



Henrique Nuno Costa Liberato

AS RELAÇÕES ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO: O APURAMENTO DO LUCRO FISCAL

Relatório de Estágio do Mestrado em Contabilidade e Finanças,
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Orientador: Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins

Coimbra, junho 2018



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Henrique Nuno Costa Liberato

As relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade na tributação do rendimento: o apuramento do lucro fiscal

Relatório de Estágio do Mestrado em Contabilidade e Finanças apresentado à
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de
Mestre

Orientador académico: Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins

Entidade de Acolhimento: AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) – Direção de Finanças
de Coimbra

Supervisora Profissional: Doutora Rosa Maria Duarte Pinto Zenóglia Lopes

Coimbra, junho 2018

DEDICATÓRIA

Gostaria de dedicar este trabalho e este percurso à minha mãe, Isabel, e aos meus avós maternos, Alice e Eurico, por serem as estrelas que olham por mim e por terem sido sempre pessoas incríveis na minha vida. Agradecer-lhes a educação que me deram e os princípios que me inculcaram, a minha gratidão por tudo o que fizeram por mim. Partilho com todos eles este meu trabalho assim como todos os momentos da minha vida.

AGRADECIMENTOS

A toda a minha família, ao meu pai, ao meu tio António e prima Margarida, e a todos os meus tios. Reconhecer a importância que têm para mim e o carinho, amor e união que sempre existiu entre todos nós.

Um agradecimento especial ao meu tio e padrinho José Pedro, pelo facto de ser a pessoa que é, por me dar tudo o que tem e o que não tem, pelo apoio e presença constantes, por ser a minha referência, pelos seus princípios e postura exemplares, pela sua humanidade. A ele, muito lhe devo.

À minha namorada, Daniela, e à sua família. Agradecer-lhe por ser a minha companheira de vida, pelo apoio e ajuda que me dá e pela força que me passa de que tanto necessito para seguir em frente, pela ternura e pelo carinho que constantemente me entrega.

Ao Professor Doutor António Martins pela ajuda prestada na elaboração e realização deste relatório, pelos ensinamentos e conselhos úteis e oportunos que me transmitiu ao longo de todo este processo.

Agradecer, também, à Doutora Rosa Maria D. P. Zenóglia Lopes pela oportunidade concedida em estagiar na Direção de Finanças de Coimbra e pela ajuda disponibilizada ao longo do estágio. Estender o agradecimento a todos os funcionários desta casa, nomeadamente aos inspetores da equipa SPGAI, que me acolheram muito bem desde a primeira hora e que sempre se disponibilizaram para me ajudar e dissipar qualquer dúvida.

EPÍGRAFE

*Por mais difícil que a vida possa parecer, há sempre algo que podes fazer e ter sucesso.
O importante é que não desistas.*

Stephen Hawking

RESUMO

O objetivo deste relatório é o de analisar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade e realçar as divergências existentes entre elas. Procura, também, elucidar sobre a doutrina existente e contextualizar o modelo estabelecido em Portugal ao longo dos últimos tempos, destacando a forma de apuramento do lucro tributável e como se chega a este a partir do resultado líquido do período.

Este assunto tem merecido debate e o contributo de vários autores que, sob o seu ponto de vista, defendem vários cenários. O peso da adoção de normas internacionais e a implementação do Sistema de Normalização Contabilística, aliado às reformas ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, tem sublinhado o panorama de afastamento. O facto de as preocupações e os objetivos da contabilidade e da fiscalidade serem de diferente índole contribui também para um cenário de divergência, pois há áreas que merecem diferente tratamento. Daí se verifique que no processo de apuramento do resultado fiscal tenha aumentado o número de correções. A Autoridade Tributária e Aduaneira deve aplicar o princípio da verdade declarativa, não descurando, no entanto, o devido controlo.

É ainda intuito deste relatório dar a conhecer a AT – Direção de Finanças de Coimbra, entidade de acolhimento do estágio curricular realizado e associado ao Mestrado em Contabilidade e Finanças, mostrando o modo como se organiza e quais são os seus objetivos, missões e as competências que detém. Salientar a importância do tema em estudo com a atividade da entidade, essencialmente ao nível da inspeção fiscal e da análise interna aos contribuintes, e ainda com as tarefas desempenhadas ao longo do estágio que permitiram uma convergência dos objetivos inicialmente delineados.

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

ABSTRACT

The purpose of this report is to analyze the relation between accounting and taxation and to underline the divergences between them. It is based on the existing law and doctrine and intend to contextualize the current Portuguese model, highlighting the process of taxable income calculation and how to arrive at it from the accounting net income.

This topic has been the subject debate and the contribution of authors who advocate various scenarios. The importance of the adoption of International Standards and the implementation of the Accounting Standardization System and the reforms to the Corporate Income Tax Code, have contributed to increase divergences. The concerns and objectives of accounting and taxation are different, which contributes also to a scenario of divergence, as there some areas that deserve different treatment. Hence, the process of calculating the taxable income has extended the number of corrections. The Tax and Customs Authority shall apply the principle of declarative truth, although it shall not neglect verification procedures.

It's also purpose of this report to make known the AT - Finance Directorate of Coimbra, entity where I realize the curricular internship associated with the Masters of Accounting and Finance, showing how it is organized and what are its objectives, missions and skills. It's relevant to emphasize the importance of the topic under study with the activity of the entity, mainly in the area of tax inspection and internal analysis of taxpayers. The tasks performed during the internship allowed a convergence of the objectives initially outlined.

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

LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Classificação de Atividade Económica

CCI – Código da Contribuição Industrial

CI – Contribuição Industrial

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DFC – Direção de Finanças de Coimbra

DGAIEC – Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direção Geral dos Impostos

DGITA – Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros

DIT – Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária

DJT – Divisão de Justiça Tributária

DPC – Divisão de Planeamento e Coordenação

DSPCIT – Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária

DTC – Divisão de Tributação e Cobrança

EAIIT – Equipa da Análise Interna da Inspeção Tributária

FEUC – Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IT – Inspeção Tributária

LGT – Lei Geral Tributária

MEP – Método da Equivalência Patrimonial

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

PNAITA – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

POC – Plano Oficial de Contabilidade

PRAITA – Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SATAC – Serviço de Apoio Técnico e Ação Criminal

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPGAI – Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária

UE – União Europeia

UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Apuramento do Resultado Fiscal	16
Figura 2 – Apuramento da Matéria Coletável	31
Figura 3 – Etapas até à determinação da Matéria Coletável	33

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro 09 da declaração Modelo 22 de IRC para apuramento da Matéria Coletável	34
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2014 (dados nacionais)	54
Tabela 2 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2015 (dados nacionais)	55
Tabela 3 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados nacionais)	56
Tabela 4 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2014 (dados nacionais)	57
Tabela 5 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2015 (dados nacionais)	58
Tabela 6 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados nacionais)	59
Tabela 7 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2014 (dados distritais)	61
Tabela 8 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2015 (dados distritais)	61
Tabela 9 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados distritais)	62
Tabela 10 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2014 (dados distritais)	63
Tabela 11 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2015 (dados distritais)	64
Tabela 12 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados distritais)	65

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO E OBJETIVO	1
PARTE I – Revisão de Literatura	5
1. A relação entre contabilidade e fiscalidade, as divergências existentes e o impacto na análise interna no apuramento da matéria coletável	5
1.1. Enquadramento do tema	5
1.2. Principais correntes e doutrinas	7
1.3. Dimensão internacional	9
1.4. Dimensão nacional	11
1.4.1. Perspetiva histórica	11
1.4.2. Panorama atual	14
1.5. Determinação do lucro tributável	16
1.5.1. Periodização do lucro tributável	17
1.5.2. Variações patrimoniais	19
1.5.2.1. Variações patrimoniais positivas	19
1.5.2.2. Variações patrimoniais negativas	20
1.5.3. Depreciações e amortizações	21
1.5.4. Perdas por imparidade	24
1.5.5. Provisões	26
1.5.6. Outras divergências	28
1.6. Determinação da matéria coletável	31
1.6.1. Prejuízos fiscais	31
1.6.2. Benefícios fiscais	32
1.6.3. Síntese	33
1.6.4. Competências da AT	34
PARTE II – Estágio Curricular	37
2. Apresentação da entidade de acolhimento	37
2.1. Identificação da entidade de acolhimento	37
2.2. Caracterização da Autoridade Tributária e Aduaneira	37
2.2.1. Inspeção Tributária	39
2.2.2. Procedimentos da Inspeção Tributária	40
2.2.2.1. Fins do Procedimento	41
2.2.2.2. Lugar do Procedimento da Inspeção Tributária	41
2.2.2.3. Âmbito e Extensão	42

2.2.2.4. Princípios do Procedimento da Inspeção Tributária	42
2.2.2.5. Funções no âmbito do Procedimento de Inspeção	43
2.2.2.6. Prazos e Dever de Sigilo	43
2.2.3. Infrações Tributárias	43
2.3. Caracterização da Direção de Finanças de Coimbra.....	44
2.3.1. SPGAI	46
2.3.1.1. Seleção dos Contribuintes	47
2.3.1.2. Análise Interna	48
3. Tarefas desempenhadas no estágio e sua inserção na atividade da AT	49
3.1. Participação nas atividades desenvolvidas pelo SPGAI	49
3.2. Organização dos documentos referentes ao procedimento de inspeção	50
3.3. Visualização das funcionalidades informáticas detidas pela AT.....	50
3.4. Análise interna e tratamento da informação	51
3.5. Análise crítica ao estágio	52
4. Os campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC mais preenchidos pelos contribuintes e de maior materialidade económica	53
4.1. Análise macro com dados nacionais	54
4.1.1. Os campos mais preenchidos a nível nacional.....	54
4.1.2. Os campos com maiores valores a nível nacional.....	57
4.2. Análise micro com dados distritais	60
4.2.1. Os campos mais preenchidos no distrito de Coimbra	61
4.2.2. Os campos com maiores valores no distrito de Coimbra.....	63
4.3. Análise e comentário aos resultados	66
CONCLUSÕES	71
BIBLIOGRAFIA	75
Referências bibliográficas, artigos e obras literárias	75
Legislação consultada	78
ANEXOS	81
Anexo I – Quadro 18 Declaração Modelo 2 CCI (anos 60).....	81
Anexo II – Quadro 7 Declaração Modelo 22 IRC (anos 90)	82
Anexo III – Mapa de Depreciações e Amortizações (modelo 32 IRC)	83
Anexo IV – Mapa de Provisões, Perdas por Imparidade em Créditos e Ajustamentos em Inventários (Modelo 30 IRC).....	84
Anexo V – Quadro 07 Declaração Modelo 22 IRC (atual)	85
Anexo VI – Organograma da Direção de Finanças de Coimbra.....	87

INTRODUÇÃO E OBJETIVO

O presente Relatório de Estágio foi realizado no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, lecionado na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (FEUC) para a obtenção do grau de Mestre, tendo o estágio curricular sido realizado na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) – Direção de Finanças de Coimbra (DFC) durante o período compreendido entre 5 de fevereiro e 29 de junho de 2018.

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem originado vários debates, sendo nos últimos anos, e nomeadamente desde a adoção das normas internacionais de contabilidade e posterior aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), um tema bastante atual e igualmente controverso.

É constatável a influência presente da contabilidade na fiscalidade, inclusivamente prevista no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), e o peso do resultado contabilístico sobre o resultado tributável. No entanto, as mais recentes implementações normativas têm impulsionado uma crescente divergência entre estas duas áreas.

A contabilidade apresenta-se como um sistema de informação que procura retratar a realidade da entidade aos seus utilizadores para a tomada de decisões de gestão. As demonstrações financeiras têm como objetivo proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, de modo a mostrar-se útil aos utentes na tomada de decisões económicas¹. Desta forma, todas as operações realizadas pelo sujeito passivo devem estar refletidas na contabilidade, devendo todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário².

A fiscalidade consiste num conjunto de disposições legais com a finalidade de assegurar a receita pública através de impostos, e ainda como forma de influenciar as políticas que influenciam os agentes económicos. O sistema fiscal, além de visar a satisfação das necessidades financeiras do Estado, tem como objetivo a justa repartição dos rendimentos e da riqueza³ promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades e as

¹ Conforme o parágrafo 12 da estrutura conceptual do SNC;

² Conforme a alínea a) do número 2 do artigo 123º do CIRC;

³ Conforme o número 1 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento⁴. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real e a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos⁵.

O Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de julho, que adaptou o Código do IRC ao Sistema de Normalização Contabilística, manteve, em termos gerais, a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, elemento essencial para a minimização dos custos de contexto suportados pelos sujeitos passivos, reforçando o modelo de dependência parcial. O número 1 do artigo 17º do CIRC define a determinação do lucro tributável, estabelecendo que este “[...] é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Acontece que, devido a preocupações por parte da contabilidade com temas como o justo valor, imparidades, provisões, depreciações e amortizações, bastante dependentes de estimativas e carregadas de subjetividade e de contributos de outras áreas especializadas, têm-se verificado divergências com a lei fiscal. Esta centra-se em assuntos direcionados para a estabilidade da receita, a luta contra a evasão e fraude fiscais, que requer uma maior objetividade no apuramento de rendimentos e gastos (Martins, 2017:3). Na sequência destas discrepâncias, refletidas em correções extra contabilísticas previstas no CIRC para o apuramento do lucro tributável, tem-se verificado, também, uma influência inversa, ou seja, da fiscalidade sobre a contabilidade. Daqui a possibilidade de condicionamento do tratamento contabilístico de certas operações (como sistema de informação de apoio à tomada de decisões) com o objetivo e tendência de prestar contas à administração fiscal em prejuízo dos interesses dos demais utentes da informação financeira (Nascimento e Góis, 2014:196). Muitas vezes, a preparação das demonstrações financeiras tem sido efetuada de acordo com o normativo fiscal em detrimento das normas contabilísticas, colocando em causa a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho da entidade, refletindo os factos patrimoniais sob a perspetiva fiscal (Silva, 2011:55).

É neste contexto que se pretende, em primeiro lugar, observar algumas das principais divergências entre contabilidade e fiscalidade. Numa fase posterior, contextualizar-se-á o tema no âmbito da atividade da inspeção tributária (IT), essencialmente ao nível da análise

⁴ Conforme o número 1 do artigo 5º da Lei Geral Tributária (LGT);

⁵ Conforme os números 2 e 3 do artigo 104º da CRP.

do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC. Nesta declaração periódica, de entrega obrigatória por parte dos sujeitos passivos sujeitos do IRC⁶, destacaremos os campos de correções de maior preenchimento e maior substância por parte dos contribuintes no caminho percorrido desde o resultado contabilístico até ao resultado tributável.

A escolha do tema prende-se com o facto de este estar em consonância com a atividade da AT. Aquando da análise interna às declarações dos contribuintes, existe um estudo às correções previstas no Código do IRC para o apuramento do lucro/prejuízo fiscal e da matéria coletável. A atualidade e as possíveis tendências das divergências entre estas duas correntes foram também motivo para despertar interesse sobre o tema.

O relatório estrutura-se do seguinte modo: começaremos, na parte I, com uma revisão bibliográfica sobre o assunto em causa. Após um enquadramento do tema, passar-se-á a um plano assente na doutrina e correntes existentes, reunindo contributos de vários autores sobre a relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade. Seguidamente, daremos a conhecer algumas realidades numa perspetiva internacional. Posteriormente, entraremos no panorama português, elucidando sobre o modo como evoluiu o tema e como é tratado nos dias de hoje, atribuindo foco relevante na forma como se determina o resultado tributável e a matéria coletável. Importante mencionar que este relatório se debruça, nomeadamente, sobre os sujeitos passivos contemplados na alínea a) do número 1 do artigo 3º do CIRC, isto é, os contribuintes residentes que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sendo a base do imposto o lucro por eles gerado. O ponto subsequente, já pertencente à parte II, apresenta uma vertente mais descritiva e de apresentação da entidade de acolhimento, passando por uma breve caracterização da AT e da DFC e também das tarefas desempenhadas ao longo do estágio e a sua interligação com a atividade corrente da mesma. De seguida, com o auxílio de alguns dados estatísticos recolhidos na DFC e no *site* da AT, iremos dar destaque aos campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC que são alvo de maior preenchimento pelos sujeitos passivos do distrito de Coimbra e do país, respetivamente, e também os de maior materialidade e substância económica. Por último, terminaremos com as principais conclusões a reter, evidenciando depois a bibliografia utilizada e os anexos que complementam o trabalho⁷.

⁶ Ver a alínea b) do número 1 do artigo 117º e artigo 120º do CIRC.

⁷ Deixar o meu agradecimento à arguente Professora Doutora Cidália Lopes pelos comentários e sugestões, as quais levei em consideração.

PARTE I – Revisão de Literatura

1. A relação entre contabilidade e fiscalidade, as divergências existentes e o impacto na análise interna no apuramento da matéria coletável

1.1. Enquadramento do tema

As relações entre contabilidade e fiscalidade “são um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia”⁸, gerando inclusivamente variados debates entre muitos autores. A problemática da relação entre as duas áreas tem origem, em grande medida, na influência que uma pode exercer sobre a outra, essencialmente no âmbito dos princípios inerentes aos respetivos normativos. Esta dificuldade deve-se, em grande parte, aos seus objetivos divergentes. Enquanto a contabilidade tem como objetivo a produção de informação financeira fiável, compreensível e relevante de forma a apoiar os seus utilizadores na tomada de decisões, a fiscalidade rege-se pela cobrança de receitas de forma a satisfazer as necessidades do Estado, tendo em atenção os princípios da legalidade e da capacidade contributiva (Rodrigues, 2012:10).

