uma lista de itens que podem ser, livremente, amortizados:

- a) *“Os elementos do ativo fixo tangível, ativos intangíveis e investimentos imobiliários das sociedades anónimas e limitadas afetos às suas atividades, adquiridos durante os primeiros cinco anos a contar da data da sua qualificação como tal.*
- b) *Itens do ativo fixo tangível e intangível, excluindo edifícios, relacionados com atividades de pesquisa e desenvolvimento.*

As instalações podem ser depreciadas linearmente ao longo de um prazo de 10 anos, na parte que se destina a atividades de pesquisa e desenvolvimento.

- c) *Gastos com pesquisa e desenvolvimento capitalizados como ativo intangível, excluindo depreciação dos itens que gozam de depreciação livre.*
- d) *Os elementos do ativo tangível e intangível das entidades que se enquadrem como explorações associativas prioritárias de acordo com o disposto na Lei 19/1995, de 4 de julho, sobre a modernização de explorações agrícolas, adquiridas durante os primeiros cinco anos da data do seu reconhecimento como exploração prioritária.*
- e) *Ativos novo, cujo valor unitário não exceda 300 euros, até ao limite de 25.000 euros referente ao período de tributação. Se o período de tributação for inferior a um ano, o limite indicado será o resultado da multiplicação de 25.000 euros pela proporção entre a duração do período de tributação em relação ao ano.”*

Tendo em consideração a lei fiscal portuguesa e espanhola, verificamos que há um contraste entre ambas. Apesar de se denotar uma preocupação de ambos os legisladores em proteger a receita fiscal e legislar no sentido de prevenir a fraude e a evasão, também é possível compreender que as regras fiscais em Espanha têm um sentido mais conciso e concreto, no entanto mais flexível.

O facto de, em Portugal e Espanha gastos com pesquisa e desenvolvimento possam ser deduzidos fiscalmente ainda que capitalizados nos registos contabilísticos mostra uma grande abertura de ambos os países para a investigação. Através da fiscalidade, os legisladores atribuem um incentivo às empresas para o desenvolvimento, fomentando a inovação.

Tendo em consideração o grau de complexidade e a capacidade interpretativa necessária quando nos debruçamos sobre a lei fiscal em Portugal, esta suscita um maior grau de incerteza. Em contrapartida, a lei fiscal em Espanha caracteriza-se por maior objetividade.

Para uma melhor compreensão dos pressupostos aplicados ao tratamento fiscal das depreciações e amortizações em Portugal e Espanha, atentemos, primeiramente, ao quadro 7 que, resumidamente, evidencia quais os métodos utilizados para a depreciação dos ativos e como é que estes são aplicados.

Deste modo podemos verificar, de forma sintetizada, a aplicabilidade de cada um dos métodos aceites fiscalmente para a dedutibilidade de gastos em depreciações e amortizações em Portugal e Espanha.

Denote-se, ainda, que o uso destes métodos depende do tipo de ativo que vai ser depreciado ou amortizado.

Quadro 7. Métodos de depreciação e amortização e condições de aplicabilidade em Portugal e Espanha

PORTUGAL		ESPANHA	
Método de depreciação e amortização	Modo e condições de aplicabilidade	Método de depreciação e amortização	Modo e condições de aplicabilidade
Método da linha reta	No método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar 25/2009	Método da linha reta	No método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas na tabela apresentada no artigo 12 do CIS
Método das quotas degressivas	A quota anual de depreciação determina-se multiplicando os valores as taxas corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos: a) 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos; b) 2, se o período de vida útil do elemento é de cinco ou seis anos; c) 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a seis anos.	Método das quotas degressivas	A quota anual de depreciação determina-se multiplicando os valores as taxas corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos: a) 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos; b) 2, se o período de vida útil do elemento é de cinco ou oito anos; c) 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a oito anos.

---	---	Método dos números dígitos	O período de amortizar o ativo deverá escolher-se entre os limites máximo e mínimo estabelecidos nas tabelas. Em seguida, calcula-se a soma dos algarismos correspondentes ao período escolhido e divide-se o valor a amortizar pela referida soma, determinando-se a prestação por algarismo. Por fim, multiplicando esse resultado pelo valor numérico correspondente em cada período, obtém-se a parcela anual de amortização
Mudança de métodos	Apenas com razões devidamente justificadas e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira	Mudança de métodos	Apenas com razões devidamente justificadas e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira

Fonte. Elaboração Própria

Através do quadro 7, apresentado anteriormente, é, desde logo, possível verificar uma maior flexibilidade por parte da legislação espanhola, na medida em que aceita fiscalmente a utilização de mais métodos para o cálculo das depreciações e amortizações do que a lei portuguesa.

Não obstante, no que respeita ao tratamento fiscal de depreciações e amortizações, reconhecendo a complexidade do tema, é notório que ambas as legislações seguem caminhos próximos, colocando alguns entraves ao registo efetuado contabilisticamente.

Contudo, para uma melhor compreensão do tratamento fiscal das depreciações e amortizações aplicado em Portugal e Espanha, atentemos ao quadro 8, apresentado seguidamente.

Quadro 8. Elementos depreciables e amortizáveis e o seu tratamento fiscal em Portugal e Espanha

PORTUGAL		ESPANHA	
Elementos depreciables ou amortizáveis	Tratamento fiscal aplicável	Elementos depreciables ou amortizáveis	Tratamento fiscal aplicável
Ativos fixos tangíveis	Gasto aceite fiscalmente quando o cálculo das depreciações é feito através do método de linha reta ou através do método das quotas decrescentes caso os ativos não tenham sido adquiridos em estado de uso nem sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais	Ativos fixos tangíveis	Gasto aceite fiscalmente quando o cálculo das depreciações é feito através de qualquer um dos métodos anteriormente mencionados
Ativos intangíveis	Gasto aceite fiscalmente quando o cálculo das depreciações é feito através do método de linha reta atendendo à vida útil do ativo	Ativos intangíveis e goodwill	. Gasto aceite fiscalmente quando o cálculo das depreciações é feito através do método de linha reta atendendo à vida útil do ativo, ou, caso esta não se consiga estimar, admite-se um prazo máximo de 20 anos

Propriedades de investimento	Gasto aceite fiscalmente quando o cálculo das depreciações é feito através do método de linha reta atendendo à vida útil do ativo, caso estejam reconhecidas ao custo de aquisição	Edifícios, Mobiliário e Acessórios	Gasto aceite fiscalmente quando o cálculo das depreciações é feito através do método de linha reta atendendo à vida útil do ativo
Ativos biológicos não consumíveis	Gasto aceite fiscalmente quando o cálculo das depreciações é feito através do método de linha reta atendendo à vida útil do ativo, caso estejam reconhecidas ao custo de aquisição	---	---
Despesas com projetos de desenvolvimento	Gastos aceites fiscalmente na sua totalidade no período de tributação em que são suportados	Despesas com pesquisa e desenvolvimento	Podem ser amortizadas livremente, sendo essas despesas fiscalmente aceites, mesmo que capitalizadas como ativo intangível
---	---	Ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com atividades de pesquisa e desenvolvimento	Podem ser amortizadas livremente, sendo essas despesas fiscalmente aceites, com exceção dos edifícios
---	---	Edifícios na parte destinada atividades de pesquisa e desenvolvimento	Gasto aceite fiscalmente desde que as depreciações sejam calculadas através do método de linha reta ao longo de 10 anos

Elementos de reduzido valor	Gastos aceites fiscalmente, na sua totalidade, no período de tributação em que ocorrem desde que o seu custo unitário de aquisição não ultrapasse os 1000 euros e não sejam parte integrante de um conjunto que deveria ser depreciado como um todo	Elementos de reduzido valor	Podem ser depreciados livremente, sendo esses gastos fiscalmente aceites, os ativos novos de valor inferior a 300 euros, até um limite de 25 000 euros, no período de tributação
---	---	Ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento adquiridos nos primeiros 5 anos	Podem ser amortizadas livremente, sendo essas despesas fiscalmente aceites, desde que afetos às atividades de sociedades anónimas e limitadas
---	---	Ativos fixos tangíveis e intangíveis adquiridos para a modernização de explorações agrícolas nos primeiros 5 anos	Podem ser amortizadas livremente, sendo essas despesas fiscalmente aceites, desde que afetos às atividades de entidades que se enquadrem como explorações associativas prioritárias

Fonte: Elaboração Própria

Como já se referiu, o artigo 45º-A do CIRC trata de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, bem como mudanças de modelo de valorização de propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis. Assim, a dedutibilidade de encargos associados com o fenómeno económico do depreciação destes ativos é possível, fiscalmente, por via de “outros gastos”.

Atentemos, assim, ao quadro 9 que, de forma resumida, evidencia o tratamento fiscal aplicado a estes elementos.

Quadro 9. Gastos relacionados com ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis não reconhecidos como depreciações e amortizações

PORTUGAL – Artigo 45º-A

Elementos depreciáveis ou amortizáveis	Tratamento fiscal aplicável
Elementos da propriedade industrial, tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos e outros direitos adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada	Gasto aceite fiscalmente, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial
O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais	Gasto aceite fiscalmente, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial
Ativos intangíveis adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais ou estejam sujeitas a um regime fiscal mais favorável com vida útil indefinida	Gastos não são fiscalmente dedutíveis
O custo de aquisição, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias das propriedades de investimento que sejam subsequentemente mensuradas ao justo valor	Gasto aceite fiscalmente, 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
O custo de aquisição dos ativos biológicos não consumíveis que sejam subsequentemente mensuradas ao justo valor	Gasto aceite fiscalmente, 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

Fonte: Elaboração Própria

Como podemos verificar, as depreciações e amortizações são um tema de enorme complexidade e subjetividade. Após uma análise detalhada aos quadros apresentados, podemos concluir que em Espanha a é mais flexível, o que lhe concede uma maior adaptação à realidade das empresas. No entanto, o artigo 45º-A, em Portugal, vem evidenciar, através de um regime especial, a aceitação fiscal de gastos resultantes do desgaste e utilização dos ativos, não como gastos de depreciações e amortizações, mas como “outros gastos”. Desta forma, o legislador evidenciou uma maior abertura e conexão com o mundo empresarial.

Dada a complexidade do tema, apresenta-se, seguidamente, um exemplo que procura clarificar e discutir algumas questões e divergências entre o tratamento fiscal das depreciações e amortizações aplicado em cada um dos países em estudo.