Modigliani e Miller (1963:434) afirmam que os impostos são uma imperfeição do mercado, que afetam negativamente o valor das empresas, condicionam as políticas financeiras (nos casos em que os impostos afetam o uso das políticas de financiamento) e também as decisões dos investidores.

Os sistemas contabilísticos e fiscais implementados mundialmente refletem os interesses e objetivos inerentes às diferentes realidades e aos diferentes panoramas.

Podemos considerar duas correntes (grupos de países) que diferenciam os sistemas contabilísticos: os países da Europa Continental (países *code law*) caracterizam-se por terem uma relação mais forte entre a contabilidade e a fiscalidade, ao invés dos de influência anglo-saxónica (países *common law*) (Nascimento e Góis, 2014:196). Fazendo o nosso país parte integrante do primeiro grupo, apresentamos, portanto, uma forte ligação entre contabilidade e fiscalidade (Nascimento e Góis, 2014:198), desempenhando a primeira um papel fundamental na determinação do resultado tributável. Os sistemas contabilísticos que adotam a abordagem continental europeia – modelo liderado pela Alemanha – caracterizam-se pela ênfase na proteção dos credores e na manutenção do capital e consagram o princípio da prudência na prossecução desses objetivos, sendo um sistema mais pormenorizado e

⁸ Conforme o número 10 do preâmbulo do CIRC.

rígido. Em contrapartida, a abordagem anglo-saxónica – de origem britânica e atualmente liderada pelos Estados Unidos da América – dá mais relevo à perspetiva dos negócios e aos detentores do capital social, sendo a principal preocupação a disponibilização de informação tradutora de uma imagem verdadeira e apropriada para o mercado de capitais (Sampaio, 2000:37).

Conforme refere Ferreira (1999:65) nem sempre tem existido convergência entre a contabilidade e a fiscalidade e muitos até afirmam não ser isso possível porque divergentes são os fins dos respetivos apuramentos. Foram, no seu entendimento, motivos pragmáticos e não de ciência que provocaram as atuais divergências. Sendo o intuito da fiscalidade apurar e tributar o lucro real, assim como o objetivo da contabilidade, então se existem divergências é porque se carece de sinceridade na prestação das contas. Esta situação de transição deve culminar no apuramento de um lucro fiscal cuja preocupação não seja reduzir o imposto, mas sim propiciar a verdade do lucro.

A realidade tem demonstrado que os países da Europa Continental têm progressivamente seguido a perspetiva dos países de influência anglo-saxónica. Com o passar dos anos, e com as permanentes alterações que se têm registado, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem clivado em determinados aspetos, originando um aumento progressivo de divergências entre ambas. Um contributo assinalável para esta clivagem foi a adoção das *International Accounting Standards (IAS) / International Financial Reporting Standards (IFRS)*⁹ na União Europeia (UE), tal como evidenciam Lourenço e Castelo Branco (2014:128) ao afirmar que a esta adoção está associada um aumento da complexidade do sistema contabilístico, que exige um grau de julgamento maior e um conseqüente maior envolvimento dos gestores de diversos níveis das empresas, caracterizado por um afastamento da contabilidade em relação à fiscalidade e por um aumento significativo do número de divulgações. De referir, ainda, que este movimento de aproximação entre as perspetivas dos países da Europa Continental e dos países de influência anglo-saxónica é estimulado pelas necessidades do comércio internacional e favorecido pelas afinidades existentes entre os países europeus (Júnior, 2014:9).

⁹ As IAS e as IFRS são um conjunto de normas a utilizar na preparação das demonstrações financeiras, emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, organismo privado de âmbito internacional. O Regulamento 1606/2002 da UE veio exigir que todas as empresas com cotação em bolsa de qualquer país da UE passem a preparar as suas demonstrações financeiras consolidadas, com início em ou após 1 de janeiro de 2005, de acordo com as IFRS (Lourenço e Castelo Branco, 2014:127).

1.2. Principais correntes e doutrinas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Usando agora um critério estrutural e cronológico, passarei a apresentar alguns modelos doutrinários presentes na literatura. Dentro de uma matriz tripartida:

Tavares (1999) apresentou uma corrente para a relação entre a contabilidade e a fiscalidade composta por três modelos:

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

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

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

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

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

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

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

Noutro panorama, e tendo por base uma ideia assente em dois pólos distantes, temos que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade apresenta, num dos extremos, uma relação de dependência formal que atribui à contabilidade papel fulcral no apuramento do resultado fiscal. O outro extremo mostra uma independência formal, caracterizada por uma autonomia total entre os dois normativos em questão. Aguiar (2003:39) defende os seguintes modelos:

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

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

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

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

(ii) dependência material, na qual, em tese, a contabilidade tem papel decisivo no apuramento do resultado tributável, pese embora as opções fiscais disponíveis não estão condicionadas pelas opções contabilísticas tomadas. Inseridos neste sistema estão a Grécia, Hungria, Irlanda, Letónia, Malta, Reino Unido e Suécia;

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

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

1.3. Dimensão internacional

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem originado vários estudos, tendo sido alvo de análise variadas vezes nas últimas décadas. Ainda assim, e devido à sua constante evolução, é um tema com larga margem de estudo e de contribuição, uma vez que

são áreas de constantes mudanças ao longo do tempo, sendo a de maior destaque a adoção das IAS / IFRS como padrão normativo internacional. Cuzdrioriean e Matiş (2012:31) referem que a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem como principais atributos a complexidade e a dinâmica. Dada esta conexão, a introdução das IFRS na Europa gerou um conjunto de padrões contabilísticos que foram analisados pelas autoridades fiscais e não só.

Norberg (2007:11) procurou examinar o efeito de tal adoção nas regras de tributação na UE, perspetivando que nos países onde a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é menos frisada o impacto não seja significativo. Já nos países assentes numa ligação mais forte irá depender muito das opções feitas aquando da elaboração das demonstrações financeiras, pois os normativos de cada país podem permitir tratamentos alternativos (Nascimento e Góis, 2014:199). Não obstante, Cuzdrioriean e Matiş (2012:28) destacam que pode notar-se que, nos países em que a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade é forte, esta diminuiu.

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

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

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

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

Aparenta ser de fácil constatação o registo da tendência de divergência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal nos variados países, sendo identificáveis como marcos acentuadores dessa divergência os anos 90 e a adoção das IAS/IFRS.

1.4. Dimensão nacional

A realidade tributária do nosso país tem-se caracterizado por uma relação de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade: “[...] Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem , extra contabilisticamente, as correções – positivas ou negativas – enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade [...]”¹⁰.

1.4.1. Perspetiva histórica

O Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 45103/63, de 1 de julho, insere-se na sequência da reforma fiscal dos anos 60, determinando que a contabilidade seria o ponto de partida para a determinação do lucro real efetivo. Referir que só aquando da reforma fiscal é que se sentiu necessidade de criar normas que regulassem a contabilidade, tendo passado a ser obrigatório, ao abrigo da referida legislação, as empresas possuírem contabilidade organizada (Sampaio, 2000:157). O CCI, no seu artigo 6º, organizava os contribuintes a ele sujeitos em três grupos: grupo A (com tributação incidente

¹⁰ Conforme o Preâmbulo do Decreto-Lei 442-B/1988, de 30 de novembro.

nos lucros efetivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da respetiva contabilidade), grupo B (com tributação sobre os lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram) e grupo C (com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente poderiam ter obtido). Para determinação do lucro tributável dos contribuintes pertencentes ao grupo A, o artigo 22º do CCI regia que aquele “reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediências aos sãos princípios da contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior aquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código”. Para os restantes grupos, B e C, era aplicável o artigo 66º do CCI. O mapa transformador do resultado contabilístico em resultado fiscal, aplicável aos contribuintes do grupo A, estava explanado no quadro 18 na modelo 2 da CI (Anexo I).

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

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

Em 1989, no âmbito de uma nova reforma fiscal, foi aprovado o Decreto-Lei 442-B/88, tendo o CIRC entrado em vigor a 1 de janeiro daquele ano, com o objetivo de um cumprimento mais eficaz da função tributária e um relacionamento menos controverso entre

contabilidade e fiscalidade, com a pretensão de haver uma contabilidade assente em regras, normas e princípios que a tornassem mais objetiva (Sampaio, 2000:160). O número 10 do preâmbulo do CIRC enuncia a ideia de aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade: “Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável”. No entanto, há determinadas áreas onde essa aproximação se torna de difícil aceitação por parte do legislador fiscal.

Assim sendo, e apesar de o resultado fiscal provir originalmente do resultado contabilístico, este será sujeito, derivado do modelo de dependência parcial, a correções. As áreas correspondentes às correções extra contabilísticas são, essencialmente, as depreciações e amortizações, as provisões e outros gastos¹¹, entre muitas outras. As principais razões para este tratamento diferencial prendem-se com o facto de serem gastos que têm associadas estimativas referentes à vida útil, ao valor residual e a potenciais perdas ou, ainda, a sua razão e finalidade específica. Todas estas correções, com carácter de acréscimo ao resultado contabilístico, merecem um trato especial dado o possível efeito nefasto sobre a receita de uma eventual coincidência de tratamento contabilístico-fiscal. Agregadas a estas estão também as deduções previstas na lei fiscal, ambas compõem o quadro 7 da declaração modelo 22 IRC (Anexo II). Verifica-se que o campo de divergência é já substancial. Existem duas razões principais para sustentar o sucedido: o facto de a fiscalidade procurar restringir a amplitude do relevo tributário de valores contabilizados que, uma vez dependentes de estimativas, se prestam a excessiva flexibilidade no apuramento do resultado fiscal; e mesmo por via de objetivos próprios de tributação (Martins, 2017:17). Segundo Guimarães (2009), as divergências entre contabilidade e fiscalidade devem ser encaradas como um corolário da sua identidade própria, seguindo a ideia de que a relação entre ambas deve ser desenvolvida na procura de um caminho comum com respeito pelo núcleo pessoal de cada uma. Durante a vigência simultânea do POC e do CIRC, foi-se adensando e estendendo o processo de transformação de resultado contabilístico em resultado fiscal, com uma tendência geral de afastamento entre as duas realidades, materializado no incremento do número de

¹¹ As correções extra contabilísticas englobam determinados custos, como por exemplo, perdas por imparidade, créditos incobráveis, limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos e encargos financeiros não dedutíveis, entre outros.

ajustamentos em forma de acréscimos e deduções no quadro 7 da declaração modelo 22 (Martins, 2017:23).

Um outro marco cronológico relevante na caracterização desta retrospectiva, este datado de 2010, está relacionado com a reforma profunda dos normativos contabilísticos e o conseqüente abandono do POC, e legislação complementar, e implementação do SNC (aprovado pelo Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho), sendo este originário de uma harmonização contabilística que adaptou as IAS/IFRS ao contexto nacional. Este processo, baseado nas normas regidas pelo IASB, e adotadas pela UE, foi também seguido pelos restantes Estados-Membro. Tavares (2011:546) afirma que esta aplicação do SNC assenta na suposição de que contém informações mais precisas e detalhadas sobre a situação patrimonial, económica e financeira da sociedade. E, além disso, na pretensão de transformação na base da mensuração do lucro fiscal. Já Pires (2010:10) refere que o novo normativo contabilístico diverge do anterior em várias áreas, sendo vulgarmente referenciado como um sistema contabilístico que apresenta uma estrutura de relato mais moderna e, tendencialmente, mais afastada da fiscalidade, devido às regras contabilísticas próprias em áreas até então não abrangidas pelas normas contabilísticas (Nascimento e Góis, 2014:202). São exemplos, o uso de quantias recuperáveis e não tanto do custo histórico, o contributo proveniente de áreas específicas (direito, engenharia, entre outras)¹² e uma maior dependência de juízos de valor. Esta nova aplicação normativa implicou uma adaptação da lei fiscal ao novo contexto. Daqui adveio, por consequência, uma nova reforma ao CIRC de forma a manter-se adequado à nova realidade contabilística. Apesar de se insistir na ideia de aproximação entre contabilidade e fiscalidade, como constatável no preâmbulo do Decreto-Lei 159/2009, de 13 de julho, o que na prática se verifica é uma salvaguarda dos próprios interesses da fiscalidade por parte do legislador ao admitir que há áreas que se irá manter um grau de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal.

1.4.2. Panorama atual

Atualmente em Portugal vigora, a nível contabilístico, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) implementado em 2010 (como referido no subponto anterior) e, a nível

¹² Os contributos provenientes da área do direito são importantes para saber do desfecho e do prazo de resolução de determinado processo judicial, elementos importantes para a constituição de uma provisão. Já os contributos vindouros da área da engenharia são úteis para a avaliação de determinadas máquinas, como apurar a vida útil após uma reparação, por exemplo.

fiscal para as entidades previstas na legislação, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), recentemente objeto de reforma em 2014.

O atual normativo contabilístico, de aplicação obrigatória para as empresas portuguesas não cotadas, é composto por 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), em que cada uma trata de um tema específico. O SNC é um modelo normativo assente em princípios e conceitos e não em regras rígidas. Privilegia a valorização ao justo valor, enquanto o POC tinha por base o custo histórico, não sendo, porém, a única base de mensuração, emprestando autonomia de opção aos preparadores das demonstrações financeiras. De salientar que as NCRF regulam algumas matérias que, antes da sua aprovação, existiam essencialmente em diplomas fiscais, como são os casos das amortizações e depreciações, provisões e perdas por imparidade. Todavia, estas áreas mantêm um tratamento fiscal próprio (Nascimento e Góis, 2014:202).

A atual versão do CIRC assenta na reforma realizada em 2014, sendo que a Comissão encarregue para o efeito, constituída em janeiro de 2013, tinha como objetivo realizar uma “reforma profunda e abrangente do Código do IRC que promova a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas”¹³. De entre os vários aspetos propostos com impacto na ligação entre resultado contabilístico e resultado fiscal, destacar o caso dos ativos intangíveis (com vida útil indefinida) que “comportam um potencial muito significativo de crescimento económico para as empresas que dele são titulares”¹⁴. Devido à sua particularidade de vida útil indefinida, estes ativos não eram amortizados. Contudo, após esta reforma, a lei fiscal passou a reconhecer a dedução do custo de aquisição dos mesmos ao longo de vinte períodos de tributação, em partes iguais. Esta opção fiscal constitui mais um fator divergente do tratamento contabilístico. As alterações mais significativas (com esta reforma do IRC) foram na área da aceitação do justo valor em alguns instrumentos financeiros e nos ativos biológicos, a determinação dos resultados dos contratos de construção que passou a ser feita apenas com o critério da percentagem de acabamento e, por último, o apuramento dos rendimentos ou gastos do juro efetivo que passou a ser reconhecido fiscalmente (Rodrigues, 2012:13).

¹³ Conforme o Relatório Final da Comissão para Reforma do IRC (2013:10);

¹⁴ Conforme o Relatório Final da Comissão para Reforma do IRC (2013:144).

1.5. Determinação do lucro tributável

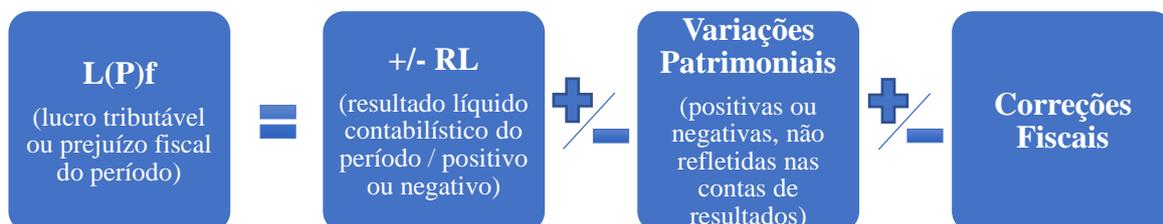
Para a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem contribuído o facto de o resultado contabilístico ser o ponto de partida do resultado fiscal. O legislador português, à imagem do que se sucede nos restantes sistemas fiscais mundiais, nunca estabeleceu regras próprias capazes de determinar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

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

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

Teremos assim:

Figura 1 - Apuramento do Resultado Fiscal



Fonte: Elaborado a partir do disposto no número 1 do artigo 17º do CIRC

De forma a que seja possível tal apuramento, é necessário que, segundo o número 3 do mesmo artigo 17º do CIRC, “a contabilidade esteja organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade”, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC. A contabilidade

deve, ainda, “refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se do das restantes e estar organizada com recurso a meios informáticos”. A existência de registos fiáveis, capazes de revelar a real situação económica da empresa, é requisito mínimo de gestão e exigência normal daqueles que com ela se relacionam (Morais, 2010:61).

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

De seguida, serão analisadas individualmente algumas das áreas de divergências previstas no CIRC que permitem transformar o resultado apurado contabilisticamente do fiscalmente determinado¹⁵.

1.5.1. Periodização do lucro tributável

O número 7 do preâmbulo do CIRC refere que a periodização do lucro está essencialmente relacionada com o facto de cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. O artigo 8º do CIRC considera que, para efeitos de tributação, esse período, com a duração de um ano por norma, e usualmente coincidente com o ano civil¹⁶, pode adotar um período anual de imposto diferente de acordo com o regido ao longo do referido artigo.