Suponha-se que a empresa A adquiriu, em janeiro de 2015, um equipamento industrial, em estado novo, necessário à produção por um valor de aquisição de 500 000 euros. O equipamento iniciou a respetiva atividade no mês de aquisição. Suponha que a taxa de depreciação fiscalmente aplicável, em Portugal, é de 12,5 por cento. A empresa gostaria de efetuar as depreciações do equipamento com base no método das quotas degressivas.

Primeiramente importa salientar que estando o equipamento em estado novo, de acordo como artigo 31º do CIRC, é fiscalmente aceite a depreciação do ativo pelo método das quotas degressivas. Assim, tendo em consideração a taxa de depreciação aplicável verificamos que a vida útil do bem é de 8 anos.

De acordo com o disposto no número 4 do referido artigo, o coeficiente para o cálculo das quotas degressivas, definido com recurso à vida útil, é de 2,5. Deste modo, a taxa de depreciação a aplicar será de:

$$2,5 * 12,5\% = 0,3125$$

Desta forma, poderá dar-se início ao preenchimento do quadro 10, representativo das depreciações ao longo da vida útil do ativo:

Quadro 10. Depreciações aceites fiscalmente em Portugal

Período	Quantia depreciável inicial	Taxa	Depreciação Anual	Quantia Escriturada Final
2015	500 000,00	0,3125	156 250,00	343 750,00
2016	343 750,00	0,3125	107 421,88	236 328,13
2017	236 328,13	0,3125	73 852,54	162 475,59
2018	162 475,59	0,3125	50 773,62	111 701,97
2019	111 701,97	0,3125	34 906,86	76 795,10
2020	76 795,10	0,0625	31 250,00	45 545,10
2021	45 545,10	0,0625	31 250,00	14 295,10
2022	14 295,10		14 295,10	0,00

Fonte: Elaboração própria

Como podemos verificar, a depreciação anual é calculada, até ao ano de 2019, multiplicando a quantia depreciável pela taxa. Assim, obtemos a depreciação anual que, desta forma é fiscalmente aceite como gasto, podendo ser dedutível aquando do apuramento do lucro tributável. Importa ainda ressaltar que a quantia escriturada advém da diferença entre a quantia depreciável e a depreciação, traduzindo-se, assim, numa estimativa representativa dos benefícios futuros que esperamos auferir com o equipamento.

Contudo, pelo artigo 6º, nº2 do DR 25/2009, o método de depreciação é alterado quando dividindo o valor a depreciar pela vida útil restante o resultado é superior ao valor que falta depreciar multiplicado pela taxa de depreciação usando quotas decrescentes. Assim, a partir deste momento utiliza-se o método da linha reta com as quotas mínimas de depreciação, de acordo com o artigo 18º do DR 25/2009. No último ano, dá-se origem a um ajustamento, deduzindo o valor em falta.

Contudo, quando analisamos o mesmo exercício à luz do legislativo espanhol, verificamos, através do artigo 12 do CIS, que os ativos fixos tangíveis podem ser depreciados utilizando os vários métodos apresentados no quadro 7.

Assim, e por forma a diferenciar o tratamento fiscal aplicado, uma vez que não haveria qualquer diferença de resultado aplicando o método das quotas degressivas, iremos utilizar o método dos números dígitos, já que este não é utilizado em Portugal.

Para o cálculo do gasto com depreciações fiscalmente aceite através deste método dos números dígitos é necessário, primeiramente, estimar a vida útil do ativo. Assim, assumiremos que a vida útil do equipamento é de 8 anos, tal como referido anteriormente.

De seguida, importa dispor no quadro de depreciações os números correspondentes aos anos de vida útil, por ordem decrescente. Atentemos ao quadro 11 apresentado, para uma mais fácil compreensão do procedimento em causa.

Quadro 11. Depreciações calculadas através do método dos números dígitos fiscalmente aceites em Espanha

Período	Quantia depreciável inicial	Dígito	Quota de depreciação anual	Depreciação Acumulada	Quantia Escriturada Final
2015	500 000,00	8	111 111,11	111 111,11	388 888,89
2016	388 888,89	7	97 222,22	208 333,33	291 666,67
2017	291 666,67	6	83 333,33	291 666,67	208 333,33
2018	208 333,33	5	69 444,44	361 111,11	138 888,89
2019	138 888,89	4	55 555,56	416 666,67	83 333,33
2020	83 333,33	3	41 666,67	458 333,33	41 666,67
2021	41 666,67	2	27 777,78	486 111,11	13 888,89
2022	13 888,89	1	13 888,89	500 000,00	0,00

Fonte: Elaboração própria

Posteriormente, será calculada a soma de todos os números dígitos (1+2+3+4+5+6+7+8), cujo total é 36 e dividir-se-á a quantia depreciável inicial por este valor:

$$\frac{500\ 000}{36} = 13\ 888,89$$

Deste modo, a quota de depreciação em cada ano será calculada com base neste valor multiplicado pelo dígito correspondente. Através deste método as empresas podem

beneficiar de incentivos fiscais na medida em que o gasto deduzido aquando do investimento em AFT é superior nos primeiros anos.

Ambos os métodos aqui abordados pretendem incentivar as empresas a investir, já que os gastos suportados vão ser deduzidos ao longo da vida útil dos ativos, havendo a possibilidade de no início essa dedução ser maior e, deste modo, reduzir o lucro tributável. No entanto, podendo escolher entre dois métodos cuja dedução é superior nos primeiros anos, como é o caso espanhol, a fiscalidade aproxima-se do mundo empresarial e permitindo que a escolha do método a utilizar se enquadre verdadeiramente com a depreciação efetiva do ativo, já que, como verificamos nos resultados apresentados, as depreciações efetuadas através do método dos números dígitos são mais graduais.

Em suma, o grau de complexidade e a capacidade interpretativa necessária quando nos debruçamos sobre a lei fiscal, em Portugal, suscita um maior grau de incerteza e discórdia, quando comparada com Espanha. No entanto, esta tem vindo a adaptar-se à realidade das empresas permitindo algum grau de flexibilidade e ajustamento demonstrado, principalmente, através do artigo 45º-A. Em contrapartida, a lei fiscal em Espanha evidencia-se com mais clareza e objetividade, conduzindo, mais facilmente, a aplicabilidade das normas contabilísticas e fiscais para o tratamento das depreciações. Verifica-se, então, que em Portugal a legislação é bastante mais extensa e complexa que em Espanha, salientando, assim, uma maior necessidade de autonomia e rigidez fiscal por parte de Portugal.

6.1.2. Perdas por imparidade em créditos: Art. 28º e segs do CIRC vs Art. 13 do CIS

As perdas por imparidade encontram-se reguladas, a nível internacional pela IAS 36 – Impairment of Assets, adotada posteriormente por Portugal e Espanha, tendo esta sido adaptada à realidade de ambos os países (Borges et al., 2014).

Esta norma internacional, IAS 36, prescreve o tratamento contabilístico a dar às Perdas por Imparidade em Ativos aquando do seu reconhecimento nas demonstrações financeiras, porém requer o cumprimento de testes de imparidade para determinado tipo de ativos (Karampinis e Hevas, 2014).

Segundo Karampinis e Hevas (2014), os cash-flows futuros que o ativo vai gerar são uma componente fundamental no cálculo da quantia recuperável e do valor de uso, para o cumprimento dos referidos testes de imparidade.

Neste sentido, ao nível nacional, como mencionado anteriormente, temos a NCRF 12, sendo que o objetivo desta norma é o de clarificar os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus ativos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável (Georgiou e Jack, 2011).

Uma Perda por Imparidade caracteriza-se como sendo o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável (NCRF 12, §4). Posto isto, é importante definir Quantia Escriturada e Quantia Recuperável. Quantia escriturada é definida como a quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço, após dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes. Já a quantia recuperável é definida como a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo, ou unidade geradora de caixa, menos os custos de alienação (valor realizável líquido) e o seu valor de uso (Martins, 2010).

Contudo, o tema concreto aqui em estudo respeita às perdas por imparidade em créditos e, deste modo, os clientes, no que concerne a dívidas a receber, estão definidos como ativos financeiros (NCRF 27, §5). Um ativo financeiro é um ativo que corresponda a um direito contratual de receber dinheiro de outra entidade. Os ativos (e passivos) financeiros com maturidade definida (instrumentos variados como: clientes, fornecedores, contas a receber e contas a pagar) (NCRF 27, §11 e §12) devem ser

mensurados, em cada data de relato, ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade (Santos, 2010).

As perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes (PIDR), após o seu reconhecimento, devem ser avaliadas no final do período contabilístico, devendo o seu reconhecimento ser efetuado apenas quando existir uma evidência objetiva de um evento de perda. Ou seja, uma dificuldade considerável do devedor em realizar o pagamento ou, por exemplo, a probabilidade de falência do devedor. Não obstante, deverá ser reconhecida uma perda por imparidade, anulando ou reduzindo o valor do ativo apenas se verificadas as situações apresentadas pela NCRF 27, §23 e §24.

No entanto, após o reconhecimento contabilístico da imparidade a sua aceitação fiscal não é certa, dependendo da fase em que se encontra a cobrança e, ainda, do seu prazo de mora (Rodrigues, 2014).

Nesta ótica, a reversão da imparidade deve ser realizada quando há a liquidação da dívida que lhe deu origem ou se verifique uma garantia em que o cliente virá a liquidar a dívida (Rodrigues, 2014). A mesma reversão é efetuada quando uma perda por imparidade reconhecida no passado sofre uma redução de valor num exercício futuro (NCRF 27, §29).

No que respeita ao tratamento fiscal das perdas por imparidade verificamos que estas são dedutíveis desde que cumpram os requisitos estabelecidos nos artigos a que respeitam. É de salientar que os legisladores, de ambos os países, foram restritivos nas condições impostas para aceitação destas perdas por imparidade, evidenciando-se, assim, um considerável afastamento entre as normas fiscais e as contabilísticas.

Assim, o nº1 do artigo 28º-A do CIRC refere que as perdas por imparidade em dívidas a receber, em Portugal, podem ser deduzidas para efeitos fiscais desde que, de acordo com os termos da alínea a), estejam “relacionadas com créditos resultantes da atividade normal” da empresa. Importa realçar que o termo “atividade normal” não foi clarificado pelo legislador, o que suscita alguma discrepância nas suas variadas interpretações. Conforme elencado nessa mesma alínea, é, também, necessário que os créditos sejam considerados de “cobrança duvidosa” e estejam evidenciados como tal contabilisticamente (Morais, 2007).

Materializa-se, ainda, através deste artigo, um claro afastamento entre o normativo fiscal e contabilístico, já que o primeiro permite que se possam deduzir “perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores”, destacando a possibilidade de existirem discrepâncias entre o momento em que a perda é registrada contabilmente e aquele em que é aceite como gasto fiscal (Martins et al., 2020).

Pode aferir-se, ainda, que o legislador, através do artigo 28º-B do CIRC, estabelece que, para efeitos de determinação das perdas por imparidade, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que:

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

Nas situações referidas em a) e b) a incobabilidade dos créditos encontra-se justificada por uma certidão emitida pelo tribunal, já que estes se encontram em contencioso. Assim, nestas circunstâncias, o montante total reconhecido, contabilmente, como perda por imparidade num determinado período é fiscalmente dedutível nesse período de tributação, desde que observado o princípio da periodização económica.

Não obstante, as perdas por imparidade enquadráveis em c) requerem a verificação cumulativa de três condições. Ou seja, o tempo de mora dos créditos deverá ser superior a seis meses após o vencimento da obrigação, deverão existir provas objetivas

de imparidade, e deverão ter sido realizadas diligências para o recebimento do respetivo crédito.

As perdas por imparidade reconhecidas através desta norma estão sujeitas a um enquadramento fiscal diferenciado. Deste modo, os gastos relativos a perdas por imparidade são dedutíveis em função do tempo de mora do crédito.

Consequentemente, para um crédito em mora entre seis e doze meses a dedução é de vinte e cinco por cento do valor do crédito. Quando a mora está entre doze e dezoito meses poderá ser deduzido cinquenta por cento do valor do crédito. Entre dezoito e vinte e quatro meses de mora é possível deduzir setenta e cinco por cento do crédito e para moras superiores a vinte e quatro meses, o sujeito passivo poderá deduzir a totalidade do crédito. Desta forma, o legislador pretende que se comprove com maior prudência que existe, efetivamente, risco de incumprimento por parte do devedor e, como tal, ao longo do tempo poder-se-á verificar a redução da capacidade de cobrança da dívida.

Importa ainda salientar que, para que isto seja possível, acresce a necessidade de comprovar que existem provas objetivas de imparidade, como por exemplo quebras de contratos ou visíveis dificuldades financeiras, bem como de expor o facto de terem sido efetuadas diligências para o recebimento do crédito, através, por exemplo, de avisos de cobrança ou mensagens de correio eletrónico (Martins et al., 2020).

Importa salientar que o nº3 do artigo 28º-B apresenta algumas delimitações negativas às perdas por imparidade em créditos. Assim, não são dedutíveis perdas por imparidade de “créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval”. Também as perdas por imparidade em “créditos cobertos por seguro”, não são fiscalmente aceites “com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real”, ou seja, será possível deduzir como perda por imparidade apenas a parte do crédito que não se encontra coberta pelo seguro.

No que respeita a perdas por imparidade em “créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, mais de 10 % do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais”, em “créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, em mais de 10 % do capital, bem como em “créditos entre empresas detidas, direta ou indiretamente, em mais de 10 % do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva, o montante total da perda por imparidade poderá ser fiscalmente aceite caso

o devedor tenha pendente um processo de execução ou insolvência ou os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral, conforme as alíneas a) e b) do artigo 28º-B do CIRC.

Através da análise realizada aos artigos 28º e seguintes do CIRC foi possível verificar a divergência existente entre o normativo contabilístico e fiscal no que respeita a perdas por imparidade, em Portugal. Denota-se, também, a rigidez com que o legislador desenvolveu este normativo, bem como, a utilização de alguns conceitos não clarificados pela lei que acabam por dar origem a litigância (Guimarães, 2009).

No que respeita ao normativo pelo qual Espanha se rege, através do artigo 13 do CIS, que trata das correções de valor: perdas por redução do valor recuperável de elementos do património líquido, é possível verificar que são dedutíveis as perdas por imparidade em créditos, desde que, no momento da entrega do imposto, cumpram uma das seguintes circunstâncias:

- a) *“Que tenha decorrido um período de 6 meses a partir do vencimento da obrigação;*
- b) *Que o devedor seja declarado falido;*
- c) *Que o devedor tenha um processo de execução de bens;*
- d) *Que as obrigações tenham sido reclamadas em tribunal ou sejam objeto de litígio ou procedimento arbitral de cuja solução dependa a sua cobrança.”*

Assim, as perdas por imparidade em créditos são dedutíveis, em território espanhol, quando validada a ocorrência de uma destas condições. Neste sentido, a incobrabilidade dos créditos é facilmente comprovada e, desta forma, o montante total da perda por imparidade reconhecida contabilisticamente é aceite como gasto fiscal no mesmo período de tributação.

Importa, ainda, salientar que não são dedutíveis perdas por imparidade em créditos sobre entidades de direito público, exceto quando estas sejam objeto de um procedimento judicial ou arbitral que comprove a sua existência e o seu valor. Os créditos sobre pessoas

ou entidades vinculadas também não são aceites como gastos fiscais, salvo se estiverem em situação de insolvência comprovada judicialmente.

Este normativo deverá, também, ser aplicado aos fundos de titularização de crédito e aos fundos de garantia de investimentos. Assim, serão dedutíveis perdas por imparidade destes instrumentos de dívida, desde que respeitando as cláusulas apresentadas anteriormente.

O nº2 do artigo 12 do CIS estabelece, ainda, algumas delimitações negativas às perdas por imparidade. Assim, o legislativo espanhol estabelece que:

“Não serão dedutíveis:

a) Perdas por redução ao valor recuperável de ativos fixos tangíveis, investimentos imobiliários e ativos intangíveis, incluindo o goodwill.

b) Perdas por redução ao valor recuperável dos valores representativos da participação no capital ou património líquido de entidades em relação às quais surgem as seguintes circunstâncias:

1º que, no período de tributação em que é registada a imparidade, não é cumprido o requisito previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º desta Lei, e

2. Que, no caso de participação no capital ou património líquido de entidades não residentes em território espanhol, no referido período fiscal seja cumprido o requisito estabelecido na alínea b) do n.º 1 do referido artigo.

c) Perdas por imparidade de títulos de dívida.”

Desta forma, ao abrigo do artigo 12 do CIS, não são dedutíveis perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis, investimentos imobiliários, ativos intangíveis e goodwill. No que respeita a perdas por imparidade de valores representativos de participações de capital de entidades, estas não serão dedutíveis se, no período de

tributação em que a imparidade for registada, a participação de capital ou no património líquido da entidade for inferior a cinco por cento. Caso essa participação seja em entidades não residentes em território espanhol, as perdas por imparidade não serão fiscalmente aceites se essa entidade, nesse período de tributação, não estiver sujeita e não isenta de imposto estrangeiro de natureza semelhante ao Imposto sobre as Sociedades espanhol, e esse imposto deverá ter uma taxa nominal não inferior a dez por cento.

É, também, notório, a partir da alínea c) do nº2 do artigo 12 que perdas por imparidade de títulos de dívida não deverão ser gastos fiscalmente dedutíveis.

As perdas por imparidade representadas a partir do artigo 12 do CIS são dedutíveis nos termos estabelecidos no artigo 20 dessa mesma lei. Assim, a perda por imparidade é fiscalmente reconhecida no mesmo período de tributação em que tem origem o gasto ou rendimento, ou seja, aquando da sua contabilização. No caso das participações de capital em entidades residentes e não residentes, as perdas por imparidade serão dedutíveis desde que cumpridas as cláusulas indicadas anteriormente durante o ano anterior à transferência ou cancelamento da participação.

Após esta análise aos normativos vigentes em ambos os países, é notório o facto de que as perdas por imparidade apenas serão dedutíveis depois de obedecerem a determinadas condições. É de realçar que as circunstâncias impostas pelas normas fiscais portuguesas, apesar de bastante semelhantes às espanholas, em determinadas situações, requerem a verificação cumulativa de condições, o que demonstra uma maior rigidez das normas fiscais em Portugal e, desta forma, um conseqüente maior afastamento das normas contabilísticas, já que o reconhecimento do gasto, contabilisticamente, poderá realizar-se com mais facilidade.

Por outro lado, as perdas por imparidade, em Espanha, serão aceites como gastos fiscais no ano de tributação a que respeitam. No entanto, o normativo português, refere que as perdas por imparidade poderão ser dedutíveis ainda que contabilizadas em períodos de tributação anteriores ou no mesmo período de tributação. Deste modo, permite-se que possam existir diferenças entre o momento em que o reconhecimento da perda por imparidade é determinado pelo normativo contabilístico e o momento em que a mesma é fiscalmente aceite. Inevitavelmente, a existência desta premissa faz com que, quanto a estes gastos, se verifique um afastamento maior entre contabilidade e fiscalidade em Portugal.

Tendo em consideração que em Espanha, no que concerne a perdas por imparidade, a legislação fiscal se aproxima mais das normas contabilísticas do que em Portugal, é normal o lucro contabilístico das sociedades, em Portugal, sofra maiores ajustamentos aquando do apuramento do lucro tributável.