Nos termos do disposto no número 1 do artigo 18º do CIRC, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica¹⁷. Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem (Nabais, 2015:511). No entanto, o disposto no número 2 do artigo 18º do CIRC permite que alguns

¹⁵ Os temas estudados ao longo do subponto 1.5. foram escolhidos com base no facto de, à partida para a realização do presente relatório, serem aqueles que apresentavam um carácter mais divergente entre contabilidade e fiscalidade.

¹⁶ Conforme o número 1 do artigo 8º do CIRC.

¹⁷ O legislador fiscal adotou os princípios fundamentais da Estrutura Conceptual do SNC, ou seja, o Regime do Acréscimo (parágrafo 22 – “[...] os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram [...]”) e Continuidade (parágrafo 23 – “[...] pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e que continuará a operar no futuro previsível.”).

rendimentos e gastos respeitantes a um período possam ser imputados a períodos posteriores se, à data do encerramento de contas daquele a que dizem respeito, forem imprevisíveis ou notoriamente desconhecidos.

É de salientar o disposto nos números 1 dos artigos 28º e 28º-A, número 7 do artigo 31º-B do CIRC e artigo 20º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, que preveem que poderão ser aceites perdas por imparidade e depreciações ou amortizações contabilizadas no próprio período de tributação ou em períodos anteriores.

Nos termos do número 5 do artigo 18º do CIRC, para efeitos de determinação do lucro tributável os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, assim como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação. Dar destaque a duas situações mais comuns, com base no número 3 do artigo 18º do CIRC, que estabelece o momento a considerar realizado o rédito:

(i) no caso das vendas: os réditos consideram-se geralmente realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data de “entrega ou expedição e transferência de propriedade (se anterior à entrega ou expedição)”;

(ii) no caso das prestações de serviço: os réditos consideram-se geralmente realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que “termina o serviço, exceto se se tratar de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, em que são imputáveis proporcionalmente à sua execução”.

As principais divergências registadas entre a contabilidade e a fiscalidade relativamente a esta matéria prendem-se com o facto de a primeira, segundo a NCRF 20, prever o cenário de rédito de juros, como resultado de situações em que o influxo de dinheiro ou equivalente (respeitante ao rédito) for diferido¹⁸. Acontece que a fiscalidade, em concordância com o disposto no número 5 do artigo 18º do CIRC, não considera réditos de juros, motivando correções no momento de apuramento do lucro tributável.

¹⁸ O rédito é mensurado pela quantia em dinheiro ou equivalentes recebidos ou a receber. Contudo, quando o influxo é diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro recebido ou a receber. Essa diferença é reconhecida como rédito de juros.

1.5.2. Variações patrimoniais

O regime fiscal aplicado às variações patrimoniais, positivas e negativas, não refletidas no resultado líquido do período encontra-se previsto nos artigos 21º e 24º do CIRC, respetivamente. O Código, nesta matéria, legisla por exceção, ou seja, apresenta as situações não suscetíveis de influenciar o resultado fiscal.

1.5.2.1. Variações patrimoniais positivas

As variações patrimoniais que aumentem a situação líquida da empresa e que não estejam refletidas na conta de resultados líquidos devem ser acrescidas ao resultado contabilístico para efeitos fiscais.

Martins (2012:240) refere que devem ser consideradas as variações patrimoniais positivas previstas no artigo 21º do CIRC, além das componentes que estão refletidas no resultado líquido do período, pois colaboram para o aumento do valor do património, alterando a situação líquida da empresa. As variações patrimoniais positivas que, nomeadamente, concorrem para o apuramento do resultado tributável são:

(i) um ganho provindo de uma correção de um erro material de exercícios anteriores contabilizado na conta 56 – Resultados Transitados;

(ii) subsídios destinados a investimentos não depreciables ou amortizáveis registados na conta 59 – Outras Variações no Capital Próprio;

(iii) aquisição de um ativo fixo tangível ou ativo intangível a título gratuito.

As situações suprarreferidas são fator de acréscimo ao resultado líquido do período.

Segundo o número 1 do artigo 21º do CIRC, concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

(i) “as entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas, bem como as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital;

(ii) outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente [...];

(iii) as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas¹⁹;

(iv) as contribuições, incluindo as participações nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação (contrato de associação em participação) e da associação à quota (associação à quota);

(v) as relativas a impostos sobre o rendimento;

(vi) o aumento de capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais [...]”.

Verifica-se que grande parte das variações patrimoniais positivas fica excluída de tributação, nomeadamente as entradas de capital feitas por sócios ou acionistas, as coberturas de prejuízos, as prestações suplementares, entre outras variações a crédito de uma conta de capital próprio associadas a operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente.

1.5.2.2. Variações patrimoniais negativas

As variações patrimoniais que reduzem a situação líquida da entidade e que não estejam refletidas nos resultados líquidos são deduzidas ao resultado contabilístico para efeitos fiscais.

Segundo Martins (2012:255) as variações patrimoniais negativas sujeitam-se às mesmas condições da dedutibilidade de gastos, na medida em que as variações patrimoniais excecionadas do apuramento para o resultado fiscal não são consideradas devido ao facto de não fazerem parte da atividade normal da empresa. Assim sendo, concorrem para a formação do lucro tributável, nomeadamente, as seguintes variações patrimoniais negativas:

(i) uma perda derivada de uma correção de um erro material de exercícios anteriores reconhecida na conta 56 – Resultados Transitados;

(ii) gratificações aos empregados a título de participação nos resultados.

Com base no artigo 24º do CIRC, concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período, exceto:

¹⁹ São aquelas que ainda não se realizaram por não ter havido transmissão onerosa de bens, como são exemplos as reservas constituídas por revalorização dos AFT em que o ganho ou perda só ocorre com a sua transmissão, abate ou inutilização.

- (i) “as que consistem em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;
- (ii) as menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
- (iii) as saídas de dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património;
- (iv) outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
- (v) as prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
- (vi) as relativas a impostos sobre o rendimento;
- (vii) a diminuição de capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos [...]”.

Também aqui, grande parte das variações patrimoniais negativas não concorre para o apuramento do lucro tributável, designadamente a distribuição de lucros aos sócios ou acionistas. Todavia, as variações patrimoniais negativas resultantes de remunerações atribuídas a título de participação nos lucros concorrem para o apuramento do lucro tributável.

Alertar somente para o disposto no número 2 do artigo 24º do CIRC para referir que são igualmente desconsideradas para efeitos fiscais outras variações patrimoniais negativas que nos termos do CIRC correspondam a gastos ou perdas (no âmbito dos artigos 23º e 23º-A do CIRC) não aceites fiscalmente.

1.5.3. Depreciações e amortizações

A depreciação, segundo o parágrafo 6 da NCRF 7 do SNC, é “a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo fixo tangível durante a sua vida útil”. Se a empresa não assinalasse as perdas de valor dos bens que fazem parte do seu património estaria a induzir em erro todos os que utilizassem o balanço para leitura da sua situação patrimonial (Morais, 2010:102). Contabilisticamente, os parágrafos 30 e 31 e seguintes da mesma NCRF contemplam, respetivamente, o modelo do custo e o modelo de revalorização, os modelos previstos para depreciar os bens sujeitos a tal operação. O parágrafo 60 refere, ainda, que “o método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os

futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade”. Os métodos previstos, presentes no parágrafo 62, são o método da linha reta – “que resulta num débito constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar” – e o método do saldo decrescente – “que resulta num débito decrescente durante a vida útil”.

Não obstante os princípios contabilísticos, para efeitos fiscais são impostas regras próprias em matéria das depreciações, apresentadas pelo Código do IRC e desenvolvidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que regulamenta mais especificamente o regime das depreciações e amortizações.

Ao contrário do que acontecia no passado, as depreciações e amortizações são atualmente objeto de um entendimento dinâmico, o que faz delas um importante instrumento de política e gestão empresarial (Nabais, 2015:517). Esta visão foi reforçada com a aprovação do SNC e a adaptação do CIRC a este.

Desde logo, as “depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores”²⁰. O artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 refere que só “podem ser objeto de depreciação ou amortização os elementos do ativo sujeitos a depreciação”. Ora, ao abrigo do número 2 do artigo 29.º do CIRC, os ativos sujeitos a depreciação são aqueles “que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”. São, então, depreciables ou amortizáveis, entre outros elementos, os ativos fixos tangíveis, as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico, os ativos intangíveis e as grandes reparações. As taxas de depreciação e amortização relevantes para efeitos fiscais são as que constam no Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

Até aqui, é possível verificar uma convergência, pois tanto a contabilidade como a fiscalidade consideram a depreciação como o desgaste do ativo resultante da utilização do mesmo durante a sua vida útil. Ambas as dimensões consideram gasto as perdas de valor que determinado equipamento sofre à medida que é usado e que passa o tempo. Verifica-se, também, que quer a contabilidade quer a fiscalidade reconhecem como sendo amortizáveis os ativos intangíveis, não só os de vida útil definida, como também os de vida útil indefinida²¹.

²⁰ Conforme o número 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro;

²¹ Ver o artigo 45.º-A do CIRC.

Dependendo das taxas utilizadas, a quota anual de depreciação ou amortização vai variar, assim como o período de vida útil do bem, sendo que não devem ser praticadas quotas nem superiores à máxima nem inferiores à mínima, sob pena, particularmente no último caso, de o contribuinte “perder” quotas para efeitos fiscais²². A quota anual de depreciação ou amortização fiscalmente aceite, tal como referido na alínea a) do número 1 do artigo 30º do CIRC e artigo 2º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, provém da aplicação da taxa ou ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

Quanto às taxas de depreciação e amortização, a fiscalidade apresenta um sistema mais flexível, na medida em que permite a aplicação de uma taxa compreendida entre a taxa máxima e a taxa mínima estipulada para o bem em causa.

Relativamente ao período de vida útil (determinado pelo artigo 3º Decreto Regulamentar nº 25/2009), este será mínimo quando ao ativo se deduz a taxa de depreciação ou amortização fiscalmente aceite segundo o método da linha reta e será máximo num cenário resultante de uma dedução das quotas mínimas de depreciação ou amortização, ou seja, o correspondente a uma taxa igual a metade das taxas utilizadas no método da linha reta. No que aos métodos de depreciação e amortização diz respeito, a regra, em sede de IRC, é a utilização do método da linha reta, assim como refere o número 1 do artigo 30º do CIRC e o número 1 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 25/2009. Aqui, são aplicadas as taxas específicas fixadas na tabela I anexa ao referido Decreto Regulamentar. Porém, os sujeitos passivos podem optar pelo método das quotas decrescentes²³, com a ressalva que não pode ser aplicado a bens em estado de uso, a edifícios, a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e a mobiliário e equipamentos sociais. Este método de depreciação prevê o uso das taxas referidas pelo método da linha reta corrigidas por coeficientes máximos dispostos pelas alíneas do número 1 do artigo 6º do Decreto Regulamentar nº 25/2009. Este método é economicamente mais realista, na medida em que muitos bens, em estado de novo, desvalorizam mais nos primeiros anos de uso que nos seguintes, resultando inclusivamente a utilização do referido método como um incentivo fiscal às empresas, nomeadamente às que invistam na renovação dos seus ativos (Morais, 2010:116). Poderá ser adotado ainda outro método, como refere o número 3 do artigo 30º do CIRC, mediante autorização por parte da AT.

²² Conforme o número 3 do artigo 31º-A do CIRC.

²³ Conforme o número 2 do artigo 30º do CIRC e o número 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro.

Uma pequena referência aos casos em que o custo unitário de aquisição ou produção de elementos do ativo sujeitos a depreciação não ultrapassa €1.000, pois é aceite a sua dedução integral no período de tributação em que seja reconhecido. Evidenciar, ainda, o artigo 34º do CIRC, que elenca os casos em que as depreciações e amortizações não são aceites como gasto fiscal. O Anexo III do presente relatório mostra o mapa das depreciações e amortizações (modelo 32 IRC) a preencher e entregar pelos sujeitos passivos na sua declaração de IRC.

É possível concluir a existência de uma maior permissividade por parte da fiscalidade relativamente à contabilidade no que respeita às depreciações e amortizações, espelhada, essencialmente, pela aplicação das taxas (variação entre uma taxa máxima e uma taxa mínima) e a possibilidade de depreciação integral em bens de reduzido valor. Destacar, ainda, a inclusão dos elementos do ativo classificados como propriedades de investimento e os intangíveis sujeitos a amortização, assim como as despesas de investigação (Pires, 2010:13).

1.5.4. Perdas por imparidade

A NCRF 12 do SNC prescreve os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus ativos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Um ativo encontra-se em imparidade quando “a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do seu uso ou venda”²⁴. Assim sendo, uma perda por imparidade é “o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável”²⁵. As entidades devem “avaliar, em cada data de relato, se há qualquer indicação de que um ativo possa estar com imparidade”²⁶.

Do ponto de vista do tratamento fiscal das perdas por imparidade deve-se ter em consideração os artigos 26º, 28º, 28º-A, 28º-B e 31º-B do CIRC. Podem ser aceites como gastos fiscais “as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais ou inovações técnicas excecionalmente rápidas”²⁷. Martins (2010:128) julga como a mais complexa apreciação a que respeita às inovações tecnológicas, pois será tendencialmente mais delicada a comprovação fiscal da causa da perda. Uma vez que tais perdas diminuem o resultado

²⁴ Conforme o parágrafo 1 da NCRF 12 do SNC;

²⁵ Conforme o parágrafo 4 da NCRF 12 do SNC;

²⁶ Conforme o parágrafo 5 da NCRF 12 do SNC;

²⁷ Conforme o número 1 do artigo 31º-B do CIRC;

apurado pela contabilidade, caso a sua aceitação fosse automática no plano fiscal, então poderiam advir diminuições significativas no lucro tributável, daí ser expectável uma atitude defensiva por parte do legislador fiscal (Martins, 2010:123). Notar, por exemplo, que se a perda por imparidade for contabilizada num período e o abate se verificar no mesmo período, então a perda por imparidade é fiscalmente aceite²⁸, contudo, se a perda por imparidade se der num período e o abate se verificar em período posterior, a aceitação fiscal fica dependente de requerimento a apresentar à AT.

Nesta matéria são assinaláveis várias divergências entre contabilidade e fiscalidade, nomeadamente o facto de a primeira reconhecer perdas por imparidade em ativos depreciáveis desde que complete as condições exigidas pela NCRF 12. Já a fiscalidade pode não aceitar essa perda por imparidade no período de tributação a que corresponde o gasto nos termos dos números 1 a 6 do artigo 31º-B do CIRC, permitindo, no entanto, a sua aceitação nos períodos posteriores, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo²⁹. Este afastamento não se tratará de uma política deliberada de complexar a relação entre contabilidade e fiscalidade, mas sim do reflexo inevitável de caminhos e propósitos diversos seguidos por ambas as áreas (Martins, 2017:34).

Fazer ainda menção às perdas por imparidade em dívidas a receber. Contabilisticamente, a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros define, no seu parágrafo 5, ativo financeiro e considera também o entendimento por indícios efetivos de imparidade. Em termos fiscais, estas perdas por imparidade, para que possam ser aceites como gastos fiscais, terão que estar contabilizadas e respeitarem a créditos de cobrança duvidosa. O número 1 do artigo 28º-A do CIRC enuncia quais as perdas por imparidade em dívidas a receber que são dedutíveis para efeitos fiscais. Relacionado com o artigo invocado está o artigo 28º-B do CIRC, designadamente a alínea a) do número 1, referente a perdas por imparidades em créditos. Estas, sobre as quais existam provas objetivas de imparidade e desde que existam evidências das diligências de cobrança efetuadas, são aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade que respeitem os montantes anuais acumulados indicados pelo número 2 do artigo 28º-B do CIRC. Alusão ao número 3 do mesmo artigo, que assinala as entidades não consideradas como de cobrança duvidosa, entre as quais estão o Estado, autarquias, entre outras. As perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários devem constar

²⁸ Ver o número 3 do artigo 31º-B do CIRC.

²⁹ Conforme o número 7 do artigo 31º-B do CIRC.

no mapa destinado às mesmas, pertencente à declaração de IRC – Modelo 30 (Anexo IV do presente relatório).

Em suma, relativamente às perdas por imparidade fiscalmente aceites, é possível concluir o facto de a fiscalidade exibir uma maior disponibilidade para aceitação das mesmas, sujeitando tal aceitação ao tipo de causas que as provocaram e à anuência da AT (Martins, 2017:34). Situações de risco estão, agora, igualmente previstas fiscalmente para consideração de gastos, como são os casos referidos no parágrafo anterior, a adicionar às situações de carácter mais corrente como as de desvalorizações excepcionais. Neste particular, constata-se uma aproximação da fiscalidade à contabilidade. De um modo geral, observa-se, como seria de esperar, uma solução legal de grande prudência por parte das autoridades fiscais no reconhecimento das perdas por imparidade dada a complexidade destes processos e os montantes potencialmente envolvidos (Martins, 2010:127).

1.5.5. Provisões

Entende-se por provisão “um passivo de tempestividade ou quantia incertos”³⁰, estando esta abordagem presente na NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. O reconhecimento de uma provisão e do gasto associado decorre da existência de responsabilidades cuja natureza está claramente definida e que, à data do balanço, sejam de ocorrência mais que provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência. Tal como uma pessoa cautelosa, quando confrontada com uma despesa previsível, põe antecipadamente de lado o dinheiro necessário, também uma empresa providente deve preservar certa fração dos seus resultados para se precaver contra perdas que reputa de prováveis (Morais, 2010:119). Para que as provisões sejam reconhecidas necessitam de cumprir cumulativamente os critérios presentes no parágrafo 13 da NCRF 21, caso não os cumpram apenas se impõe divulgação no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados. Como síntese do processo torna-se útil o recurso à árvore de decisão presente no apêndice da mesma NCRF do SNC.

Devido ao facto de as provisões acarretarem um elevado grau de subjetividade, devido às incertezas e probabilidades inerentes, faz com que as regras fiscais apresentem um carácter mais restritivo quanto ao tratamento da matéria em questão (Morais, 2010:120). O artigo 39º do CIRC enumera taxativamente as provisões fiscalmente aceites. Face a estes

³⁰ Conforme o parágrafo 8 da NCRF 21 do SNC;

pressupostos e face às regras de periodização do lucro tributável³¹ as provisões devem ser constituídas ou reforçadas nos períodos a que respeitam. As provisões não previstas expressamente pelo artigo 39º do CIRC não são dedutíveis e, por esse facto, devem ser acrescidas (no quadro 07 da modelo 22 do IRC) para efeitos da determinação do lucro tributável.

De entre as provisões fiscalmente dedutíveis dar destaque a algumas: as provisões para processos judiciais em curso³², as quais se destinam a acorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso (ainda que instaurados por iniciativa própria). Porém, há que ressaltar que não são fiscalmente dedutíveis as provisões que visam fazer face a encargos com processos judiciais relativos a gastos não dedutíveis para efeitos fiscais (nomeadamente os encargos previstos no artigo 23º-A do CIRC); as provisões que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes³³, uma vez que se trata de um compromisso, uma obrigação legal, decorrente da comercialização de produtos e serviços. Destinam-se a fazer face a encargos com eventuais responsabilidades que tenham de ser assumidas perante clientes. O montante anual da provisão para este fim é determinado nos termos do número 5 do artigo 39º do CIRC, que apresenta uma fórmula para o respetivo cálculo, traduzindo, no seu resultado, uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas no mesmo período; uma última menção, com referência às provisões para a reparação de danos de carácter ambiental³⁴. Esta matéria, contabilisticamente refletida na NCRF 26, apresenta como dotação anual da provisão prevista fiscalmente o valor resultante da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos. Estas provisões, reconhecidas por normas pelas empresas pertencentes ao setor das indústrias extrativas, ficam sujeitas, para aceitação fiscal, às condições estipuladas pelo número 3 do artigo 40º do CIRC. O mapa das provisões para efeitos de IRC é observável no Anexo IV.

A confrontação entre a contabilidade e a fiscalidade permite retirar que esta última é mais restritiva, muito devido ao facto de as provisões envolverem um elevado grau de

³¹ Tema já tratado no subponto 1.5.1., e também refletido no artigo 18º do CIRC;

³² Conforme a alínea a) do número 1 do artigo 39º do CIRC;

³³ Conforme a alínea b) do número 1 do artigo 39º do CIRC.

³⁴ Conforme a alínea d) do número 1 do artigo 39º e artigo 40º do CIRC.

subjetividade por parte da entidade. Assim sendo, exige-se o respeito pelo princípio da prudência e, nesse sentido, as regras tributárias previnem situações de provisões excessivas que poderiam abrir caminho para um adiamento ou fuga ao pagamento do imposto (Morais, 2010:120).

Salientar, ainda, a diferença dos valores reconhecidos contabilística e fiscalmente. Enquanto que pelas normas do SNC o valor da provisão é calculado através do valor presente, ou seja, com recurso a uma taxa de desconto de forma a atualizar um valor futuro, já em termos fiscais o valor dedutível da provisão é calculado dividindo o seu montante pelo número de anos até o gasto ser incorrido. A lei fixa, taxativamente, quais as provisões aceites como gasto fiscal e em certos casos qual o valor a considerar a tal título (Morais, 2010:121). Concluindo, através desta distinção de reconhecimento, verifica-se um favorecimento a tender para a Autoridade Fiscal.

1.5.6. Outras divergências

Há, no entanto, muitas outras áreas de divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, bem refletidas na diferença existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Como é fácil constatar, ao longo do tempo e das várias reformas que o direito fiscal tem sofrido, as matérias de afastamento entre estas duas grandezas têm sido cada vez maiores. Tal é perfeitamente visível no modelo destinado às correções extra contabilísticas para apuramento do lucro tributável, uma vez que cada vez mais contempla mais campos de preenchimento derivado das normais fiscais adotarem tratamento distinto das normas contabilísticas.

No que concerne ao MEP verifica-se uma diferente abordagem do ponto de vista contabilístico e fiscal. O MEP, associado a investimentos em subsidiárias/associadas e a grupos de sociedades, consiste em refletir no ativo da participante as variações verificadas nos capitais próprios da participada (Martins, 2012:237). Contabilisticamente, o MEP trata-se de “um método de contabilização pelo qual o investimento ou o interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor nos ativos líquidos da investida”³⁵. A aplicação do MEP corresponderá à imputação da quota parte dos resultados da subsidiária/associada. Por conseguinte, irá reconhecer-se nas contas da investidora o desempenho da investida resultante do controlo/influência significativa que a primeira exerce sobre as políticas

³⁵ Conforme o parágrafo 4 da NCRF 13 do SNC.

operacionais e financeiras da segunda. Fiscalmente, é importante levar em linha de conta o disposto no número 8 do artigo 18º do CIRC, que rege que “os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial [...] não concorrem para a determinação do lucro tributável [...]”. Daqui conclui-se que, com a aplicação do MEP, os rendimentos associados aos lucros imputados à participação financeira, e reconhecidos na contabilidade, não são considerados para efeitos fiscais, devendo, por isso, ser deduzidos no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC. A utilização do MEP não tem qualquer impacto fiscal. Os lucros, todavia, são tributados no período em que sejam distribuídos, tal como enunciado no número 8 do artigo 18º do CIRC, quando refere que “[...] os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos devem ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos”³⁶. No entanto o MEP não reconhece tal rendimento nesse momento, levando a que haja lugar a um acréscimo no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC.

Quanto à eliminação da dupla tributação económica temos que, por via da tributação dos rendimentos gerados pelas sociedades e que, numa segunda fase afluem aos seus sócios em função das participações que nelas detêm, origina-se uma dupla tributação da mesma realidade, numa primeira fase na esfera da sociedade e a seguir na esfera do sócio (Martins, 2012:266). O mesmo rendimento sofreria assim várias tributações, uma enquanto resultado da base tributável da filial distribuidora onde tem origem, e uma tributação sucessiva na esfera de cada entidade recebedora, uma vez que os lucros distribuíveis integram a base tributável de cada um destes níveis societários (Sanches e Gama, 2008:53). O CIRC contém algumas formas de eliminar ou atenuar esta dupla tributação, nomeadamente: por dedução ao lucro tributável nos termos do artigo 51º; através de isenção concedida legalmente; ou através de regimes especiais de tributação, como o regime de transparência fiscal (artigo 6º do CIRC). Para que os lucros e reservas distribuídas a sujeitos passivos de IRC não concorram para a determinação do lucro tributável têm de se verificar cumulativamente os requisitos estabelecidos pelas alíneas do número 1 do artigo 51º do CIRC. O regime aplica-se igualmente aos lucros e reservas distribuídos a estabelecimentos estáveis de entidades não residentes nas condições previstas no artigo 51º-D do CIRC. Dar nota ainda da dupla tributação a nível internacional, convocando, neste caso, diferentes elementos de conexão com dois ou mais Estados Soberanos relativamente ao mesmo imposto (Nabais, 2015:221).

³⁶ É adotado o princípio da realização, no qual o valor do rendimento proveniente dos lucros é determinado no momento em que este se realiza ou em que passa a estar à disposição da entidade detentora do direito a receber.

Quando os rendimentos são considerados obtidos num Estado, este quer fazer-se valer das suas prerrogativas e quer tributar. Contudo, tratando-se de rendimentos obtidos por não residentes, esse mesmo rendimento será igualmente tributado no Estado de residência, originando assim a questão da dupla tributação (Antunes, 2016:32). Quando não é possível eliminar completamente os efeitos da dupla tributação existem ainda dois mecanismos: o crédito por dupla tributação jurídica internacional³⁷ e o crédito por dupla tributação económica internacional³⁸ (Antunes, 2016:32).

Expor somente um pequeno apontamento referente aos impostos diferidos. Estes resultam das diferenças entre as normas contabilísticas e as regras fiscais, originando, desde logo, ativos ou passivos por impostos diferidos. Tal como evidenciado no parágrafo 5 da NCRF 25, os ativos por impostos diferidos tratam-se das quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes, por exemplo, a diferenças temporárias dedutíveis. Já os passivos por impostos diferidos associam-se a quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis. Estas diferenças temporárias invocadas são diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. Os impostos diferidos contemplam ainda um cenário de diferenças permanentes ou definitivas, não apresentando qualquer impacto nos períodos seguintes.

Temáticas como os Inventários, o Justo Valor, os Ativos Intangíveis (nomeadamente os de vida útil não definida), os Subsídios, as Mais e Menos Valias, entre outras, são matérias com princípios diferentes entre contabilidade e fiscalidade. Também as áreas preconizadas no artigo 23º-A do CIRC – Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais – e no artigo 67º do CIRC – Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento – seriam merecedoras de análise particular, tendo em conta o papel relevante no normativo fiscal e na atividade económico-financeira das empresas.

O trajeto, composto inicialmente pelo resultado líquido do período, transportado diretamente da contabilidade, e submetido a uma bateria de correções extra contabilísticas devidamente previstas no Código do IRC, até se chegar ao lucro/prejuízo tributável está explanada, e é preenchida pelos sujeitos passivos, no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC (Anexo V).

³⁷ Aplicado ao imposto sobre o rendimento em sentido lato (ver o artigo 91º do CIRC);

³⁸ Aplicado ao imposto sobre dividendos e reservas (ver o artigo 91º-A do CIRC).

1.6. Determinação da matéria coletável

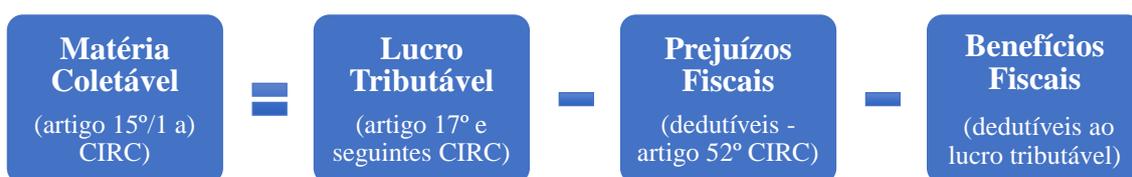
Apurado o lucro tributável, há lugar ainda a diversas deduções, feitas as quais, obtemos a matéria coletável (Nabais, 2015:526). O conceito de matéria coletável pode ser decomposto da seguinte forma: “matéria” como qualquer dado, físico ou mental, que uma atividade recebe e elabora posteriormente; e “coletável” de coleta, que significa impor tributação ou quota a tributar (Valente, 2007:2).

A matéria coletável é determinada, segundo a alínea a) do número 1 do artigo 15º do CIRC, por dedução ao lucro tributável, apurado nos termos dos artigos 17º e seguintes do CIRC, dos montantes relativos aos prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52º do CIRC, e dos benefícios fiscais a que tenham direito, quando dedutíveis ao lucro tributável.

A tributação das empresas incide sobre o seu rendimento real, sendo a matéria coletável, por norma, determinada por avaliação direta, com base na declaração do contribuinte (declaração modelo 22 de IRC), sem prejuízo do seu controlo posterior pela Administração Fiscal³⁹. A falta de apresentação da declaração por parte do sujeito passivo não impede a determinação da matéria coletável, ficando tal procedimento encarregue à Autoridade Tributária e Aduaneira, com base nos elementos de que disponha. Referir, ainda, a possibilidade de determinação do lucro tributável por métodos indiretos, que apenas se poderá efetuar nos termos e condições referidos nos artigos 57º a 62º do CIRC.

Em esquema:

Figura 2 - Apuramento da Matéria Coletável



Fonte: Elaborado a partir do disposto na alínea a) do número 1 do artigo 16º do CIRC

1.6.1. Prejuízos fiscais

A dedução de prejuízos fiscais está prevista no artigo 52º do CIRC, com o seu número 1 a estabelecer que os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores. Exceção feita aos “sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a

³⁹ Conforme o número 1 do artigo 16º do CIRC.

título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial e que estejam abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, os quais podem fazê-lo em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores”. A dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, ou seja, por ordem cronológica.

O número 2 do mesmo artigo afirma que “a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável”. No entanto, a parte dos prejuízos não deduzidos não fica prejudicada, pois são mantidas as mesmas condições nos períodos de tributação seguintes até perfazer o respetivo período de dedução.

Aludir, ainda, ao número 3, também do artigo 52.º do CIRC, que institui que, “nos períodos em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiretos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido pelo número 1”, não ficando, contudo, prejudicada a dedução dos prejuízos não deduzidos anteriormente dentro desse mesmo período.

Mencionar, por fim, a existência de outros regimes de reporte de prejuízos fiscais em vigor em Portugal, nomeadamente o que está associado ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades. Tal como enunciado nas alíneas do número 1 do artigo 71.º do CIRC, quando aplicável o regime de grupo de sociedades previsto pelo artigo 69.º do CIRC, a dedução dos prejuízos fiscais pode dar-se sob três perspetivas: a existência de prejuízos em períodos de tributação anteriores ao início de aplicação do regime de grupos⁴⁰; os prejuízos apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime de grupos⁴¹; e a situação em que se verifica a saída de uma sociedade do regime de grupos⁴².

1.6.2. Benefícios fiscais

A dedução de benefícios fiscais irá criar um abatimento ao lucro tributável, no entanto, nos dias de hoje, são muito raros – ou quase inexistentes – os casos previstos para esta rubrica. Mencionar, para efeito exemplificativo, o que já sucedeu anteriormente: o artigo 15.º do diploma que aprova o Código do IRC permitia deduzir ao lucro tributável do IRC os lucros retidos e levados a reservas que tenham sido reinvestidos nos termos do artigo 44.º do CCI até ao fim do exercício de 1988, nas condições estabelecidas naquele Código, se ainda não tiverem sido deduzidos no lucro tributável da contribuição industrial e do imposto sobre

⁴⁰ Conforme a alínea a) do número 1 do artigo 71.º do CIRC;

⁴¹ Conforme a alínea b) do número 1 do artigo 71.º do CIRC;

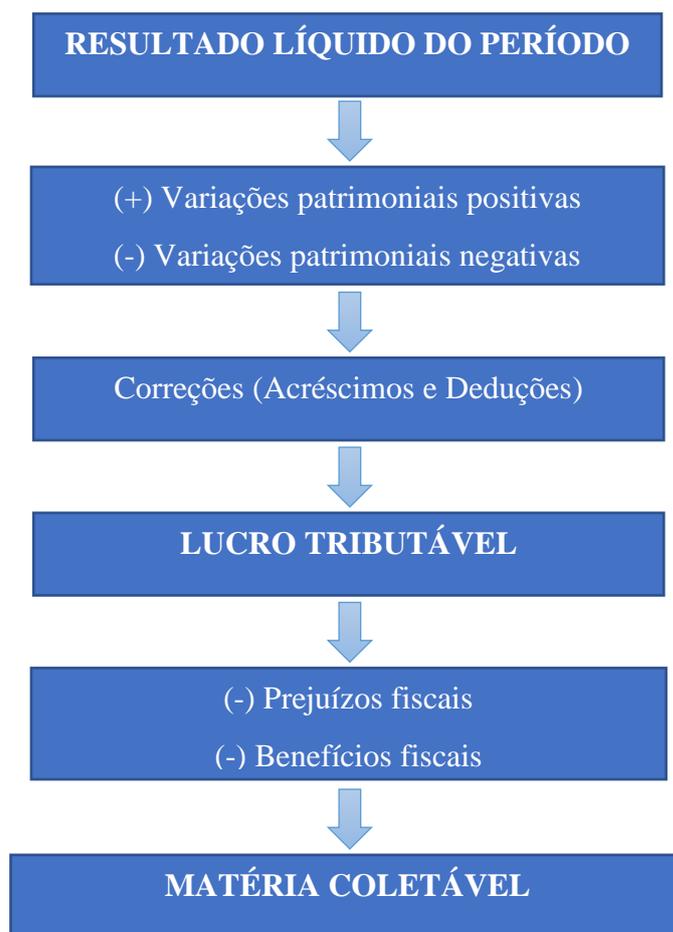
⁴² Conforme as alíneas c) e d) do número 1 do artigo 71.º do CIRC.

a indústria agrícola. O referido benefício, que se repartia por 3 anos, terminou em 1991 (Ferreira, 1998:179).

1.6.3. Síntese

Em suma, temos o seguinte esquema que ilustra a forma como se determina a matéria coletável:

Figura 3 - Etapas até à determinação da Matéria Coletável



Fonte: Elaborado com base nas Figuras 1 e 2 do presente relatório

A nível declarativo em sede de IRC, os sujeitos passivos são obrigados a preencher o quadro 09 da declaração modelo 22 de IRC (apresentado à frente), referente ao apuramento da matéria coletável, para os campos relativos ao lucro tributável e prejuízo fiscal, mesmo nos casos em que o valor apurado não dê origem ao pagamento do imposto.