Dadas as evidentes divergências entre os normativos vigentes em Portugal e Espanha, apresentam-se, em seguida, um quadro síntese (quadro 12) que realça as condições de aceitação das perdas por imparidade e o tratamento fiscal a estas aplicado:

Quadro 12. Perdas por imparidade em créditos fiscalmente aceites em Portugal e Espanha

PORTUGAL		ESPANHA	
Condição de aceitação da PI fiscal	Tratamento fiscal	Condição de aceitação da PI fiscal	Tratamento fiscal
O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial	Gasto aceite fiscalmente de acordo com o valor contabilizado	Que tenha decorrido um período de 6 meses a partir do vencimento da obrigação;	Gasto aceite fiscalmente de acordo com o valor contabilizado
Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral	Gasto aceite fiscalmente de acordo com o valor contabilizado	Que o devedor seja declarado falido;	Gasto aceite fiscalmente de acordo com o valor contabilizado
Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.	Gasto aceite fiscalmente de forma faseada em função do tempo de mora;	Que o devedor tenha um processo de execução de bens;	Gasto aceite fiscalmente de acordo com o valor contabilizado
---	---	Que as obrigações tenham sido reclamadas em tribunal ou sejam objeto de litígio ou procedimento arbitral de cuja solução dependa a sua cobrança.	Gasto aceite fiscalmente de acordo com o valor contabilizado

Fonte. Elaboração própria

Contudo, e de acordo com o verificado anteriormente, ambos os normativos estabelecem delimitações negativas às perdas por imparidade. A partir do quadro 13 salientamos, de forma sintetizada, quais as delimitações negativas às perdas por imparidade fiscais em ambos os países:

Quadro 13. Perdas por Imparidade não aceites em Portugal e Espanha

PORTUGAL		ESPANHA	
Delimitação negativa das PI's	Condição de aceitação da PI	Delimitação negativa das PI's	Condição de aceitação da PI
Créditos sobre a entidade de direito público ou em que estas tenham prestado aval	---	Créditos devidos por entidades de direito público	Salvo quando sejam objeto de procedimento arbitral ou judicial que determine a sua existência ou valor
Os créditos cobertos por seguro	Com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real	Os correspondentes a créditos devidos por pessoas ou entidades vinculadas	A menos que se encontrem em situação de falência e a fase de liquidação tenha sido aberta pelo judicialmente
Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, mais de 10 % do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais	Salvo se o devedor tenha pendente processo de execução, de insolvência, de revitalização ou de recuperação de empresas por via extrajudicial ou os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral	Os correspondentes às estimativas globais do risco de falência de clientes e devedores	---

<p>Os créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital</p>	<p>Salvo se o devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ou os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral</p>	<p>Perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis, investimentos imobiliários, ativos intangíveis e goodwill</p>	<p>---</p>
<p>Os créditos entre empresas detidas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva</p>	<p>Salvo se o devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ou os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral</p>	<p>Perdas por imparidade de valores representativos de participações de capital de entidades</p>	<p>Salvo se no período de tributação em que a imparidade for registada, a participação de capital for superior a cinco por cento e, caso essa participação seja em entidades não residentes em território espanhol, a participada deverá estar sujeita e não isenta de imposto estrangeiro de natureza semelhante ao Imposto sobre as Sociedades espanhol, e esse imposto deverá ter uma taxa nominal não inferior a dez por cento</p>

Fonte. Elaboração própria

Observam-se, como verificado anteriormente, divergências no enquadramento das perdas por imparidade em créditos, quer quando comparadas com o seu enquadramento contabilístico, que origina diferenças entre o valor contabilizado num determinado período e o valor que afeta o lucro tributável nesse mesmo período. Assim, a apresentação de um exemplo para facilitar o entendimento dessas divergências.

Apresenta-se, seguidamente, um exemplo que procura salientar as diferenças existentes na aceitação dos gastos com perdas por imparidade fiscais em Portugal e Espanha e as suas divergências relativamente ao tratamento contabilístico.

Suponha-se que a entidade A, que produz móveis decorativos, vendeu, em março de N, mercadoria no valor de 10 000 u.m. à entidade B, a pagar em 60 dias. Ao proceder ao encerramento de contas do ano N, a entidade A decidiu reconhecer uma perda por imparidade no valor total do crédito, já que não tinha qualquer expectativa de recebimento. Assim, o saldo transitou para a conta de clientes de cobrança duvidosa, uma vez que a entidade B deixou de efetuar o pagamento de todas as faturas emitidas a partir de fevereiro de N.

Importa salientar que a entidade A tem como procedimento notificar por carta registada com aviso de receção os seus devedores quando se encontram em mora, o que aconteceu relativamente a este crédito.

Tratando-se de um cliente geral, sem qualquer relação de especial e que também não é um ente público, pretende-se, assim, discutir o enquadramento fiscal desta perda por imparidade.

No que respeita às normas em Portugal, de acordo com o artigo 23º do CIRC, as perdas por imparidade em créditos são fiscalmente aceites desde que incorridas para “obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”.

Tendo em consideração o descritivo apresentado, trata-se de um crédito resultante da atividade normal da empresa, atendendo ao facto de se referir a uma dívida associada à venda de produtos. Assim, encontrando-se o crédito registado na contabilidade como sendo de cobrança duvidosa, tendo sido efetuadas diligências para o seu recebimento e havendo provas objetivas da existência de imparidade, já que o cliente deixou de pagar todas as suas faturas, então, segundo o artigo 28º - A, nº1 alínea c) do CIRC, a dedução fiscal é feita em função do tempo de mora do crédito.

No período N, a perda por imparidade contabilística reconhecida como gasto é de 10 000 u.m.. Contudo, verifique-se que a venda foi efetuada no mês de março com pagamento a 60 dias. Assim o seu vencimento ocorrera em maio de N. Aquando do encerramento de contas desse período, o crédito está em mora há 7 meses. Desta forma, de acordo com o artigo 28º-B, nº2 do CIRC é aceite como gasto fiscal apenas 25 por cento do valor da perda por imparidade registada contabilisticamente, sendo que o restante crédito poderá ser deduzido nos períodos seguintes.

Assim, em Portugal, no período N será fiscalmente aceite:

$$10\ 000 * 25\% = 2\ 500\ u.m.$$

No período N é aceite como gasto fiscal 2 500 u.m., sendo que haverá correções necessárias ao lucro tributável que acresce 7 500 u.m..

No período seguinte, em N+1, aquando do encerramento de contas, o crédito estará em mora há 19 meses, o que permite uma dedução fiscal acumulada de 75 por cento. Assim, serão deduzidas ao lucro tributável 5 000 u.m., já que o gasto contabilístico foi registado em N.

Em N+2, é possível a dedução do restante valor da dívida, sendo que o gasto fiscalmente aceite será de 2 500 u.m.. Deste modo, haverá a necessidade de correções fiscais, na medida em que, será deduzido ao lucro tributável o valor do gasto fiscalmente aceite.

Por outro lado, no que concerne às normas vigentes em Espanha, de acordo com o artigo 13, nº1, alínea a) do CIS, a perda por imparidade decorrente de eventuais insolvências dos devedores desde que, aquando do apuramento do imposto, tenha decorrido um período de 6 meses após o vencimento da obrigação.

Assim, e de acordo com o descrito no exemplo, aquando do encerramento de contas a mora do crédito em causa é de 7 meses. Deste modo, o gasto reconhecido contabilisticamente é aceite na totalidade como gasto fiscal, não havendo lugar a quaisquer correções.

O quadro seguinte evidencia, de forma resumida, o tratamento fiscal das perdas por imparidade em ambos os países, destacando as suas diferenças:

Quadro 14. Registo contabilístico e impacto fiscal das PI em Portugal e Espanha⁵

Período	PORTUGAL			ESPANHA		
	Gasto contabilístico	Gasto fiscal	Correções	Gasto contabilístico	Gasto fiscal	Correções
N	10 000	2 500	Acresce 7 500 ao LT	10 000	10 000	-
N+1	-	5 000	Deduz 5 000 ao LT	-	-	-
N+2	-	2 500	Deduz 2 500 ao LT	-	-	-

Fonte. Elaboração própria

De realçar, mais uma vez, que no que respeita às perdas por imparidade, o sistema fiscal português procura ser mais rígido, obrigando ao cumprimento de uma série de requisitos cumulativos para a aceitação do gasto fiscal e, após a aceitação do gasto fiscal, a sua dedutibilidade é faseada, em função do tempo da mora. Não obstante, o sistema fiscal espanhol é bastante mais flexível, aceitando, no mesmo período, a totalidade da perda por imparidade registada deste que verificada uma das condições apresentadas pelo normativo vigente.

Por fim, poderemos, também, afirmar que o sistema fiscal em Portugal tem uma maior tendência para o afastamento das normas contabilísticas do que em Espanha. Isto leva a que haja maior discordância entre a Autoridade Tributária e os contribuintes, em parte também pelos termos subjetivos utilizados pelo legislador, que induz a interpretações distintas e consequentemente, a maior litigância. Por outro lado, a aplicação de regras mais severas, traduz-se numa tentativa de Portugal conseguir reduzir a fraude e a evasão fiscal e manter em segurança e estabilizada a receita fiscal do país.

⁵ Importa referir que, no exemplo, por simplificação, não se levam em conta os impostos diferidos.

6.1.3. Provisões: Art. 39º do CIRC VS Art. 14 do CIS

As normas internacionais da contabilidade, no que respeita às provisões, têm, entre outros, o propósito de estabelecer as circunstâncias exatas em que estas devem ser reconhecidas, por forma a que esse reconhecimento não ocorra indevidamente.

Tendo por base a IAS 37, a provisão é um passivo de tempestividade e quantia incertas. Ou seja, é uma obrigação presente relativamente à qual exista incerteza acerca da sua tempestividade e da quantia dos dispêndios futuros necessários à sua liquidação.

Assim, a diferença entre as provisões e outros passivos concentra-se na subjetividade dos termos que as definem: “tempestividade e quantia dos dispêndios futuros”.

Desta forma, dever-se-á reconhecer uma provisão contabilística, tal como postulado no parágrafo 13 da NCRF 21 e no parágrafo 14 da IAS 37, quando, cumulativamente, estiverem satisfeitas as seguintes condições:

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

Importa, ainda, salientar que, quando existirem dúvidas relativas ao reconhecimento de uma obrigação presente, deverá presumir-se que um acontecimento passado origina uma obrigação presente se, tendo em consideração todas as evidências disponíveis, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço (Rodrigues, 2015).

Denotar que, como referido anteriormente, as provisões são um tema de significativa subjetividade. Esse facto torna-se visível a partir dos conceitos que as definem, como “seja provável”, “estimativa fiável” e, até mesmo, quando nos deparamos com a necessidade de reconhecer uma obrigação presente, já que esta deverá ser

reconhecida quando for mais provável do que não que tal obrigação ocorra (Rodrigues, 2015).

Tendo em consideração todos estes conceitos, para os quais não existe uma orientação legal, espera-se que a fiscalidade coloque alguns entraves na aceitação de provisões como gastos fiscais, apesar de se esperar que contabilisticamente não sejam criadas provisões excessivas (Gomes e Pires, 2011). Importa salientar que o primeiro requisito para a aceitação fiscal destes gastos é a obrigatoriedade de existência de conexão temporal entre o período de reconhecimento contabilístico de uma provisão e o momento em que o risco que lhe dá origem se verifica (Esteves, 2001).

No que concerne ao tratamento fiscal das provisões em Portugal, o artigo 39º, nº 1 do CIRC evidencia aquelas que são passíveis de dedutibilidade, tendo por base as condições existentes em cada período de tributação:

“a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;

b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;

d) As constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.”