Relembrar que os prejuízos fiscais dedutíveis devem corresponder aos prejuízos fiscais verificados em cada um dos períodos, líquidos do montante eventualmente já deduzido, nos termos do artigo 52º do CIRC.

Quadro 1 - Quadro 09 da declaração Modelo 22 de IRC para apuramento da Matéria Coletável

09	APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL							
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado (em vigor até 2010)
1. PREJUÍZO FISCAL	301	.	312	.	323	.		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	.	313	.	324	.	400	.
Prejuízos fiscais dedutíveis	303	.	314	.	325	.	401	.
Prejuízos fiscais autorizados/transmitidos (art.º 75.º, n.ºs 1 e 3)	383	.	386	.	389	.	392	.
Prejuízos fiscais autorizados/transmitidos [art.º 15.º, n.º 1, al. c) e art.º 75.º, n.º 5]	384	.	387	.	390	.	393	.
Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 52.º, n.º 8)	385	.	388	.	391	.	394	.
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	.	320	.	331	.	407	.
Benefícios fiscais	310	.	321	.	332	.	408	.
4. MATÉRIA COLETÁVEL: (2 - 3)	311	.	322	.	333	.	409	.

Fonte: Adaptado da modelo 22 IRC

1.6.4. Competências da AT

Relativamente ao papel desempenhado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no apuramento da matéria coletável é importante ter presente o disposto no artigo 16º do CIRC – Métodos e competência para a determinação da matéria coletável. A regra, estabelecida pelo número 1, é aceitar, com base no princípio da verdade declarativa, a matéria determinada pelo sujeito passivo presente na declaração por si entregue, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal. Na falta de declaração, compete à AT, segundo os números 2 e 3, a determinação (ou correção) da matéria coletável por via de avaliação direta, com base nos elementos de que disponha. Têm competência para a fixação de tal apuramento ou correções o Diretor de Finanças da área da sede ou direção efetiva, ou estabelecimento estável do sujeito passivo, ou o Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) nos casos que sejam objeto de correções efetuadas por esta no exercício das suas atribuições, ou então por funcionário que por qualquer deles seja delegada competência. Excecionalmente, para determinação da matéria coletável, a AT recorre a métodos indiretos, como referido no número 4 do artigo 16º do CIRC. As condições de aplicação de métodos indiretos estão

presentes no artigo 57º do CIRC e seguintes, fazendo remissão para os artigos 87º a 89º da LGT.

“A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei” – Artigo 81º da LGT.

Ao longo da parte I do presente relatório foi tratada a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, quer num contexto internacional, quer num contexto nacional, expondo as ideias e os modelos defendidos pelos diversos autores que constituem a doutrina relativamente ao tema. Mereceram nota de destaque algumas das principais divergências existentes entre contabilidade e fiscalidade e ainda o modo como estas influenciam o processo de apuramento do resultado tributável. De seguida, na parte II, irá atribuir-se foco ao estágio curricular realizado, designadamente à entidade acolhedora e às tarefas desempenhadas. Contemplará, ainda, uma análise aos campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC mais preenchidos e de valores mais elevados para uma dimensão nacional e para a dimensão do distrito de Coimbra.

PARTE II – Estágio Curricular

2. Apresentação da entidade de acolhimento

2.1. Identificação da entidade de acolhimento

O estágio curricular decorreu, como já referido na introdução do presente relatório, na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), mais concretamente na Direção de Finanças de Coimbra (DFC) durante o período de 5 de fevereiro a 29 de junho, do ano de 2018, completando assim, como previsto, 700 horas.

2.2. Caracterização da Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) resulta da união de três outras entidades pré-existentes: a Direção Geral dos Impostos (DGCI), a Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA). Esta fusão está descrita no Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro, que aprova a Estrutura Orgânica da AT, e vem no seguimento do disposto no Decreto-Lei nº 117/2011, de 15 de dezembro, que aprova a Lei Orgânica do Ministério das Finanças. A criação da AT vem “renovar a missão e objetivos da administração tributária e aduaneira, assegurando uma maior coordenação na execução das políticas fiscais e garantir uma mais eficiente alocação e utilização dos recursos existentes, num quadro de preservação das competências especializadas que constituem a mais-valia das organizações centenárias objeto do processo de fusão”⁴³.

Rege o número 1 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 118/2011, que a AT é um “serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa”. Acrescenta o número 2 do mesmo artigo dizendo que a AT dispõe ainda de “unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças e alfândegas, e de âmbito local, designadas por serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros”.

A AT tem como missão “administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União

⁴³ Conforme o parágrafo 5 do preâmbulo do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro.

Europeia”⁴⁴. Já quanto às atribuições, elencadas pelo número 2 do mesmo artigo, cabe à AT, entre muitas outras, “assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar⁴⁵, exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais”⁴⁶. Compete-lhe, ainda, “informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas”⁴⁷. A administração tributária exerce as suas atribuições na “prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”⁴⁸.

Estão também estabelecidos, no artigo 3º do Decreto-Lei nº 118/2011, os órgãos que compõem a AT. Por conseguinte, a AT é “dirigida por um diretor geral, coadjuvado por 12 subdiretores gerais, cargos de direção superior de 1º e 2º graus, respetivamente”. São ainda “cargos de direção superior de 2º grau o diretor do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, o diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) e os diretores de finanças de Lisboa e Porto”⁴⁹. As direções de finanças e as alfândegas “são dirigidas, respetivamente, por diretores de finanças e diretores de alfândegas, cargos de direção intermédia de 1º grau”. É ainda “órgão da AT o Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira (CAAT), possuidora de competências decisórias e consultivas, sendo constituído pelo diretor geral, pelos subdiretores gerais, pelo diretor do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pelo diretor da UGC e pelos diretores de finanças de Lisboa e Porto”⁵⁰.

A AT rege-se por determinados princípios e instrumentos de gestão. Ao abrigo do artigo 7º do Decreto-Lei nº 118/2011, esses princípios são o da legalidade, flexibilidade organizativa, desburocratização, desconcentração administrativa, valorização dos recursos humanos e da coordenação inter administrativa. Para a concretização destes princípios, a AT

⁴⁴ Conforme o número 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro;

⁴⁵ Conforme a alínea a) do número 2 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro;

⁴⁶ Conforme a alínea b) do número 2 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro;

⁴⁷ Conforme a alínea h) do número 2 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro;

⁴⁸ Conforme o artigo 55º da LGT;

⁴⁹ Conforme o 2º parágrafo do ponto I (Estrutura Orgânica) do Plano Estratégico AT, 2015-2019, pág. 4;

⁵⁰ Conforme o 2º parágrafo do ponto I (Estrutura Orgânica) do Plano Estratégico AT, 2015-2019, pág. 4.

utiliza os seguintes instrumentos de gestão, avaliação e controlo: plano estratégico plurianual, plano de atividades, orçamento, relatório de atividades, plano de formação profissional e balanço social.

Nota para a fonte de receitas da AT, enunciadas no artigo 8º, que refere que “a Autoridade dispõe das receitas provenientes de dotações que lhe foram atribuídas no Orçamento de Estado” e, ainda, de receitas próprias, como por exemplo a “participação constituída por uma percentagem das cobranças efetuadas pela mesma a favor de outros organismos do Estado, da Segurança Social e da Administração Autónoma”⁵¹. Já quanto a despesas, o artigo 9º designa estas como sendo as que “resultem de encargos decorrentes da prossecução das atribuições que lhe estão cometidas”. Ressalva para o artigo 9º-A que prevê a realização de despesas no “âmbito da sua ação inspetiva sem identificação do adquirente nos casos em que o conhecimento do circunstancialismo da realização da despesa possa comprometer a eficácia e a segurança das atividades de inspeção tributária”.

2.2.1. Inspeção Tributária

As Direções de Finanças devem “assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária (IT), desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas”⁵². O objetivo da IT passa por reduzir ao máximo a diferença que possa existir entre o imposto declarado pelo contribuinte e o imposto devido segundo os pressupostos legais, visando, para isso, a “observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias”⁵³. O número 1 do artigo 23º do RCPITA afirma que, “sem prejuízo da possibilidade de realização de outras ações de inspeção, a atuação da IT obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA)”. Segundo o Plano Estratégico da AT para o quinquénio 2015-2019 (Objetivo I do ponto III, página 10), as estratégias passam por: “assegurar uma cobrança de receitas eficiente e fomentar a cobrança voluntária; reforçar o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à economia paralela; e garantir a proteção dos interesses financeiros da EU”. A

⁵¹ As alíneas do número 2 do artigo 8º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro listam as receitas próprias da AT;

⁵² Conforme a alínea i) do número 1 do artigo 36º da Portaria nº 320º-A/2011, de 30 de dezembro;

⁵³ Conforme o número 1 do artigo 2º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – RCPITA.

AT, no âmbito da IT, pode, nos termos da lei, “desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes”⁵⁴.

Segundo o artigo 2º do RCPITA, a inspeção tributária compreende as seguintes atuações da administração tributária:

(i) “confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;

(ii) indagação de factos tributários não declarados;

(iii) inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;

(iv) prestação de informações oficiais nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;

(v) esclarecimento e orientação dos obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a AT;

(vi) realização de estudos individuais, setoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos;

(vii) realização de perícias ou exames técnicos;

(viii) informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais dependentes de concessão ou reconhecimento da administração tributária;

(ix) promoção do sancionamento das infrações tributárias;

(x) cooperação internacional no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;

(xi) quaisquer outras ações legalmente incumbidas à administração tributária”.

2.2.2. Procedimentos da Inspeção Tributária

O número 1 do artigo 1º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) define procedimento administrativo como “uma sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública”. Já

⁵⁴ Conforme o número 1 do artigo 63º da LGT. As alíneas deste mesmo número decompõem as referidas diligências.

o número 1 do artigo 54º da LGT refere que “o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

- (i) as ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- (ii) a liquidação dos tributos quando efetuada pela administração tributária;
- (iii) a revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- (iv) o reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- (v) a emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- (vi) as reclamações e os recursos hierárquicos;
- (vii) a avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- (viii) a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”.

2.2.2.1. Fins do Procedimento

O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em: “procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos obrigados tributários; e procedimento de informação, apontando para o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a IT seja incumbida”⁵⁵.

2.2.2.2. Lugar do Procedimento da Inspeção Tributária

Quanto ao lugar da realização da IT, o procedimento pode assumir duas classificações, ou interna ou externa. Será uma IT interna “quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da AT através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento”⁵⁶. Em contrapartida, a IT será externa quando, tal como indica a alínea b) do artigo 13º do RCPITA, “os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a AT tenha acesso”. Num cenário de uma IT externa, esta é iniciada com uma Ordem de Serviço e terá de cumprir com o disposto no artigo 49º do RCPITA, fazendo-se valer de uma notificação prévia ao sujeito passivo nos pressupostos ali indicados.

⁵⁵ Conforme o número 1 do artigo 12º do RCPITA;

⁵⁶ Conforme a alínea a) do artigo 13º do RCPITA.

2.2.2.3. Âmbito e Extensão

No que respeita ao âmbito, o número 1 do artigo 14º do RCPITA determina que o procedimento da inspeção pode ser: “geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários”; ou “parcial ou univalente, quando abrange apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários”.

Relativamente à extensão, o número 3 do mesmo artigo do RCPITA estipula que o procedimento “pode englobar um ou mais períodos de tributação”, podendo alongar-se até ao quarto período de tributação anterior.

Mencionar ainda o disposto no número 1 do artigo 15º do RCPITA, que prevê que “os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada”.

2.2.2.4. Princípios do Procedimento da Inspeção Tributária

O procedimento da IT obedece a vários princípios: princípio da verdade material, que “visa a descoberta da verdade material, devendo a AT adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo”⁵⁷; princípio da proporcionalidade, em que “as ações devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos da IT”⁵⁸; princípio do contraditório, em que este “não pode pôr em causa os objetivos das ações de IT, nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem”⁵⁹; e princípio da cooperação/colaboração, que prevê “um dever mútuo de cooperação” entre a inspeção tributária e os sujeitos passivos⁶⁰; princípio do inquisitório, em que a AT deve “realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material”⁶¹; princípio da participação, que oferece “participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito”⁶², mediante ausência do contrário na lei e mediante as formas previstas no número 1 do artigo 60º da LGT.

⁵⁷ Conforme o artigo 6º do RCPITA;

⁵⁸ Conforme o artigo 7º do RCPITA;

⁵⁹ Conforme o número 2 do artigo 8º do RCPITA;

⁶⁰ Conforme o artigo 9º do RCPITA e o artigo 59º da LGT;

⁶¹ Conforme o artigo 58º da LGT;

⁶² Conforme o número 1 do artigo 60º da LGT.

2.2.2.5. Funções no âmbito do Procedimento de Inspeção

Executam funções no campo de ação do procedimento de IT, segundo o número 1 do artigo 19º do RCPITA: o pessoal técnico da área da IT, bem como outros funcionários da AT quando designados pelo diretor do serviço; os funcionários de outras categorias técnicas da AT; e outros funcionários designados pelo diretor geral da AT.

2.2.2.6. Prazos e Dever de Sigilo

O procedimento tributário deve ser concluído no “prazo de quatro meses, devendo a AT e os contribuintes abster-se da prática de atos inúteis ou dilatatórios”⁶³, sendo que “os atos do procedimento tributário devem ser praticados no prazo de oito dias”⁶⁴. O número 4 do artigo 57º da LGT prevê a suspensão dos referidos prazos quando verificado o incumprimento do dever de cooperação por parte do sujeito passivo.

Referir, também, o dever de sigilo no procedimento da IT, evidenciado pelo artigo 22º do RCPITA, que acrescenta que os funcionários que nele intervenham devem “guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo e quaisquer outros elementos de natureza pessoal ou confidencial a que tenham tido acesso no exercício das suas funções”.

2.2.3. Infrações Tributárias

O número 1 do artigo 2º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) define infração tributária como “todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”, sendo que se pode dividir, segundo o número 2 do mesmo artigo, em crimes (natureza penal) e contraordenações (natureza administrativa).

As contraordenações, infrações sem natureza criminal, estão previstas no artigo 51º do RGIT e estão elencadas ao longo dos artigos 113º a 129º do RGIT, destacando-se as contraordenações por: recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes⁶⁵, falta de entrega da prestação tributária⁶⁶, violação de segredo fiscal⁶⁷, falta ou atraso de declarações⁶⁸, falsificação, viciação e alteração de

⁶³ Conforme o número 1 do artigo 57º da LGT;

⁶⁴ Conforme o número 2 do artigo 57º da LGT;

⁶⁵ Ver o artigo 113º do RGIT;

⁶⁶ Ver o artigo 114º do RGIT;

⁶⁷ Ver o artigo 115º do RGIT;

⁶⁸ Ver o artigo 116º do RGIT.

documentos fiscalmente relevantes⁶⁹ ou pagamento indevidos de rendimentos⁷⁰, entre outras fiscalmente previstas.

Já no que respeita aos crimes tributários, previstos nos artigos 87º a 91º do RGIT, estes englobam factos como burla⁷¹, frustração de créditos⁷², associação criminosa⁷³, desobediência qualificada⁷⁴ e violação de segredo⁷⁵.

2.3. Caracterização da Direção de Finanças de Coimbra

A Direção de Finanças de Coimbra é uma entidade de carácter regional⁷⁶, pertencente ao grupo II⁷⁷, que acompanha os princípios e objetivos estipulados pela Autoridade Tributária e Aduaneira. O número 1 do artigo 36º da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro⁷⁸, determina as competências atribuídas às Direções de Finanças, sendo algumas delas as seguintes:

- (i) executar procedimentos técnicos e administrativos relativamente à gestão tributária;
- (ii) garantir as atividades e os recursos humanos necessários para a arrecadação de impostos e outros tributos;
- (iii) assegurar as atividades de inspeção tributária, desenvolvendo todos os procedimentos necessários e previstos para combate e prevenção da fraude e evasão fiscais;
- (iv) em caso de verificação de incumprimento fiscal acionar os meios de justiça tributária ou de apoio ao crime.

A DFC está organizada segundo o organograma contemplado no Anexo VI do presente relatório, sendo constituída por um Diretor, uma Diretora Adjunta e quatro áreas de atuação, nomeadamente: Divisão de Tributação e Cobrança (DTC), Divisão de Justiça

⁶⁹ Ver o artigo 118º do RGIT;

⁷⁰ Ver o artigo 125º do RGIT;

⁷¹ Ver o artigo 87º do RGIT;

⁷² Ver o artigo 88º do RGIT;

⁷³ Ver o artigo 89º do RGIT;

⁷⁴ Ver o artigo 90º do RGIT;

⁷⁵ Ver o artigo 91º do RGIT;

⁷⁶ Conforme a alínea g) do número 2 do artigo 35º da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro;

⁷⁷ Conforme a alínea b) do número 1 do artigo 43º da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro;

⁷⁸ A Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro foi alterada pela Portaria nº 155/2018, de 29 de maio. Todas as referências à primeira Portaria no presente relatório são feitas na redação da atual Portaria. Contudo, nenhum dos artigos alterados pela atual Portaria é invocado no presente relatório.