O número 2 do referido artigo evidencia o facto de que as provisões devem ter por “base as condições existentes no final do período de tributação”. No mesmo sentido, o parágrafo 35 da NCRF 21 refere que as provisões devem ser mensuradas “pela estimativa do dispêndio (...) à data do balanço”. Deste modo, caso não seja cumprido o disposto no

artigo 18º, nº1 do CIRC e, assim, respeitado o princípio da especialização dos exercícios os gastos com provisões poderão não ser fiscalmente dedutíveis. Não obstante, importa salientar que a provisão deverá ser reconhecida contabilisticamente no primeiro período económico em que ocorre o facto que lhe dá origem, para que, cumprindo os requisitos apresentados no número 1 do artigo 39º do CIRC, possa ser fiscalmente dedutível.

Ressalve-se que, os números 3 e 4 do citado artigo estabelecem que “quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respetivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime”. Ou seja, gastos financeiros referentes a provisões que reflitam ao valor temporal do dinheiro são aceites como gastos fiscais. Por outro lado, é mencionado, ainda, que no momento em que já não se verifique o evento que gerou a provisão então, deverá ser contabilizada uma reversão que terá o mesmo tratamento fiscal da provisão.

O número 5 do artigo 39º do CIRC apresenta uma limitação à dedutibilidade de gastos inerentes aos encargos com garantias. Assim, o limite da provisão que é fiscalmente aceite como gasto de um determinado período corresponde ao quociente entre o somatório dos encargos com garantias nos três anos anteriores e o somatório das vendas, no mesmo período, multiplicado pelo valor das vendas no período do exercício.

O CIRC estabelece, ainda, o enquadramento fiscal das provisões para reparação de danos ambientais através do artigo 40º, com a seguinte redação:

“1 - A dotação anual da provisão a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 39.º corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, nos termos da alínea a) do n.º 3, pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos.

2 - Quando se preveja um nível de exploração irregular ao longo do tempo, pode deduzir-se um montante anual diferente do referido no número anterior, devendo, nesse caso, o sujeito passivo comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira um plano de constituição da provisão que tenha em conta aquele nível de exploração, até ao termo do 1.º período de tributação em que sejam reconhecidos gastos com a sua constituição ou reforço.

3 - A constituição da provisão fica subordinada à observância das seguintes condições:

a) Apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, com indicação detalhada dos trabalhos a realizar com a reparação dos danos de carácter ambiental e a estimativa dos encargos inerentes, e a referência ao número de anos de exploração previsto e eventual irregularidade ao longo do tempo do nível previsto de atividade, sujeito a aprovação pelos organismos competentes;

b) Constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros, cuja gestão pode caber ao próprio sujeito passivo, de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação.

4 - Sempre que da revisão do plano previsional referido na alínea a) do número anterior resultar uma alteração da estimativa dos encargos inerentes à recuperação ambiental dos locais afetos à exploração, ou se verificar uma alteração no número de anos de exploração previsto, deve proceder-se do seguinte modo:

a) Tratando-se de acréscimo dos encargos estimados ou de redução do número de anos de exploração, passa a efetuar-se o cálculo da dotação anual considerando o total dos encargos ainda não provisionado e o número de anos de atividade que ainda restem à exploração, incluindo o do próprio período de tributação da revisão;

b) Tratando-se de diminuição dos encargos estimados ou de aumento do número de anos de exploração, a parte da provisão em excesso correspondente ao número de anos já decorridos deve ser objeto de reposição no período de tributação da revisão.

5 - A constituição do fundo a que se refere a alínea b) do n.º 3 é dispensada quando seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o regime jurídico de exploração da respetiva atividade.

6 - A provisão deve ser aplicada na cobertura dos encargos a que se destina até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração, podendo este período ser prorrogado, até ao máximo de cinco períodos de tributação, mediante comunicação prévia à Autoridade Tributária e Aduaneira,

devendo as razões que o justificam integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º.

7 - A parte da provisão não aplicada nos fins para que a provisão foi constituída é considerada como rendimento do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração ou do último período de tributação em que seja comunicada a utilização da provisão nos termos do número anterior.”

Esta redação evidencia, claramente, um afastamento do tratamento fiscal destas provisões relativamente à regra geral prevista no artigo 39º. Assim, o montante fiscalmente aceite destas provisões corresponde aos encargos estimados para reparação dos locais afetos à exploração dividido pelos anos de atividade exploratória. Assim, a dedução destas provisões é feita de forma linear ao longo do período de exploração.

Tendo em consideração que, contabilisticamente, a provisão é reconhecida na totalidade quando se puder fazer uma estimativa fiável dos dispêndios, e, fiscalmente, esse valor apenas será dedutível ao longo do período de exploração, denota-se uma clara divergência entre o tratamento fiscal e contabilístico aplicado, o que suscita a necessidade de correções fiscais ao longo do período de exploração económica.

O número 2 do artigo 40 mostra, ainda, que a dedução dos gastos para efeitos fiscais poderá não ser constante ao longo da exploração, desde que aprovado pela AT um plano de constituição da provisão que deverá cumprir o disposto nos números seguintes do mesmo artigo.

Em suma, apesar de se verificar que, no que respeita às provisões, as regras contabilísticas estão mais objetivas, por forma a evitar que o reconhecimento de provisões seja instrumento de manipulação dos resultados das entidades, é de salientar que a legislação fiscal é ainda mais restritiva. O CIRC permite a dedução de um grupo bastante restrito de provisões, sendo que a discrepância mais evidente entre fiscalidade e contabilidade se denota no tratamento das provisões para reparação de danos de carácter ambiental.

O artigo 14 do CIS estabelece o tratamento fiscal dos gastos em provisões, no que respeita ao imposto em Espanha. Assim, o legislador fiscal criou uma lista de provisões

que não poderão ser dedutíveis fiscalmente, ainda que estejam registadas contabilisticamente, de entre as quais:

“1. As despesas com provisões e fundos internos para cobertura de contingências idênticas ou semelhantes às que são objeto do Texto Consolidado da Lei do Regulamento dos Planos e Fundos de Pensões, aprovado pelo Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de novembro.

Essas despesas serão dedutíveis do imposto de renda no período de tributação em que os benefícios forem pagos.

2. As despesas relacionadas à remuneração de longo prazo ao pessoal por meio de sistemas de contribuição definida ou benefício definido não serão dedutíveis. No entanto, serão dedutíveis as contribuições dos promotores de planos de pensões regulamentados no Texto Consolidado da Lei do Regulamento dos Planos e Fundos de Pensões, bem como as destinadas aos planos de segurança social empresariais. As referidas contribuições serão atribuídas a cada participante ou segurado, na parte correspondente, exceto as efetuadas aos planos de pensões de forma extraordinária por aplicação do artigo 5.3.c) do referido Texto Consolidado da Lei de Regulamentação dos Planos e Fundos de Pensões.

Também serão dedutíveis as contribuições para cobertura de contingências semelhantes às dos planos de previdência, desde que atendidos os seguintes requisitos:

- 1. Que são tributados contra as pessoas a quem os benefícios estão vinculados.*
- 2. Que o direito de receber benefícios futuros é irrevogavelmente transferido.*
- 3. Que seja transferida a titularidade e gestão dos recursos que integram as referidas contribuições.*

Do mesmo modo, serão dedutíveis as contribuições efetuadas pelas sociedades promotoras previstas na Diretiva 2003/41 / CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativas à atividade e fiscalização dos fundos de pensões profissionais, desde que os requisitos acima sejam cumpridos, sendo as

contingências contempladas as previstas no artigo 8.6 do Texto Consolidado da Lei do Regulamento dos Planos e Fundos de Pensões.

3. As seguintes despesas associadas a provisões não serão dedutíveis:

a) Derivados de obrigações implícitas ou tácitas.

b) As relativas aos custos de cumprimento de contratos que excedam os benefícios económicos que se espera deles auferir.

c) Derivados de reestruturação, exceto se se referirem a obrigações legais ou contratuais e não meramente tácitas.

d) Aqueles relacionados ao risco de devolução de vendas.

e) Do pessoal que correspondem a pagamentos com base em instrumentos de capital, utilizados como fórmula de remuneração dos empregados, e são pagos em dinheiro.”

Mais uma vez se denota que as provisões constituem uma matéria muito sensível para a legislação fiscal, induzindo à divergência de tratamentos entre a contabilidade e a fiscalidade que se traduz em acentuadas correções, já que é elevado o grupo de provisões que não podem ser dedutíveis fiscalmente (Martins et al, 2020).

Dada a subjetividade deste tema e a possibilidade de utilização das provisões, por parte das empresas, para reduzir o resultado contabilístico e, conseqüentemente, o lucro tributável fez com que o legislador fosse bastante seletivo na aceitação das provisões como gastos fiscais.

Deste modo, são aceites como gastos fiscais, em Espanha:

“4. As despesas correspondentes a ações ambientais serão dedutíveis quando corresponderem a plano formulado pelo contribuinte e aceito pela Administração Tributária. O regulamento estabelecerá o procedimento para a resolução dos planos formulados.

6. As despesas de pessoal que correspondam a pagamentos com base em instrumentos de capital, utilizados como fórmula de remuneração dos empregados,

e que sejam pagas por meio da entrega dos mesmos, serão dedutíveis do imposto de renda no momento dessa entrega.”

Como verificamos, as despesas com provisões por danos ambientais, aceites fiscalmente, terão de ser submetidas à aprovação da Autoridade Tributária após a entrega de um plano de dedutibilidade por parte do contribuinte. Neste caso, existe uma maior restrição para a dedutibilidade dos gastos do que em Portugal.

Por outro lado, no que concerne às despesas associadas à remuneração dos funcionários por intermédio de instrumentos de capital, este gasto é fiscalmente aceite quando se pagam estas remunerações; e não quando se cria uma provisão para esse gasto futuro. Ou seja, é gasto quando realmente ocorre o exfluxo, e não quando se prevê que ele possa vir a ocorrer. Assim, a dedutibilidade fiscal destas provisões não é aceite em ambos os países.

Despesas com provisões constituídas por seguradoras ou empresas de garantias, cujo objetivo consiste em prestar garantias por aval ou por qualquer outro meio admitido no Direito, a favor de seus sócios nas operações que estes realizarem dentro do âmbito comercial das suas empresas, são também dedutíveis, no entanto submetidas a algumas restrições. Assim, o artigo 14 do CIS estabelece que:

“7. As despesas com provisões técnicas constituídas pelas seguradoras serão dedutíveis até ao valor dos montantes mínimos fixados pela regulamentação aplicável. Com o mesmo limite, o valor a destinar do exercício à reserva de estabilização será dedutível na apuração da base tributável, ainda que não tenha sido contabilizado na conta de ganhos e perdas. A eventual aplicação da referida reserva será integrada na base tributável do período fiscal em que ocorrer.