Tributária (DJT), Divisão de Planeamento e Coordenação (DPC) e, ainda, Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária (DIT I e DIT II):

(i) a Divisão de Tributação e Cobrança (DTC) é composta por duas equipas (A e B), estando encarregues de assegurar os procedimentos necessários à efetiva cobrança dos tributos fiscais e aduaneiros, assim como a gestão da conta corrente dos contribuintes;

(ii) a Divisão de Justiça Tributária (DJT) engloba três equipas (A, B e C) que têm as funções de assegurar a coordenação, gestão e execução dos procedimentos e processos relacionados com a justiça tributária;

(iii) a Divisão de Planeamento e Coordenação (DPC) executa o planeamento, coordenação e operacionalização de propostas aprovadas;

(iv) a Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária (DIT I e DIT II) está subdividida em 8 equipas setoriais de inspeção especializados por Código de Atividade Económica (CAE), nomeadamente Têxtil, Couro e Madeira, Comércio por grosso e retalho, Construção I, Construção II, Alimentar, Comércio e Reparação Automóvel, Transportes e Serviços e também Indústrias Extrativa e Transformadora.

A DFC compreende, ainda, o Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária (SPGAI), a Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT) e o Serviço de Apoio Técnico e Ação Criminal (SATAC):

(i) o Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária (SPGAI) tem, entre muitas outras funções (como será desenvolvido no ponto subsequente), a de realizar o plano regional de atividades da inspeção tributária e aduaneira (PRAITA), elaborar o relatório de atividades, inventariação e análise de informação e selecionar contribuintes e ações de fiscalização;

(ii) a Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT) procede à análise dos documentos entrados no serviço, na área de IT, resolvendo os casos de incumprimento fiscal de menor complexidade e que não exijam a atuação externa da IT; organiza e procede ao encaminhamento de todo o expediente relacionado com a área funcional de IT, incluindo o SATAC; recebe e organiza os processos referentes ao procedimento de revisão a que se referem os artigos 91º e 92º da LGT; realiza quaisquer outras tarefas de natureza técnica ou administrativa que lhe seja cometida por lei ou indicação superior e colabora, também, com a Divisão de Planeamento e Coordenação no arquivo de documentos referentes à IT;

(iii) o Serviço de Apoio Técnico e Ação Criminal (SATAC) está incumbido de combater o crime fiscal e aduaneiro, designadamente situações de fraude e evasão fiscais; está encarregue de apurar a situação tributária dos contribuintes, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão ou fraude fiscais, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da própria contabilidade, de documentos ou outros elementos de suporte de factos tributários presumivelmente ocorridos; encarrega-se, ainda, de instaurar e instruir processos de inquérito nos termos dos artigos 40º e 41º do RGIT.

O organograma da DFC sintetiza e esquematiza toda a supracitada informação, podendo ser consultado no Anexo VI do presente relatório.

Referir, por último, a existência de um chefe (coordenador) por cada divisão e equipa da inspeção tributária, sendo cada equipa composta, no mínimo, por cinco inspetores.

2.3.1. SPGAI

Atribuir maior destaque à equipa de Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção (SPGAI), uma vez que faz todo o sentido, devido ao facto de ter sido a equipa que me acolheu e da qual fui parte integrante durante o período do estágio curricular.

O SPGAI está incumbido de:

(i) elaborar e acompanhar o Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PRAITA), os programas de inspeção considerados mais adequados e a respetiva seleção de contribuintes a inspecionar, bem como preparar instruções uniformizadoras da atividade inspetiva;

(ii) preparar e acompanhar protocolos com outras entidades, designadamente com as câmaras municipais, com vista a disponibilizar informação relevante para o controlo tributário;

(iii) dar apoio, nos casos mais complexos, na análise de contabilidades e sistemas informatizados, implementando e difundindo junto dos inspetores técnicas de auditoria com o apoio de meios informáticos;

(iv) executar procedimentos inspetivos prospetivos com vista à definição de orientações da IT;

(v) proceder à avaliação e análise estatística no âmbito da inspeção distrital e elaborar os mapas necessários ao controlo do serviço efetuado pela IT distrital;

(vi) atualizar permanentemente a informação de apoio à ação inspetiva, designadamente os CAE's imputados a cada equipa setorial, que anualmente deverão ser objeto dos ajustamentos considerados necessários, decorrentes da experiência na execução do plano de atividades;

(vii) realizar quaisquer outras tarefas de natureza técnica ou administrativa que lhe sejam cometidas por lei ou por determinação superior.

2.3.1.1. Seleção dos Contribuintes

Como referido no subponto anterior, é competência do SPGAI elaborar e acompanhar os programas de inspeção considerados mais adequados e a respetiva seleção de contribuintes a inspecionar.

O PNAITA “define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados”⁷⁹. Apenas referir que “a proposta do PNAITA é elaborada anualmente pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), com participação das unidades orgânicas da IT”⁸⁰ e “é aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta do diretor geral da AT”⁸¹.

Mediante o disposto no número 1 do artigo 27º do RCPITA, “a identificação dos contribuintes a inspecionar no procedimento de inspeção tem por base:

- (i) a aplicação dos critérios objetivos definidos no PNAITA para a atividade de IT
- (ii) a aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAITA, resultem de orientações a nível comunitário ou internacional, por indicação do diretor geral da AT ou por correspondência à aplicação justificada de métodos aleatórios;
- (iii) a participação ou denuncia, quando apresentadas nos termos legais;
- (iv) a verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade [...]”.

Trata-se de uma etapa bastante importante no procedimento da IT, pois não seria possível destacar um inspetor para cada contribuinte, assim como não seria exequível

⁷⁹ Conforme o número 4 do artigo 23º do RCPITA;

⁸⁰ Conforme o número 2 do artigo 23º do RCPITA;

⁸¹ Conforme o número 3 do artigo 23º do RCPITA.

inspeccionar todos os contribuintes, uma vez que nem todos reúnem requisitos que justifiquem uma inspeção e a necessária utilização de recursos disponíveis. Devem, portanto, ser selecionados criteriosamente, seguindo as informações internas disponíveis, as declarações entregues e ainda informações providas de fontes externas, de forma a escolher os contribuintes que estejam em falta com o Estado e que possuam uma maior probabilidade de correção à matéria coletável.

2.3.1.2. Análise Interna

Nesta fase da IT, o inspetor tributário procura recolher todos os elementos importantes e informação necessária para melhor espelhar a situação e atividade do sujeito passivo em questão. Tenciona-se conjugar detalhes relativos ao negócio, ao progresso e desenvolvimento, de modo a poder estudar a potencialidade de erros, omissões e/ou inexatidões. Examina-se, igualmente, a situação fiscal do contribuinte em fiscalização, comprovando se tem as suas obrigações tributárias entregues e liquidadas. A recolha de elementos deve ter em conta o disposto no artigo 55º do RCPITA e o seu procedimento deve seguir o regido pelo artigo 56º do RCPITA.

A AT, e os seus inspetores tributários, como forma de obter a comprovação e a veracidade dos valores declarados (quando declarados) pelos contribuintes recorre, por norma, ao auxílio da contabilidade e do dossier fiscal, elementos fundamentais na prossecução do objetivo de detetar alguma irregularidade e conseqüente correção para o apuramento do resultado fiscal. Também o sistema informático detido pela Autoridade é importante, devido à possibilidade de cruzamento de informação, como sendo: os anexos P e O das declarações anuais que refletem, respetivamente, informações referentes a fornecedores e clientes; o sistema e-fatura que mostra as faturas emitidas e declaradas; modelo 10 do IRS/IRC referente a rendimentos sujeitos a retenção na fonte; modelo 32 do IRC alusivo às depreciações e amortizações; e outros *softwares* de grande utilidade para atingir a realidade económica do sujeito passivo.

Mencionar os tipos de ação existentes – Despacho ou Ordem de Serviço. Os Despachos apresentam um caráter de consulta, recolha, comprovação e cruzamento de elementos⁸². A Ordem de Serviço destina-se ao controlo da situação tributária do sujeito passivo e carece de emissão por parte do serviço competente para o procedimento de uma

⁸² Conforme os números 4 e 5 do artigo 46º do RCPITA.

ação de inspeção e deve ainda conter o âmbito e a extensão da ação de inspeção e cumprir com o disposto nos números 1, 2 e 3 do artigo 46º do RCPITA.

Em suma, a análise interna insere-se numa das etapas inerentes ao procedimento de inspeção na DFC, sendo elemento essencial para a verificação da realidade fiscal dos contribuintes para posterior apuramento de correções a serem efetuadas no cálculo do resultado tributável e da matéria coletável.

3. Tarefas desempenhadas no estágio e sua inserção na atividade da AT

O estágio curricular decorrido na Direção de Finanças de Coimbra visou oferecer uma primeira abordagem profissional, permitindo um contacto próximo com vertentes objetivas do mercado de trabalho. Outro dos objetivos do referido estágio passou por adquirir conhecimentos e desenvolver competências, assim como obter experiências no campo profissional e de relacionamento humano em ambiente laboral.

Este percurso iniciou-se com uma visita guiada pelas instalações da DFC, tendo sido dado a conhecer as instalações da casa e a localização das diversas equipas que compõem a mesma, contactando, desde cedo, com os funcionários/inspetores pertencentes ao quadro. De seguida, fui integrado na equipa do SPGAI, na qual permaneci ao longo das 20 semanas previstas de estágio.

Primariamente, o tempo foi dedicado a uma componente mais teórica, adquirindo uma visão global das atribuições, estrutura, competências e funcionamento da AT e, também, da DFC. Foi dado um foco maior naquela que é a missão, a visão e a estrutura orgânica, recorrendo a documentos e relatórios como o PNAITA e o PRAITA, tendo sido o organograma o elemento mais ilustrativo do modo hierárquico como se estabelecem as relações dentro da Autoridade e Direção de Finanças.

Seguidamente, fui integrado progressivamente na atividade da equipa em que estive inserido. As tarefas que desempenhei foram, de grosso modo, as seguintes:

3.1. Participação nas atividades desenvolvidas pelo SPGAI

Aqui, fui acompanhando o trabalho diário dos inspetores pertencentes à equipa do SPGAI, através de um processo adaptativo que consistia em explicações elucidativas sobre

os parâmetros do procedimento de inspeção e acerca dos pormenores legislativos e tributários presentes na atividade dos contribuintes em estudo, como sendo os presentes nas declarações fiscais de entrega obrigatória. Este processo permitiu-me ganhar conhecimento sobre termos e conceitos com os quais nunca havia lidado anteriormente, e ganhar capacidade de entender os contextos em que podem surgir. Percebi, também, a forma como devem ser organizados os dossiers fiscais dos sujeitos passivos e a sua importância na fiscalização destes.

3.2. Organização dos documentos referentes ao procedimento de inspeção

Nesta fase, dediquei o meu tempo ao auxílio da organização da documentação entregue pelos contribuintes, que havia sido solicitada previamente pelo inspetor encarregue da ação. Trata-se de uma função importante pois uma boa organização permite uma melhor análise e a perceção da possível falta de algum elemento importante para a caracterização dos acontecimentos passados do contribuinte. Os pedidos de esclarecimento ou de informação adicional junto do sujeito passivo são também parte integrante da reunião de elementos necessários a uma boa análise.

3.3. Visualização das funcionalidades informáticas detidas pela AT

Tive ainda a oportunidade de assistir às variadas funções que os *softwares* e aplicações da DFC possuem, que permitem, entre outras, controlar a entrega (ou falta dela) das obrigações declarativas, visualizar as próprias declarações e anexos, ver o património detido, consultar os vários impostos existentes associados a cada sujeito passivo, verificar a existência de importações/exportações e transações intracomunitárias, consultar o cadastro, contencioso e dívidas fiscais, comparar dados do e-fatura relativamente às relações fornecedores/clientes e observar resultados de inspeções anteriores. Igualmente importante, são os programas que ajudam à seleção dos contribuintes para inspeção. A conjugação de outros elementos a estes já referidos em cima aliados a critérios internos, permite filtrar a informação e chegar a uma lista de contribuintes com maior probabilidade de correção de imposto.

A seleção de contribuintes apresenta duas finalidades: de carácter preventivo, que consiste na monitorização e controlo do sujeito passivo de forma a evitar o incumprimento

fiscal; e de carácter corretivo, que compreende a identificação dos sujeitos passivos em falta, de modo a ativar a intervenção inspetiva com o intuito de analisar e apurar a correção.

3.4. Análise interna e tratamento da informação

Uma vez selecionado o contribuinte há que se proceder ao estudo e análise dos elementos disponíveis e dos registos existentes. A observação, a comparação e o cruzamento da informação detida é tarefa capital para se poder detetar alguma irregularidade que influencie o apuramento do resultado fiscal, matéria coletável e imposto a pagar por parte do contribuinte.

O modo como se reúne e trata a informação é fundamental para se chegar a conclusões concretas relativas à total transparência dos factos em causa. Para uma leitura mais intuitiva dos dados recorre-se a *softwares* informáticos, nomeadamente Excel e aplicações internas da AT.

No que toca à verificação do correto resultado fiscal há que ter em consideração os campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC. Neste capítulo é necessário comprovar a veracidade dos valores inscritos nos campos preenchidos, quer nas deduções quer nos acréscimos, e saber se algum carece de inscrição. O suporte da contabilidade e do dossier fiscal é fundamental para a convergência entre o declarado e o devido. Os conhecimentos contabilísticos e fiscais, a nível normativo e legal, são essenciais para uma correta análise, assim como as matérias que apresentam tratamento divergente entre a contabilidade e a fiscalidade (como aliás foi tratado ao longo do presente relatório). Indo de encontro àquele que é o tema central do relatório, a tarefa que teve mais tempo investido da minha parte foi precisamente a de analisar as divergências previstas, verificadas e declaradas pelos contribuintes na declaração de entrega obrigatória. Perceber a origem dos valores e assimilar conhecimentos nesse sentido foram a aproximação mais realista entre o tema em desenvolvimento e a atividade da entidade que me acolheu para a realização do estágio curricular. O exame dos valores presentes no quadro 07 e no quadro 09 da declaração modelo 22 de IRC para determinação do lucro fiscal e da matéria coletável, respetivamente, são etapa basilar para o apuramento do imposto a pagar pelo contribuinte e, simultaneamente, a receber pelo Estado.

3.5. Análise crítica ao estágio

A realização do estágio na Direção de Finanças de Coimbra (DFC) deu-me a oportunidade de contactar com um ambiente profissional e de realizar tarefas inseridas naquela que é a atividade principal da entidade que me acolheu, ou seja, a inspeção tributária. Os conhecimentos adquiridos ao longo do estágio revelaram-se ser um complemento essencial a acrescentar ao conhecimento apreendido ao longo do meu percurso académico. As competências obtidas de âmbito contabilístico e fiscal serão fundamentais para a criação de uma capacidade de trabalho com perspetiva futura.

Foi essencial a conduta prestável e colaboradora de todos os funcionários da casa, nomeadamente os da equipa do SPGAI, seu chefe e também da Dra. Rosa Zenóglia Lopes, supervisora do estágio e diretora adjunta da Direção de Finanças de Coimbra, para a construção de uma boa relação pessoal e ótimo ambiente de trabalho, sempre com o intuito principal de atingir os objetivos traçados e concluir o estágio com o máximo conhecimento possível adquirido. Destacar, ainda, a generosidade demonstrada aquando do surgimento de dúvidas e de recolha de informação sobre determinado tema relacionado com as mesmas. Generosidade essa que se estendeu no apoio prestado para a elaboração do presente relatório. Tal ambiente de cooperação permitiu que me mantivesse motivado e bem integrado ao longo do estágio, com à vontade suficiente para colocar questões sobre qualquer assunto.

Como pontos positivos, realço o bom ambiente vivido e o bom espírito de entreajuda entre os inspetores e qualquer funcionário da DFC. A boa capacidade de receber pessoas externas ao serviço, neste caso um estagiário, e integrá-las quer social quer profissionalmente no seu meio foi também um ponto vantajoso. Dentro da perspetiva das ferramentas de trabalho, destacar os *softwares* disponíveis com capacidade de controlar a situação tributária dos contribuintes e o estado das entregas das suas obrigações fiscais. A boa organização, capacidade de trabalho e estruturação de tarefas mostra ser, também, uma grande vantagem no momento de caracterizar a DFC.

Enquanto pontos fracos, talvez a impossibilidade de acompanhar um inspetor numa ação externa seja o de maior relevo. Situação essa perfeitamente compreensível, devido ao facto de se lidarem com dados e informações bastante sigilosas e por ser um processo sensível, uma vez que o contribuinte inspecionado pode não se sentir confortável com a presença de uma pessoa externa à inspeção.

Resumindo, a avaliação que atribuo ao estágio curricular na DFC é bastante positivo, uma vez que as tarefas previstas foram, globalmente, realizadas. No entanto, considero mais positivo as faculdades que pude desenvolver e as competências adquiridas numa experiência em tudo enriquecedora quer a nível pessoal quer a nível profissional.

4. Os campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC mais preenchidos pelos contribuintes e de maior materialidade económica

Este ponto irá ser dedicado a uma reunião de dados estatísticos de âmbito nacional (perspetiva macro) retirados do *site* da AT, e de âmbito distrital (perspetiva micro) recolhidos na DFC para o distrito de Coimbra. O objetivo passa por perceber se a amostra representada pelos contribuintes ao abrigo do controlo e inspeção da DFC segue a tendência nacional relativamente aos cinco campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC mais preenchidos e de maior substância económica para os anos de 2014, 2015 e 2016.