As correções por deterioração de prémios ou pendências de pagamentos serão incompatíveis, para os mesmos saldos, com a provisão para cobertura de possíveis créditos de liquidação duvidosa.

8. As despesas com o fundo de provisão técnica efetuadas pelas empresas de garantia recíproca, a débito da sua conta de resultados, serão dedutíveis até que o

referido fundo atinja o valor mínimo obrigatório⁶ a que se refere o artigo 9º da Lei. 1/1994, de 11 de março, sobre o Regime Jurídico das Empresas de Garantia Recíproca. Doações que excedam os valores obrigatórios serão dedutíveis em 75 por cento.

Os subsídios concedidos pelas administrações públicas a empresas de garantia recíproca ou os rendimentos decorrentes dos referidos subsídios não farão parte da base tributável, desde que ambos se destinem ao fundo de provisões técnicas. O disposto nesta secção também se aplica às empresas de resseguro no que se refere às atividades que, nos termos do artigo 11.º da Lei do Regime Jurídico das Sociedades de Garantia Recíproca, devam necessariamente fazer parte do seu objeto social.

9. As despesas inerentes aos riscos derivados das garantias de reparação e revisão serão dedutíveis até ao montante necessário para apurar o saldo da provisão que não exceda o resultado da aplicação da percentagem apurada nas vendas com garantias pendentes no final do exercício pela proporção em que as despesas incorridas com o cumprimento das garantias no período fiscal e nos dois anteriores foram apuradas em relação às vendas com garantias realizadas nos referidos períodos fiscais.

As disposições do parágrafo anterior também se aplicam às disposições para a cobertura de despesas acessórias para devoluções de vendas.

As entidades recém-criadas também podem deduzir as deduções a que se refere o primeiro parágrafo, fixando a percentagem referida a este respeito das despesas e vendas efetuadas nos períodos de tributação já decorridos.”

Como verificámos anteriormente, as provisões são matéria de acentuada subjetividade e complexidade. Deste modo, é uma área sujeita a uma intensa regulação fiscal bastante inflexível e restrita. Quando comparadas com as provisões aceites

⁶ De acordo com o artigo 9º da Lei. 1/1994, de 11 de março, sobre o Regime Jurídico das Empresas de Garantia Recíproca, o valor mínimo obrigatório para o fundo de provisões técnicas será determinado no regulamento da própria entidade.

contabilmente, verificamos que a lei fiscal se afasta significativamente (Martins et al., 2020).

Contudo, quando comparados ambos os países, Portugal e Espanha, também se verificam algumas divergências no que concerne à aceitação das provisões bem como ao tratamento fiscal a estas aplicado.

Assim, o quadro 15 apresenta uma síntese das provisões fiscalmente aceites em ambos os países:

Quadro 15. Provisões fiscalmente aceites em Portugal e Espanha

	PORTUGAL	ESPANHA
Encargos derivados de processos judiciais em curso	SIM Art. 39º, nº1, a) do CIRC	NÃO
Encargos com garantias a clientes	SIM Art. 39º, nº1, b) do CIRC	SIM Art.14, nº9 do CIS
Encargos com provisões técnicas constituídas por seguradoras	SIM Art. 39º, nº1, c) do CIRC	SIM Art.14, nº7 do CIS
Encargos com reparações de carácter ambiental	SIM Art. 39º, nº1, d) do CIRC	SIM Art.14, nº4 do CIS
Encargos com planos de pensões e de segurança social empresarial	NÃO	SIM Art.14, nº2 do CIS
Encargos com a fiscalização dos fundos de pensão	NÃO	SIM Art.14, nº2 do CIS
Encargos com fundos de provisões técnicas de empresas de garantia recíproca	NÃO	SIM Art.14, nº8 do CIS
Encargos com cumprimento de contratos	NÃO	NÃO, exceto Art. 14, nº3 alínea b) do CIS
Encargos com reestruturações	NÃO	NÃO, exceto Art. 14, nº3 alínea c) do CIS

Fonte: Elaboração própria

Através do quadro 15 é notório que as restrições impostas, para a aceitação dos gastos com provisões em Portugal, são bastante mais limitativas em Espanha.

Podemos, deste modo, afirmar que o normativo espanhol é mais flexível, permitindo uma maior aceitação de gastos com provisões reconhecias contabilisticamente.

Importa, ainda, compreender o tratamento fiscal de cada uma dessas provisões. Assim, de forma sintetizada, apresenta-se o quadro 16 que evidencia a forma como fiscalmente são tratadas cada uma das provisões aceites pelos normativos vigentes em cada um dos países em estudo.

Quadro 16. Tratamento fiscal das provisões em Portugal e Espanha

	PORTUGAL	ESPANHA
Encargos derivados de processos judiciais em curso	O gasto é aceite fiscalmente desde que reconhecido pelo valor presente e se verifique uma conexão temporal entre o período em que é efetuado o reconhecimento contabilístico e verificado o risco que origina a provisão	---
Encargos com garantias a clientes	O gasto inerente a esta provisão é dedutível fiscalmente desde que o montante anual da provisão corresponda ao quociente entre o somatório dos encargos com garantias nos três anos anteriores e o somatório das vendas, no mesmo período, multiplicado pelo valor das vendas no período do exercício	É aceite fiscalmente o gasto correspondente à provisão reconhecida pelo valor resultante do cálculo de uma percentagem, baseada nos encargos e vendas dos três anos anteriores, que será, posteriormente aplicanda às vendas do ano corrente

<p>Encargos com provisões técnicas constituídas por seguradoras</p>	<p>É aceite como gasto fiscal as provisões constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, desde que o montante anual acumulado não ultrapasse os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão</p>	<p>É aceite como gasto fiscal as provisões reconhecidas até ao valor mínimo fixado no regulamento das seguradoras</p>
<p>Encargos com reparações de carácter ambiental</p>	<p>É aceite como gasto fiscal o valor derivado da provisão reconhecida mediante apresentação de um plano aprovado pela AT, em que esse montante resulta da divisão dos encargos estimados pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos e após a constituição de um fundo de investimento no mesmo valor</p>	<p>É aceite como gasto fiscal o valor da provisão reconhecida mediante plano formulado pelo contribuinte e aceite pela Administração Tributária</p>
<p>Encargos com planos de pensões e de segurança social empresarial e encargos com a fiscalização dos fundos de pensão</p>	<p>---</p>	<p>É aceite como gasto fiscal o valor da provisão, reconhecida pelo valor presente das contribuições, desde que estas sejam tributadas contra as pessoas a quem os benefícios estão vinculados; o direito de receber benefícios futuros seja irrevogavelmente transferido e que seja transferida a titularidade e gestão dos recursos que integram as referidas contribuições</p>

Encargos com fundos de provisões técnicas de empresas de garantia recíproca	---	É aceite como gasto fiscal o montante da provisão reconhecida até que o fundo alcance o seu valor mínimo obrigatório ou, caso exceda esse valor, o gasto é dedutível em 75%
Encargos com cumprimento de contratos	---	É aceite como gasto fiscal o montante da provisão reconhecida pelo valor presente caso os custos com o cumprimento de contratos não excedam os benefícios económicos que deles se espera auferir
Encargos com reestruturações	---	É aceite como gasto fiscal o montante da provisão reconhecida pelo valor presente no caso de se referirem a obrigações legais ou contratuais

Fonte. Elaboração Própria

Após efetuado o estudo das provisões fiscalmente aceites e o respetivo tratamento fiscal, por forma a facilitar a compreensão dos procedimentos a adotar aquando do apuramento de uma provisão fiscal, segue-se a apresentação de um exemplo que visa ilustrar as diferenças do tratamento fiscal das provisões em Portugal e Espanha.

Veja-se a entidade A que opera no mercado há mais de 10 anos e comercializa automóveis e apurou nos anos N-2, N-1 e N os seguintes montantes relativos a vendas e custos com garantias suportadas:

Quadro 17. Montantes relativos a vendas e custos com garantias

Período	Vendas	Custos com garantias
N-2	960 000 €	58 000 €
N-1	1 000 000 €	62 000 €
N	1 200 000 €	87 000 €

Fonte: Elaboração própria

Sabe-se, ainda, que no ano N efetuou uma provisão contabilística para garantias de clientes no valor de 100 000 euros.

- Será que a entidade A terá de proceder a alguma correção para efeitos de determinação do lucro tributável, no ano N, em Portugal e em Espanha?
- Será que o tratamento subjacente a essa provisão é o mesmo em ambos os países?

Assim, o tratamento fiscal deste tipo de provisões está determinado no artigo 39º, nº5 do CIRC, em Portugal e em Espanha encontra-se previsto no artigo 14, nº9 do CIS.

Não obstante, o limite da provisão fiscalmente aceite em Portugal como gasto no ano N corresponde à soma dos custos com garantias nos três períodos, dividido pela soma das vendas nos mesmos períodos, multiplicado pelas vendas do ano N:

$$\frac{58\,000 + 62\,000 + 87\,000}{960\,000 + 1\,000\,000 + 1\,200\,000} * 1\,200\,000 = 78\,608 \text{ €}$$

Assim, em Portugal, a provisão é aceite fiscalmente até um limite de 78 608 €.

De modo semelhante, em Espanha, é calculada a percentagem de dedutibilidade, baseada nos três anos anteriores, para que, aplicando-a às vendas do ano N, determinar a provisão que será fiscalmente aceite.

Assim, em Espanha, o valor da provisão é aceite fiscalmente até um limite de 78 608 €, sendo este montante igual ao que é possível deduzir em Portugal.

Tendo em consideração os resultados anteriores, a análise da situação, em ambos os países, será a seguinte:

Quadro 18. Tratamento fiscal das provisões com garantias de clientes

Período	PORTUGAL			ESPANHA		
	Gasto contabilístico	Gasto fiscal	Correções	Gasto contabilístico	Gasto fiscal	Correções
N	100 000 €	78 608 €	Acresce 21 392 € ao LT	100 000 €	78 608 €	Acresce 21 392 € ao LT

Fonte: Elaboração própria

Denota-se, deste modo, que em ambos os países, apesar do gasto contabilístico ser de 100 000€, fiscalmente apenas poderá ser deduzido o valor de 78 608 €. Assim sendo, acresce ao lucro tributável, em Portugal e Espanha o valor de 21 392 € (87 000 – 78 608).