Fazer menção à metodologia usada, afirmando que para cada tabela serão apresentados os cinco campos com maiores valores por ordem decrescente, com referência ao número do campo correspondente no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, o tipo de correção – se acréscimo se dedução – a designação do campo e ainda o peso do valor do campo, em percentagem, relativamente ao total⁸³. As tabelas apresentadas foram adaptadas das originais, introduzindo algumas colunas à posteriori e recorrendo às funcionalidades do Excel, nomeadamente “ordenação”, de modo a reportar para a cinco primeiras linhas os campos com valores mais elevados com disposição do maior para o mais pequeno. Referir, ainda, o recurso à função “filtro” para excluir os campos 701 (Resultado Líquido do Período), 708, 753, 776 (estes três relativos às somas), 777 (Prejuízos para Efeitos Fiscais) e 778 (Lucro Tributável). Esta exclusão deve-se ao facto de se tratarem de valores resultantes de somas (708, 753 e 776), de uma comparação de dois valores condicionada por uma desigualdade (777) e por valores transportados (701) e a transportar (778). Por serem valores elevados e campos não referentes a correções, a sua inclusão iria inquinhar os resultados.

⁸³ Para as tabelas referentes aos campos mais declarados o total usado para o cálculo da percentagem corresponde ao número total de empresas para a dimensão em causa. Já para as tabelas associadas aos campos de valores mais elevados, a percentagem resulta da divisão do valor do campo sobre o total de acréscimos ou sobre o total de deduções, mediante o tipo de correção associado ao campo. O total de acréscimos e deduções resulta da soma dos valores dos campos a crescer e a deduzir, respetivamente.

4.1. Análise macro com dados nacionais

Os dados apresentados ao longo do presente subponto foram retirados de um ficheiro Excel disponibilizado no *site* da Autoridade Tributária e Aduaneira⁸⁴.

Com recurso aos referidos dados, foram recolhidas as seguintes informações e organizadas do seguinte modo:

4.1.1. Os campos mais preenchidos a nível nacional

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

NÚMERO DE DECLARAÇÕES					TOTAL 2014
	CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2014	440 168
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	220 784	50,16%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	152 932	34,74%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	96 522	21,93%
#4	752	A	Outros acréscimos	44 155	10,03%
#5	767	D	Mais-valias contabilísticas	27 204	6,18%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT
 Legenda: A – Acréscimo
 D – Dedução

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

⁸⁴ O acesso ao ficheiro Excel pode ser feito através dos seguintes passos: 1. <https://sitfiscal.portaldasfinancas.gov.pt/geral/home?areaDestino=TR> → 2. “Menu” Estatísticas → 3. Estatísticas de IR → 4. IRC → 5. (2014/2016) – Declarações mod.22 – exercícios de 2014/2016 (ficheiro Excel) → 6. Separador “M9 NUMERO” para os campos mais preenchidos (subponto 4.1.1.) → 7. Separador “M10 VALOR” para os campos de maior valor (subponto 4.1.2.);

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

Já os totais apresentados nas tabelas do subponto 4.2.1. foram retirados da linha “06. Coimbra” do Separador “M6 DIST” do mesmo ficheiro Excel.

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

NÚMERO DE DECLARAÇÕES					TOTAL 2015
	CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2015	452 683
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	233 549	51,59%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	163 675	36,16%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	101 722	22,47%
#4	752	A	Outros acréscimos	45 659	10,09%
#5	774	D	Benefícios fiscais	28 710	6,34%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

No ano de 2015 surge, tal como no ano anterior, o campo 728 – Multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, como o segundo campo maior número de declarações. Repetindo o mesmo raciocínio que foi seguido para a análise supra, também este campo contempla um encargo não dedutível para efeitos fiscais, segundo a alínea e) do número 1 do artigo 23º-A do CIRC, tendo, portanto, que ser acrescido ao apuramento do lucro tributável. Parece claro que uma possível dedução de tais gastos resultaria numa atenuação/eliminação de uma penalização. O surgimento deste campo permite concluir que os sujeitos passivos sofrem variadas admoestações em resultado de comportamentos contrários às regulamentações sobre o exercício da atividade e pela prática de infrações.

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

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

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT
Legenda: A – Acréscimo
D – Dedução

Assim como em 2014 e 2015, também em 2016 o terceiro campo mais vezes preenchido nacionalmente é o campo 710 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores. Está previsto, no número 2 do artigo 18º do CIRC, uma permissão para imputar a períodos posteriores rendimentos e gastos respeitantes a um período. Para tal é necessário que tais rendimentos e gastos, à data do encerramento de contas, sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos – assim como já referido no subponto 1.5.1. do presente relatório. No caso em concreto, a existência deste campo assume que tais condições não foram cumpridas e, uma vez tratando-se de gastos, o mesmo aparece a crescer.

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

Constatar, ainda, a existência de um maior número de campos a crescer relativamente aos campos a deduzir, o que permite afirmar, perante estes dados relativos aos

cinco campos mais declarados, que após as correções extra contabilísticas previstas o resultado fiscal irá apresentar um valor tendencialmente superior ao resultado contabilístico.

4.1.2. Os campos com maiores valores a nível nacional

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

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

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

O campo com valor declarado mais elevado a nível nacional para o ano de 2014 é o campo 712 – Anulação dos efeitos do MEP, sendo este de carácter de acréscimo ao apuramento do lucro tributável. Tal como desenvolvido no subponto 1.5.6. do presente relatório, temos que o MEP corresponde à imputação dos resultados da subsidiária/associada nas contas da investidora, fazendo refletir na contabilidade desta o desempenho da investida resultante do controlo/influência significativa exercida e estabelecida. Ora, o aparecimento deste campo no topo da lista dos campos de valores mais significativos, permite concluir que, numa primeira fase, predomina em Portugal um número significativo de grupos de sociedades⁸⁵ e, numa segunda fase, que o controlo/influência significativa exercida pela investidora é substancial. Referir também a particularidade de se tratar de um acréscimo, acontecimento esse que pode resultar do facto de os lucros serem tributados no período em

⁸⁵ Para o ano de 2014 existiam em Portugal 519 grupos, não podendo aferir acerca do número de sociedades constituidoras dos grupos: informação retirada da linha “Declaração de Grupo” do Separador “Q3 TIPO” do ficheiro Excel.

que são distribuídos (por norma no período seguinte), ou por imputação dos resultados negativos provindos da investida para a carteira da investidora.

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

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

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

Para o ano de 2015, a nível nacional, temos o campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica, a deduzir, como o campo detentor dos valores declarados mais elevados. No seguimento do exposto no subponto 1.5.6., a eliminação da dupla tributação económica está associada a mais do que uma tributação do mesmo rendimento, quer na esfera da sociedade quer na esfera do sócio. Também incluído neste campo está o cenário de dupla tributação internacional, onde estão refletidos os rendimentos obtidos por não residentes num outro Estado Soberano. Pode depreender-se, portanto, que, de modo geral, houve um valor significativo de rendimentos provenientes de lucros empresariais a distribuir pelos sócios das respetivas sociedades. É também parte da explicação para os valores apresentados deste campo as relações comerciais internacionais intensas, que numa economia aberta e dependente como a nossa, conduzem inevitavelmente a situações de dupla tributação (Antunes, 2016:32). De modo ilustrativo, quando um operador económico de um Estado presta serviços em Portugal, gerando rendimentos considerados como aqui obtidos, o nosso Código prevê uma retenção na fonte. Para eliminar tal retenção o credor do rendimento terá de preencher um formulário padronizado e fazer prova da sua residência fiscal no Estado de residência (Antunes, 2016:32). O mesmo se verifica quando se trata de

um operador económico português a prestar serviços noutra Estado. Terá, posteriormente, que deduzir essa tributação no campo referenciado do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, de modo a eliminar a dupla tributação económica.

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

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

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel disponibilizado pela AT

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

No ano de 2016 verificou-se, a nível nacional, que o campo 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais foi alvo de preenchimento com os valores mais elevados. Tal como já referido no subponto 1.5.5., as provisões acarretam um elevado grau de subjetividade, pois tem associado a elas certos graus de probabilidade e incerteza. Ora, o legislador fiscal é avesso a esta dubiez. Por conseguinte, está legislado e previsto, no artigo 39º do CIRC, quais as provisões fiscalmente aceites. Neste sentido, e uma vez que as empresas constituem contabilisticamente provisões de vários teores, fiscalmente não aceites, ou para além do fiscalmente balizado, terão de fazer crescer em declaração própria tais valores. Conclui-se, com naturalidade, o reconhecimento significativo de provisões com valores materialmente relevantes. A principal razão para tal facto poderá prender-se com um conhecimento prévio por parte das empresas de gastos a incorrer em períodos futuros decorrentes de obrigações e, de alguma forma, a sua preferência por acautelar tais custos.

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

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

A presença destes três campos reflete bem o panorama empresarial em Portugal. Deste modo, e tendo em consideração o desenvolvido ao longo do presente subponto, é possível verificar que: o recurso ao MEP faz transparecer a existência considerável de grupos de sociedades⁸⁶ caracterizado por um controlo significativo por parte da(s) investidora(s); a eliminação da dupla tributação económica manifesta a existência de rendimentos provenientes de lucros a serem distribuídos pelos sócios mediante a sua participação e ainda a verificação de uma intensa relação comercial internacional, com as sociedades portuguesas a gerarem rendimento através de prestação de serviços noutro(s) Estado(s); por fim, a razão do acréscimo de provisões faz antever que as empresas constituem várias provisões de diferentes âmbitos contabilísticos, mas de não aceitação fiscal ou para além dos limites legais.

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

4.2. Análise micro com dados distritais

Através da recolha de dados na DFC, com recurso a um *software* informático, foi possível reunir dados relativos aos sujeitos passivos pertencentes ao distrito de Coimbra, também para os anos de 2014, 2015 e 2016. Os dados estão organizados do seguinte modo:

⁸⁶ Com recurso ao acesso referido na nota de rodapé nº 85, referir que em Portugal existiam 519 grupos em 2014, 548 grupos em 2015 e 597 grupos em 2016, não conhecendo, contudo, quantas sociedades compõem os grupos.

4.2.1. Os campos mais preenchidos no distrito de Coimbra

**Tabela 7 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22
IRC para o ano de 2014 (dados distritais)**

NÚMERO DE DECLARAÇÕES					TOTAL 2014
	CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2014	15 732
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	8 141	51,75%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	5 935	37,73%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	4 330	27,52%
#4	752	A	Outros acréscimos	2 067	13,14%
#5	751	A	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	1 496	9,51%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel gerado pela DFC
Legenda: A – Acréscimo
D – Dedução

Os resultados do universo do distrito de Coimbra, comparativamente aos resultados apresentados a nível nacional, verificam que, para o ano de 2014, os campos mais preenchidos coincidem quase na totalidade, com exceção do 5º. Perante tal facto, pode-se concluir que os sujeitos passivos alocados ao distrito de Coimbra seguem a mesma tendência nacional para este ano, sendo, uma vez mais, o destaque dado aos encargos fiscalmente não aceites: o IRC e outros impostos e multas, coimas e demais encargos.

**Tabela 8 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22
IRC para o ano de 2015 (dados distritais)**

NÚMERO DE DECLARAÇÕES					TOTAL 2015
	CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2015	16 294
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	8 592	52,73%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	6 363	39,05%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	4 479	27,49%
#4	752	A	Outros acréscimos	2 115	12,98%
#5	751	A	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	1 562	9,59%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel gerado pela DFC
Legenda: A – Acréscimo
D – Dedução

Para o ano de 2015, equiparam-se os resultados já verificados no ano anterior para os campos mais declarados a nível distrital. Comprova-se, uma vez mais, o acompanhamento dos resultados distritais em comparação com os resultados nacionais, sendo a explicação para tal facto a existência da natural relação fiscal entre a AT e o contribuinte, e ainda o comportamento de transgressão deste último nos trâmites da referida relação.

Tabela 9 – Número de declarações dos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados distritais)

NÚMERO DE DECLARAÇÕES					TOTAL 2016
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2016		
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	9 009	54,17%
#2	728	A	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	5 751	34,58%
#3	710	A	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	4 616	27,76%
#4	752	A	Outros acréscimos	2 117	12,73%
#5	751	A	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	1 640	9,86%
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel gerado pela DFC
 Legenda: A – Acréscimo
 D – Dedução

No ano de 2016, o pendor de repetição de resultados relativamente aos dois anos anteriores a nível distrital, e para o mesmo ano em comparação aos resultados nacionais, manteve-se, prevalecendo, para além dos dois primeiros campos já expectados, o 3º e 4º campos, correções relativas a períodos de tributação anteriores e outros acréscimos, respetivamente.

Os dados apresentados permitem verificar que os cinco campos mais preenchidos no distrito de Coimbra para os anos de 2014, 2015 e 2016 são sempre os mesmos, seguindo também a mesma disposição. Ao longo destes três anos averigua-se uma consistência total no que aos campos mais declarados diz respeito. Comparativamente com os dados verificados a nível nacional, averigua-se uma acentuação da tendência em relação aos quatro primeiros campos para os três anos em análise. Os resultados comprovam a explicação já dada anteriormente, frisando os campos associados ao gasto efetivo dos contribuintes referente ao imposto a que são sujeitos (724), às consequências provindas de infrações praticadas (728), ao reconhecimento de gastos em período posterior ao período de tributação devido (710), e a outros acréscimos (752).

4.2.2. Os campos com maiores valores no distrito de Coimbra

Tabela 10 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2014 (dados distritais)

VALORES DECLARADOS				(Valores em Euros)		TOTAL 2014: 757 647 896,25	
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2014	TOTAL ACRÉSCIMOS	TOTAL DEDUÇÕES		
#1	712	A	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	301 395 095,90	55,1%		
#2	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	99 822 679,76	18,2%		
#3	758	D	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	50 542 069,63		24,0%	
#4	752	A	Outros acréscimos	24 882 981,62		11,8%	
#5	767	D	Mais-valias contabilísticas	24 488 073,17		11,6%	
...

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel gerado pela DFC

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

A tabela acima, alusiva aos cinco campos com valores mais elevados para o ano de 2014, para o distrito de Coimbra, permite, em comparação com a tabela relativa aos dados nacionais para o mesmo ano (Tabela 4), verificar a coincidente presença dos campos 712 – Anulação dos efeitos do MEP (a crescer), 758 – Anulação dos efeitos do MEP (a deduzir) e 767 – Mais valias contabilísticas. O primeiro posto coincide para ambas as grandezas (campo 712), permitindo aferir que poderão, também, no distrito de Coimbra existir grupos de sociedades com um controlo significativo por parte da investidora sobre a investida. Realçar a comparência do campo 724 – IRC e outros impostos, o que admite concluir que, neste ano, os contribuintes vinculados ao distrito de Coimbra suportaram uma considerável carga de impostos associada direta ou indiretamente aos lucros.

Tabela 11 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2015 (dados distritais)

VALORES DECLARADOS				(Valores em Euros)	TOTAL 2015: 597 936 373,96	
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2015	TOTAL ACRÉSCIMOS	TOTAL DEDUÇÕES	
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	147 752 977,13	41,1%	
#2	758	D	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	66 740 635,05	18,5%	
#3	752	A	Outros acréscimos	50 884 267,04		21,4%
#4	771	D	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.º 51.º e 51.º-D)	45 478 609,88		19,1%
#5	721	A	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	28 253 688,20		11,9%
...
					359 855 068,11	238 081 305,85

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel gerado pela DFC

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

Em 2015, os dados para o distrito de Coimbra relativos aos campos de maior valor declarado exibem o campo 724 – IRC e outros impostos como o mais destacado, concluindo, uma vez mais, a presença de um pagamento fiscal considerável para as empresas do distrito. Comparativamente à tabela homóloga para os dados nacionais (Tabela 5) coincidem três dos cinco campos que compõem as tabelas (campos 758, 771 e 721), com a ressalva de ocuparem ordens posicionais distintas. Nota para a inclusão do campo 758 – Anulação dos efeitos do MEP, desta feita a deduzir, consequência do facto de a aplicação do MEP não reconhecer para efeitos fiscais os rendimentos associados aos lucros imputados à participação financeira no período em que são gerados ou então de serem imputados resultados negativos.

Tabela 12 – Valores declarados nos Campos do Quadro 07 da Modelo 22 IRC para o ano de 2016 (dados distritais)

VALORES DECLARADOS					(Valores em Euros)		TOTAL 2016: 823 082 817,50	
CAMPO	A/D	DESIGNAÇÃO	2016	TOTAL ACRÉSCIMOS	TOTAL DEDUÇÕES			
#1	724	A	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	147 173 258,74	31,7%			
#2	719	A	Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.º), não aceites como gastos	140 993 856,56	30,3%			
#3	758	D	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	75 324 498,74		21,0%		
#4	766	D	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	68 309 962,33		19,1%		
#5	775	D	Outras deduções	61 809 288,86		17,3%		
...	

Fonte: Adaptado do ficheiro Excel gerado pela DFC

Legenda: A – Acréscimo

D – Dedução

Finalmente, para o ano de 2016, as tabelas referentes aos dados distritais e nacionais para os campos com valores mais elevados (Tabela 12 e Tabela 6, respetivamente) fazem notar uma simultaneidade de três campos, sendo eles os campos 724 – IRC e outros impostos, 758 – Anulação dos efeitos do MEP e 766 – Impostos diferidos, percecionando, novamente, a verificação da tendência dos contribuintes do distrito de Coimbra seguirem o comportamento dos contribuintes de todo o país, para o mesmo ano. Dar destaque ao surgimento do campo 719 – Depreciações e amortizações. Tal como desenvolvido anteriormente no subponto 1.5.3., o aparecimento de tal campo denota o carácter divergente entre contabilidade e fiscalidade nesse tema. O acréscimo dos valores associados ao mesmo reflete o excesso das importâncias máximas admitidas, muito por causa da aplicação de quotas mais altas que as quotas máximas de depreciação e amortização fixadas, e ainda por não serem gastos previstos pelo artigo 29º do CIRC.