Importa salientar que, os gastos com provisões aceites fiscalmente por ambos os países, têm o mesmo tratamento fiscal, como podemos verificar através do quadro 16. Assim, o exemplo apresentado tem como principal objetivo evidenciar o tratamento fiscal aplicado às provisões efetuadas a garantias de clientes, em Portugal e Espanha.

Contudo, apesar do tratamento fiscal das provisões aceites por ambos os países ser consideravelmente semelhante, denota-se uma clara divergência na quantidade de gastos com provisões aceites em Portugal e em Espanha, sendo que no primeiro se verificam bastantes restrições no que respeita ao tipo de provisões passíveis de dedutibilidade.

Como nota final, é importante referir que as provisões são uma área que se encontra sujeita a uma regulação fiscal bastante restrita. Quando comparadas com as provisões aceites contabilisticamente, verificamos que a lei fiscal se afasta significativamente.

A necessidade de estabilização da receita fiscal, bem como a procura pela transparência, clareza e eficiência dos sistemas fiscais leva a que exista este afastamento em matérias de maior subjetividade. Assim, como as provisões derivam de perdas inesperadas e, por sua vez, a sua contabilização está dependente de estimativas, a fiscalidade tenta proteger a receita fiscal reduzindo, ao máximo, as deduções destes gastos.

Estas conclusões verificam-se ao longo da análise aos códigos fiscais de ambos os países, Portugal e Espanha, que, no que concerne às despesas com provisões se mostram, igualmente, pouco recetivos.

6.2. Análise Comparativa de elementos estatísticos

Através da análise de elementos estatísticos procurámos perceber se, de facto, as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade com que nos deparámos ao longo da análise normativa também se refletem nas correções efetuadas ao resultado contabilístico aquando do cálculo do lucro tributável.

Contudo, para uma melhor interpretação dos dados, é importante a análise de alguns valores que evidenciam a realidade económica de ambos os países.

Primeiramente, através do quadro 19, atentemos à realidade empresarial de Portugal e Espanha, bem como à realidade financeira das contas apresentadas pelas organizações:

Quadro 19. Realidade empresarial em Portugal e Espanha, no ano de 2019, quanto ao imposto sobre as sociedades

	ESPANHA		PORTUGAL	
	Euro - Milhares	Número de empresas	Euro - Milhares	Número de empresas
Resultado total das empresas	138 618 025,00 €	1 618 360	57 772,00 €	510 158
Resultado contabilístico > 0	246 942 902,00 €	782 988	40 586,10 €	252 708
Matéria coletável > 0	150 039 932,00 €	556 288	27 259,57 €	238 950

Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Portal das Finanças e da Agência Tributária

Através da análise do quadro 19, verificamos que Espanha têm quase três vezes mais empresas do que Portugal. Evidentemente que, dado a elevada diferença no número de organizações situadas no país, também o resultado que elas geram é bastante diferenciado.

No entanto, importa referir que no que respeita à obtenção de um resultado contabilístico (RC) positivo, em ambos os países, cerca de 49% das empresas apresentam um $RC > 0$. Já no que respeita ao apuramento da matéria coletável (MC) positiva, 48%

das empresas em Portugal apresentam a $MC > 0$, enquanto em Espanha apenas 39% das empresas declaram uma “base imponible” superior a 0.

Contudo, importa referir que para o cálculo da matéria coletável, em Espanha, para além dos ajustamentos extra contabilísticos, é, também, retirado ao resultado contabilístico as compensações de períodos anteriores, o que poderá justificar a diferença de valores neste parâmetro.

Após esta pequena introdução, é essencial responder à nossa questão de investigação que procura esclarecer se as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade têm, de facto, impacto quantitativo relevante e se isso se verifica em ambos os países.

Assim, através do Portal das Finanças e das estatísticas apresentadas pelo portal da Agência Tributária, retirámos os valores apresentados no quadro abaixo:

Quadro 20. Estatísticas das correções efetuadas ao RC no ano de 2019

	ESPAÑA		PORTUGAL	
	Euro - Milhares	Rácio - %	Euro - Milhares	Rácio - %
Resultado total das empresas	138 618 025,00 €		57 772,00 €	
Correções Fiscais relativas a Depreciações e Amortizações	2 979 312,00 €	2%	2 374,00 €	4%
Correções Fiscais relativas a Perdas por imparidade em créditos	4 839 362,00 €	3%	3 875,00 €	7%
Correções Fiscais relativas a Provisões	131 584,00 €	0,1%	5 072,00 €	9%

Fonte: Elaboração própria com dados retirados do Portal das Finanças e da Agência Tributária

Verificamos que os valores totais declarados pelas empresas, em Espanha, são claramente superiores aos apresentados pelas empresas, em Portugal.

As correções fiscais derivadas de depreciações e amortizações não aceites pela lei fiscal mostram-se mais elevadas, proporcionalmente, em Portugal, correspondendo, então, a 4 por cento do total do lucro contabilístico apresentado pelas sociedades.

Contudo, esse valor é mais reduzido em Espanha, apresentando-se apenas com 2 por cento.

Uma situação bastante idêntica é aquela que nos é apresentada a seguir. No que concerne às perdas por imparidades, os gastos por estas contabilizados são aqueles que acarretam maior número de correções fiscais em Espanha. Assim, as perdas por imparidade representam 3 por cento das correções efetuadas ao resultado contabilístico em Espanha. Já em Portugal, essas despesas ocupam cerca de 7 por cento das correções registadas.

Por outro lado, as correções ao lucro contabilístico, provocadas pelos gastos com provisões, são superiores em Portugal. Assim, 9 por cento das correções efetuadas ao resultado das sociedades advém das despesas realizadas com provisões. Em Espanha, esse valor é irrisório, na medida em que a lei fiscal nesse país é mais aberta na aceitação destes gastos. Deste modo, era previsível que tal diferença se verificasse.

Tendo em consideração que o número de empresas é, consideravelmente, superior em Espanha e a diferença da dimensão das mesmas relativamente às empresas portuguesas poderá induzir a este resultado. O facto de, no mercado espanhol, existir um maior número de empresas de grande dimensão que se internacionalizaram e as regras especiais delimitarem, claramente, as transações entre empresas do mesmo grupo, justifica os valores apresentados.

Para concluir, podemos afirmar que a análise estatística efetuada às correções ao lucro contabilístico derivadas de gastos que implicam grande subjetividade e, por vezes, que usam estimativas para o cálculo do seu valor, corrobora o que já tinha sido afirmado anteriormente: a existência de uma divergência considerável entre as normas fiscais e contabilísticas.

7. Conclusões

O sucessivo aumento das taxas de imposto, bem como uma política fiscal complexa e com recorrentes alterações significativas condiciona, negativamente, o capital disponível de um país, já que, dada a globalização económica e a competitividade fiscal internacional, as empresas residentes procuram taxas de rendibilidade superiores noutros países e o investimento direto estrangeiro (IDE) torna-se escasso. A contrário, uma política fiscal mais atrativa e com capacidade de captação de IDE acarreta enormes vantagens para o país que recebe esse investimento, nomeadamente, no aumento do capital disponível e da produtividade, refletindo-se, posteriormente, na criação de emprego, no nível salarial e na rendibilidade das empresas existentes.

Assim, por forma a conseguirem tornar-se uma potência fiscalmente competitiva, os diferentes Estados-Membros da UE implementaram as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), nos diferentes países, dos quais fazem parte Portugal e Espanha. Ficou, então, garantida uma uniformização de critérios utilizados no apuramento do resultado contabilístico.

Esta harmonização veio permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras, quer entre empresas, quer entre diferentes países. Resulta do referido que, os normativos contabilísticos em vigor nas duas economias fiscais ibéricas, garantem que a utilização do resultado contabilístico, como ponto de partida para o apuramento do imposto a pagar em sede de IRC ou de IS.

No que respeita aos procedimentos adotados para a determinação do lucro tributável, em Portugal e Espanha, estes apresentam alguma similitude pois, em ambos os casos, a tributação incide sobre o rendimento contabilístico, corrigido de acordo com as normas vigentes, em cada uma das economias fiscais referidas.

É perfeitamente perceptível que os objetivos contabilísticos sejam distintos dos preconizados pela fiscalidade. Assim, enquanto a contabilidade visa a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados de uma determinada entidade, a fiscalidade visa essencialmente a obtenção de receitas tributárias para o Estado. Assim, o resultado contabilístico não pode coincidir com o resultado fiscal, pois as regras contabilísticas e as normas fiscais prosseguem objetivos distintos.

De acordo com a investigação realizada, podemos afirmar que a nível legal, ambos os países nos quais nos baseamos, apresentam uma divergência elevada entre normas fiscais e contabilísticas. Com efeito, no que respeita à legislação fiscal, apesar de se verificar que, em Portugal, a lei apresenta maior dificuldade interpretativa, denota-se que ambos os legisladores seguem o mesmo percurso. Assim, podemos afirmar que a tendência de afastamento entre contabilidade e fiscalidade é para durar, já que foi implementada em vários países.

Como referido anteriormente, dada a natureza distinta das duas áreas envolvidas, é compreensível que isso aconteça.

Após a análise aos elementos estatísticos podemos conferir que, efetivamente, a proximidade legal apresentada tem impactos semelhantes a nível quantitativo. Assim, a divergência verificada através da análise normativa, também se reconhece analisando os valores das correções fiscais.

Em suma, é possível afirmar que os objetivos desta investigação foram atingidos na medida em que foi possível dar resposta às questões de investigação: existe proximidade legal entre os normativos vigentes em Portugal e Espanha com impacto quantitativo semelhante.

7.1. Perspetivas Futuras

As reflexões acerca da subjetividade das conclusões retiradas no domínio desta dissertação permitiram o registo de uma possibilidade de investigação futura. Esta poderia complementar os resultados retirados deste estudo.

Assim, uma possibilidade para um futuro trabalho de investigação, dentro de um quadro de estudo comparativo, entre as duas economias fiscais ibéricas, Portugal e Espanha, resulta de uma análise pormenorizada às características dos tecidos empresariais de ambos os países, em função da sua dimensão, dos seus resultados e de eventuais regimes de tributação de aplicação específica, podendo daqui resultar, um conjunto de conclusões ainda mais significativas da realidade envolvente.

Esta página foi deixada propositadamente em branco.

Referências Bibliográficas

- Aguiar, N. T. S. S. (2003). Modelos normativos de relação entre lucro tributário e contabilidade comercial. *Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 13(14)*, 39-49.
- Aguiar, N. T. S. S. (2011). Tributación y Contabilidad: Una perspectiva Histórica y de Derecho Comparado. <https://bit.ly/203hUTE>
- Albuquerque, F., M. Almeida, e J. Queirós (2011). “Imparidade de ativos no âmbito da NCRF 12”. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, 131, 36-44.
- Andrews, R. (2012). "Fair Value, Earnings Management and Asset Impairment: The Impact of a Change in the Regulatory Environment". *Procedia Economics and Finance. 2*, 16–25.
- Azevedo, Maria (janeiro-junho, 2010) “As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX” *Ciência e Técnica Fiscal. 201*, 7-107.
- Bond, S., Chennells, L., Devereux, M., Gammie, M. & Troup, E. (2000). *Corporate Tax Harmonization in Europe; A Guide to the Debate*. The Institute for Fiscal Studies. Londres.
- Borrego, A. C., Lopes, C. M. M., & Ferreira, C. (2012). Accounting and tax normalizations: its relationship and the Impact on tax compliance. *Aeca IV encontro, 82a, 18*.
- Brandão, P. (2012). Velhas aplicações e novas possibilidades para o emprego do método comparativo. *Geotextos, Vol. 8, nº 1*, pp. 167-185:Universidade Federal da Baía. Salvador.
- Burgstahler, D., Hail, L., & Leuz, C. (2006). “The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms”. *The Accounting Review, 81(5)*, 983-986.
- CE - Comissão Europeia (2001). Comissão de Assuntos Fiscais. *Comunicação – IP/01/1468*, de 23 de Outubro
- Chand, P., Patel, C. (2008). “Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region”. *Advances in Accounting, 24(1)*, 83-92.
- Comissão para a Reforma do IRC. (2013). *Relatório Final: Uma reforma do IRC*

orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego. 300.
<http://www.occ.pt/pt/noticias/relatorio-final-da-comissao-para-a-reforma-do-irc/>

Conselho Europeu. (2016). Diretiva (UE) 2016/ 1164 do Conselho - de 12 de julho de 2016 - que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno. In *Jornal Oficial da União Europeia*.

Costa, B., Pimentel, L., & Moita, N. (2014). “IRC 2014: Principais Alterações ao Serviço do Investimento”. Lisboa, Portugal: Escolar Editora

De la Cuesta-González, M., Pardo, E., & Garcia-Torea, N. (2019). Adaptación de la información sobre responsabilidad fiscal a las nuevas exigencias informativas. Una aproximación al caso español. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 48(4), 464-491.

Derereux, M. (1992). Impact of Taxation on International Business: Evidence from the Ruding Committee Survey, The. *EC Tax Review*, 1, 105.

Devereux, M. P. (2006). *The Impact of Taxation on the Location of Capital , Firms and Profit : a Survey of Empirical Evidence*. Working Paper. Oxford University Centre for Business Taxation.

Desai, M. A. (2003). The divergence between book income and tax income. *Tax policy and the economy*, 17, 169-206.

Esteves, J. C., Rodrigues, J., Sanches, J.L.S., Teixeira, G. (2001), *Jurisprudência fiscal Anotada – Supremo Tribunal Administrativo – 2001*, Almedina.

Essers, P. H. J., & Russo, R. (2008). The precious relationship between IAS/IFRS, national tax accounting systems and the CCCTB. In *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts* (pp. 29-86). Kluwer Law International.

Franco, A. (1997). *Finanças Públicas e Direito Financeiro (Vol. I e II)*. Coimbra: Almedina.

Gavana, G., Guggiola, G., & Marenzi, A. (2013). Evolving connections between tax and financial reporting in Italy. *Accounting in Europe*, 10(1), 43-70.

- Gee, M., Haller, A., & Nobes, C. (2010). The influence of tax on IFRS consolidated statements: the convergence of Germany and the UK. *Accounting in Europe*, 7(1), 97-122.
- Georgiou, O., & Jack, L. (2011). “In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting”. *The British Accounting Review* 43, 311-323.
- Gomes, J., Pires, J. (2011), SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática, 4ª edição, Vida Económica.
- Gómez, R. P. (2002). El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, (26), 1-59.
- Göx, R. F., & Wagenhofer, A. (2009). “Optimal impairment rules”. *Journal of Accounting and Economics*, 48(1), 2–16.
- Guimarães, J. (2005). O Sistema Fiscal Português – Uma Breve Análise. *Boletim APECA*, nº 121, pp. 16-30.
- Guimarães, J. D. C. (2001). Temas de contabilidade, fiscalidade e auditoria. *Lisboa: Vislis*.
- Gunn, J. L., Khurana, I. K., & Stein, S. E. (2018). “Determinants and consequences of timely asset impairments during the financial crisis”. *Journal of Business Finance & Accounting*, 45(1–2), 3–39.
- Jackson, S. B., & Liu, X. (Kelvin). (2010). “The Allowance for Uncollectible Accounts, Conservatism, and Earnings Management”. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 565–601.
- Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. (1998). International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research*, 28(3), 173-188.
- Lourenço, I., Castelo Branco, M. (2014) “Principais consequências da adoção das IFRS: análise da literatura existente e sugestões para investigação futura” *Revista Contabilidade Financeira – USP, São Paulo*. 26(68), 126-139.
- Marconi, M. & Lakatos, E. (2004). *Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas.
- Martins, A. (2010). “Justo Valor e Imparidade em Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis”. Coimbra: Edições Almedina, SA.

- 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.
- Martins, A. (2017). Tax avoidance, anti-abuse clauses and arbitration courts: A note on capital gains exemption. *International Journal of Law and Management*, vol. 59 No. 6, pp. 804-825.
- Martins, A., Sá, C & Taborda, D. (2020). “A dedutibilidade de gastos no IRC: Uma visão económico-fiscal”, 1ª edição, Almedina, Coimbra.
- Martins, C. Q., Silva, E. S. e, & Gama, A. T. da. (2014). “Imparidades e Imparidades Líquidas: estudo empírico de empresas não cotadas em Portugal”. *Jornal de Contabilidade*, 13, 133-144.
- Martins, J. C. (2010). “Impairment of Tangible Fixed Assets in the Portuguese Listed Companies: Disclosures”, 19-25.
- Mastellone, Pietro (2011) “Corporate Tax and International Accounting Standards: recent developments in Italy” *Tax Notes International*. 61(3), 241-251.
- McConville, M. (Ed.). (2017). *Research methods for law*. Edinburgh University Press.
- Mina, Maria de La Salette Moreira Fernandes (2008). "Harmonização fiscal da tributação directa na União Europeia e os preços de transferência". Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão. <http://hdl.handle.net/10400.5/906>
- Mohamed, K. (2016). Combining methods in legal research. *The Social Sciences*, 11(21), 5191-5198.
- Nascimento, S., Góis, C., (2014) “A influência da fiscalidade na contabilidade: estudo em Portugal” *Revista Universo Contábil*, ISSN 1809-3337 Blumenau. 10(3), 194-217
- Nabais, J. C. (2008). *Direito Fiscal*. (4.ª edição). Coimbra: Almedina.
- Navarro, M. J. (1997). Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores Lemus. *Anales de derecho: revista de la Facultad de Derecho*.
- Navarro, M. (2010). *Manual de Fiscalidad: Teoría y Práctica*. Madrid: Editorial Tecnos.

- Neves, F. (2000). *A Globalização Societária Contemporânea*. Lisboa: Edições Universitárias Lusófonas.
- Niño, J. (1972). *La Hacienda Española y la Revolución de 1845*. Ministério de la Hacienda-Instituto de Estudos Fiscales. Madrid.
- Oliveira, J., Azevedo, G., & Oliveira, B. (2018). “Impairment Losses: The Impact of First-time Adoption of the Accounting Standardization System in Portugal: Impairment Losses in Portugal”. *Australian Accounting Review*, 28(4), 556–576.
- Oliveira, J. & Santos, J. (2005). *Tributação das Sociedades e Competitividade Fiscal na UE*. Documento de Trabalho N° 38. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Direção Geral de Estudos e Previsões. Lisboa.
- Oliveira, V. (2005). *Tributação do Rendimento – Tributação Mundial vs. Tributação na fonte*. Porto: Vida Económica.
- Pereira, J. e Mota, A. (1994). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Rennekamp, K. M., Rugar, K., & Seybert, N. (2014). “Impaired Judgment: The Effects of Asset Impairment Reversibility and Cognitive Dissonance on Future Investment”. *The Accounting Review*, 90(2), 739-759.
- Rocha, A. (2007). *Harmonização da Contabilidade e do Imposto sobre as Sociedades*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Rodrigues, J. (2012) A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal: evolução recente e determinantes. Tese de mestrado em Contabilidade. Universidade do Porto. <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/76147>.
- Rodrigues, J. (2015). *Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado*, 5ª Edição, Porto Editora, Porto.
- Rodrigues, J. (2019). *Convenção Multilateral para prevenir a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros: O impacto relativamente ao abuso das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Minho. <http://hdl.handle.net/1822/63915>.
- Sanches, José Luís Saldanha (2007). *Manual de Direito Fiscal*. (3ª edição). Coimbra: Coimbra Editora.
- Silva, A. P., & Pereira, B. M. A. (2014). A depreciação/amortização: A fronteira que une e separa o regime contabilístico e o regime fiscal. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 5, 16, 561-576.

- Smith, A. (1999). Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações (p. 202). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Sousa, R. G. D. (1975). Compêndio de legislação tributária. *São Paulo: Resenha Tributária*, 40.
- Tarca, A., (2012), “The case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence”. *University of Western Australia*, 2-9.
- Tavares, T. (1999). Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos. *Ciência e Técnica Fiscal*, 396(1), 7-180.
- Vanza, S., Wells, P., & Wright, A. (2018). “Do asset impairments and the associated disclosures resolve uncertainty about future returns and reduce information asymmetry”. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(1), 22–40.
- Vasile-Cristian-Ioachim, M., & Vasile, B. (2015). “Reversible Impairment of Assets and the Impact on Economic Performance”. *Economic Series*, 19-24.
- Vasques, S. (2011). Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina
- Videira, S. C. (2014). Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e sua relevância na determinação do lucro tributável.
- Villalonga, G. (1967). La Reforma Fiscal de Villaverde, 1899-1900. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.