Relativamente aos valores declarados, de modo global, verificam-se resultados diversos ao longo dos anos de 2014, 2015 e 2016. Contudo, há dois campos que se repetem nos três anos, sendo eles o 724 – IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros e o 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial. Em 2014 e 2015 repete-se o campo 752 – Outros acréscimos, enquanto que em 2016 este ausenta-se e surge o campo 775 – Outras deduções. Surgem ainda correções como mais-valias contabilísticas (2014), eliminação da dupla tributação económica (2015) e depreciações e amortizações (2016). Também no que toca ao tipo de correção não se apura

nenhuma predominância, havendo lugar a um equilíbrio entre os campos a crescer e os campos a deduzir.

A comparação dos dados distritais com os dados nacionais, no que concerne aos campos de maior valor para os anos em análise, possibilita verificar uma certa tendência dos primeiros em relação aos segundos. A assiduidade dos campos 712 e 758 – Anulação dos efeitos do MEP indiciam a constituição considerável de grupos de sociedades no distrito de Coimbra, tal como já havia sido concluído para o contexto nacional. Também a presença nos dados distritais dos campos 771 – Eliminação da dupla tributação económica e 724 – IRC e outros impostos, fazem denotar, respetivamente, uma possível atividade empresarial externa via relações comerciais internacionais e um peso de encargos fiscais significativo.

4.3. Análise e comentário aos resultados

Começar por ressaltar o facto de os dados apresentados serem estáticos para um determinado momento, nomeadamente aquando da minha consulta no que respeita aos dados nacionais e ao momento em que foram retirados referente aos dados distritais. Contudo, estes dados, na realidade, são dinâmicos, pois podem sofrer alterações à medida que são tratados. Essas alterações provêm, por exemplo, da entrega de declarações de substituição por parte dos contribuintes, o que irá exigir novo tratamento que tenha em consideração a declaração vigente, e não o número de declarações entregues, independentemente se validadas ou não, e dos valores a elas associados. Desta forma, referir que o ficheiro Excel exportado do *site* da AT está datado de 24 de abril de 2018, embora com dados referentes a 17 de novembro de 2017, e os dados recolhidos na DFC estão atualizados à data de 19 de maio de 2018. Este hiato, no entanto, não se antevê como causador de algum enviesamento significativo.

No fundo, o próprio trabalho e as específicas competências da AT proporcionam correções, derivado das auditorias e inspeções fiscais, que os contribuintes terão de repercutir em novas declarações a entregar de modo a regularizar o seu estado tributário.

Quanto aos resultados evidenciados, verifica-se um registo igual para os quatro primeiros campos mais preenchidos para os anos de 2014, 2015 e 2016, quer a nível nacional quer a nível distrital. Destacam-se, portanto, os campos 724 – IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros, 728 – Multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, 710 – Correções relativas a períodos de tributação anterior e 752 – Outros acréscimos. Todos estes quatro campos dizem respeito a acréscimos. Quanto ao 5º

campo mais declarado não há uniformidade a nível nacional e distrital. Enquanto que em relação à primeira dimensão há uma predominância do campo 774 – Benefícios fiscais, já quanto à segunda verifica-se uma consistência do campo 751 – Donativos não previstos ou além dos limites legais. Concluindo, os contribuintes do distrito de Coimbra seguem a tendência dos contribuintes de todo o país quanto aos campos mais preenchidos e declarados do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC. Não se verificam variações nem diferenças significativas entre os dados nacionais e os dados distritais.

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

Relativamente aos resultados associados aos valores declarados não se denota uma analogia tão evidente entre os dados nacionais e dados distritais como no caso anterior. Para o ano de 2014 preponderam essencialmente três campos em comum, sendo eles o 712 e 758 – Anulação dos efeitos do MEP, a acrescer e a deduzir, respetivamente, e o 767 – Mais-valias contabilísticas, a deduzir. Embora a ordem hierárquica não coincida para as duas dimensões, a primeira posição está entregue ao campo 712 para ambas. Referir que os outros dois campos de valores mais elevados para o distrito de Coimbra vêm um pouco na sequência dos campos mais preenchidos, pois também aqui estão presentes os campos 724 – IRC e outros impostos e o campo 752 – Outros acréscimos. Quanto a 2015, também é possível

encontrar três campos coincidentes para os dois conjuntos de dados. Para este ano, os campos em comum são o 771 – Eliminação da dupla tributação económica, o 758 – Anulação dos efeitos do MEP e o 721 – Provisões não dedutíveis, sendo os dois primeiros referentes a deduções e o terceiro a um acréscimo. Também para 2015, a tendência geral é convergente, com a devida exceção de dois campos. Por último, para o ano de 2016, e não fugindo ao que se vem verificado anteriormente, também aqui há três campos coincidentes quer nacional quer distritalmente, sendo eles o 724 – IRC e outros impostos, o 758 – Anulação dos efeitos do MEP e o 766 – Impostos diferidos. Tratam-se de dois campos de carácter dedutivo (os dois últimos) e um de âmbito de acréscimo (o primeiro). Destacar o facto de, a nível nacional, os campos 758 – Anulação dos efeitos do MEP e 771 – Eliminação da dupla tributação económica (ambos a deduzir) estarem sempre presentes nos cinco campos com maiores valores nos três anos em análise. Já a nível distrital, também dois campos repetem presença em todos os anos em análise, o campo 724 – IRC e outros impostos (acrécimo) e o campo 758 – Anulação dos efeitos do MEP (dedução).

A tais resultados estão associadas algumas razões. Evidenciar a frequência sistemática do campo 758 – Anulação dos efeitos do MEP, quer a nível nacional quer distrital, que se deve, em grande medida, ao facto de existir um número considerável de grupos de sociedades. O conceito passa por incidir nos resultados da investidora os resultados da investida, na proporção da participação financeira da primeira sobre a segunda. O carácter de dedução faz prever o reconhecimento de rendimentos provindos de lucros em determinado período (uma vez que o MEP não reconhece tais rendimentos nesse período para efeitos fiscais) e/ou o incorrimento de gastos, nomeadamente cobertura de prejuízos (verificado no período seguinte ao reconhecimento de um resultado negativo oriundo da empresa investida). Nota também para o campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica, que vem na sequência da tributação dos rendimentos gerados pelas sociedades. Daqui advém tributação sobre as mesmas e também sobre os sócios derivado da distribuição de lucros. Compreende ainda o quadro de dupla tributação internacional. O aparecimento repetitivo de tal campo presume a ocorrência dos referidos acontecimentos. Sumariamente, conclui-se que em Portugal, e também no distrito de Coimbra, existem lucros distribuídos por parte das sociedades no sentido dos seus sócios e ainda a existência de relações comerciais internacionais intensas. Último apontamento para o campo 724 – IRC e outros impostos, que surge também com regularidade, preponderantemente a nível distrital. Tratando-se dos campos de maiores valores declarados, retira-se daqui que as empresas

conimbricenses têm pago um valor substancial de impostos, valor esse considerado como encargo não dedutível para efeitos fiscais, sendo, portanto, sujeito a acréscimo.

Em suma, pode-se concluir que, para os anos de 2014, 2015 e 2016, os contribuintes do distrito de Coimbra são uma boa amostra representativa dos contribuintes de todo o país, nomeadamente a nível dos campos alvo de maior preenchimento, pois verificou-se uma quase integral paridade. Contudo, também no que concerne aos valores declarados há várias semelhanças encontradas, tal como foi possível constatar ao longo do presente subponto. O maior ponto em comum é o facto de existir um campo em consonância durante os três anos entre os dois conjuntos de dados, designadamente o campo dedutivo 758 – Anulação dos efeitos do MEP. Os resultados obtidos permitem afirmar que, de um modo geral, a tendência dos campos mais declarados e dos campos com valor materialmente mais significativo é idêntica quer para uma dimensão nacional quer para a dimensão do distrito de Coimbra. Daqui poderá concluir-se que o tecido empresarial do distrito de Coimbra é relativamente abrangente ao ponto de se assemelhar com a heterogeneidade dos dados a nível nacional. Adicionalmente, retiram-se ainda conclusões acerca do comportamento comercial e da estratégia económica das empresas, estando estes caracterizados pelas relações comerciais internacionais estabelecidas e pela constituição de grupos de sociedades.

CONCLUSÕES

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

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

As diferentes preocupações da contabilidade e do legislador tributário têm-se vincado, resultando em correções fiscais que causam afastamento entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Estas correções, em forma de acréscimos e deduções a recair sobre o resultado líquido do período transferido da contabilidade, têm aumentado significativamente, facto facilmente visível e constatável através da visualização do número de campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC.

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

objetivos da contabilidade de transparência das informações aos utentes em detrimento da informação e utilidade destinadas à Autoridade Fiscal como instrumento de quantificação de imposto.

Inserida neste tema está a atividade desenvolvida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), da qual faz parte a Direção de Finanças de Coimbra (DFC). Atividade essa bastante vocacionada para a análise, auditoria e inspeção fiscais das divergências verificadas entre a contabilidade e a fiscalidade como forma de certificação que o resultado declarado pelos contribuintes corresponde ao resultado devido segundo as normas fiscais. Foi neste pressuposto que fazia todo o sentido desenvolver o relatório de estágio com base neste tema. Tendo o estágio decorrido na entidade capacitada e destinada a avaliar a veracidade dos valores declarados nos vários campos que compõem o quadro das divergências, o interesse, o alcance e a dissipação de dúvidas sobre qualquer questão aliados aos conhecimentos adquiridos com o contacto direto com documentação específica, tornaram o estágio e a realização do presente relatório num processo dinâmico e natural.

Quer durante o estágio, quer após o término do mesmo, foi conclusiva a importância da relação entre a contabilidade e a fiscalidade na atividade corrente da inspeção tributária. Um bom conhecimento contabilístico e uma atualizada sabedoria da legislação são um binómio basilar para se analisar as divergências com a máxima fiabilidade. Neste sentido, e de modo a apurar-se corretamente o lucro fiscal tendo em conta o rendimento real do contribuinte, é importante levar ter em consideração os princípios peculiares quer da contabilidade quer da fiscalidade.

Referir que, ao longo da elaboração do presente relatório, houve a preocupação em realizar uma análise à literatura numa perspetiva internacional e, de seguida, desenvolver acerca do enquadramento nacional dentro de um contexto histórico e recente, tendo em consideração os principais marcos influenciadores da mudança e adaptação entre a contabilidade e a fiscalidade. Também o processo e os princípios de apuramento do resultado fiscal e da matéria coletável foram tratados, atribuindo um maior enfoque às divergências para determinação do lucro tributável, nomeadamente no que respeita às depreciações e amortizações, às perdas por imparidade e às provisões.

A parte II foi dedicada a uma apresentação da entidade de acolhimento e uma descrição das atividades principais desenvolvidas pela mesma. Tratei ainda de expor as tarefas por mim desempenhadas ao longo do estágio, terminando com uma reflexão crítica,

na qual procurei destacar o contributo que dele proveio e os pontos fortes e fracos que detetei. Como complemento, foi desenvolvido um ponto em que, com recurso a dados estatísticos retirados do *site* da AT e dados fornecidos na DFC, foi desenvolvida uma comparação de resultados de modo a concluir acerca do enquadramento das empresas do distrito de Coimbra no panorama nacional. Para isso, foram escolhidos os cinco campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC para apuramento do lucro tributável mais preenchidos pelos contribuintes e os que apresentam um valor economicamente considerável. Daqui foi permitido concluir que as correspondências eram enormes no que respeita aos campos mais declarados e que havia várias semelhanças relativamente aos valores declarados. Assim, é possível verificar uma tendência análoga a nível nacional e a nível distrital para o distrito de Coimbra, respeitante aos três anos considerados. Foram também destacados os campos de grande assiduidade presentes nos dados, assim como a razão da sua comparência nos mesmos.

Sumariamente, a concretização deste relatório e a análise ao tema em questão permitiu verificar a existência de um cenário mediador entre um extremo de aproximação (subordinação) e um extremo de divergência (autonomia) respeitante à relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Ou seja, a ligação entre estas duas vertentes respeita uma relação de dependência parcial, em que a fiscalidade adota o resultado contabilístico e abraça certas normas contabilísticas, sem nunca prescindir de princípios fiscais próprios relativamente a temas mais sensíveis e suscetíveis de juízos de valor e pareceres técnicos que envolvam subjetividade. Daqui resulta, por várias vezes, litigância derivada de interpretações distintas entre a AT e os contribuintes, uma vez que as divergências existentes e a margem interpretativa da lei podem dar lugar a decisões em sede própria. Já a inspeção tributária e o procedimento de auditoria fiscal aos sujeitos passivos e restantes obrigados tributários requer uma análise interna ao declarado pelos mesmos, sobretudo aos campos do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, quadro esse que reflete a relação concomitante entre a contabilidade e a fiscalidade.

BIBLIOGRAFIA

Referências bibliográficas, artigos e obras literárias

Aguiar, Nina Teresa Sousa Santos (2003) “Modelos normativos de relação entre lucro tributário e contabilidade comercial” *Fiscalidade – revista de direito e gestão fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 39-44;

Antunes, João (2016) “Dupla tributação” *Jornal de Negócios [1 de março de 2016]*, 32. <https://www.occ.pt/fotos/editor2/jornalnegocios2marco.pdf> [17 de junho de 2018];

Cuzdrioriean, Dan Dacian; Matis, Dumitru (2012) “The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation” *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. 14(1), 28-43. <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1420121/02.pdf> [12 de abril de 2018];

Desai, Mihir (2003) *The divergence between book income and tax income*. Cambridge: MIT Press. <http://www.nber.org/chapters/c11538.pdf> [12 de abril de 2018];

Essers, Peter; Russo, Ronald (2009) “The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting Systems and the CCCTB” in Essers, Peter [et al.] (eds.) *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts – A clash of Cultures*. EUCOTAX Series on European Taxation, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International. 23, 32-33;

Ferreira, Henrique Quintino (1998) *A determinação da matéria coletável do IRC*. 11ª edição. Lisboa: Rei dos Livros;

Ferreira, Rogério Fernandes (1999) *Necessidade de conciliação entre a contabilidade e a fiscalidade – Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*. 2ª edição. Lisboa: Editorial Notícias;

Gavana, Giovanna; Guggliola, Gabriele; Marenzi, Anna (2013) “Evolving connections between tax and financial reporting in Italy” *Accounting in Europe*. 10(1), 43-70. http://eco.uninsubria.it/dipeco/quaderni/files/QF2010_1.pdf [12 de abril de 2018];

Gee, Maria; Haller, Axel; Nobes, Christopher (2010) “The influence of tax on IFRS consolidated statements: the convergence of Germany and the UK” *Accounting in Europe*. 7(1), 97-122;

Guimarães, Joaquim da Cunha (2001) *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*. Lisboa: Editores Vislis;

Guimarães, Joaquim da Cunha (2009) “Impactos fiscais da adoção do sistema de normalização contabilística SNC” *Instituto Politécnico do Cávado e do Ave*;

Júnior, Cláudio Ricardo Silva Lima (2014) “Fundamentos do sistema jurídico romano-germânico: origem, atributos e aproximação com o sistema anglo-saxónico” *Revista Jus Navigandi*. <https://jus.com.br/artigos/30041/fundamentos-do-sistema-juridico-romano-germanico>. [27 de julho de 2018];

Lamb, Margaret; Nobes, Christopher; Roberts, Alan (1998) “International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting” *Accounting and Business Research*. 28 (3), 173-188;

Lourenço, Isabel; Castelo Branco, Manuel (2014) “Principais consequências da adoção das IFRS: análise da literatura existente e sugestões para investigação futura” *Revista Contabilidade Financeira – USP, São Paulo*. 26(68), 126-139. http://www.scielo.br/pdf/rcf/v26n68/pt_1519-7077-rcf-201500090.pdf [1 de maio de 2018];

Martins, António (2010) *Justo valor e imparidades em ativos fixos tangíveis e intangíveis: aspetos financeiros, contabilísticos e fiscais*. Coimbra: Edições Almedina;

Martins, António (2017) “A evolução da tributação das pessoas coletivas; a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até à atualidade” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. IX(4), 75-142;

Martins, Helena (2012) “O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas” in Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco (eds.) *Lições de Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina, 215-288;

Mastellone, Pietro (2011) “Corporate Tax and International Accounting Standards: recent developments in Italy” *Tax Notes International*. 61(3), 241-251;

Modigliani, Franco; Miller, Merton (1963) “Corporate income taxes and the cost of capital: A correction” *The American Economic Review* 53(3), 433-443. <https://www2.bc.edu/thomas-chemmanur/phdfincorp/MF891%20papers/MM1963.pdf> [12 de abril de 2018];

Morais, Rui Duarte (2010) *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Edições Almedina;

- Nabais, José Casalta (2015) “Direito Fiscal”, 8ª edição, Coimbra: Edições Almedina;
- Nascimento, Sara; Góis, Cristina (2014) “A influência da fiscalidade na contabilidade: estudo em Portugal” *Revista Universo Contábil*, ISSN 1809-3337 Blumenau. 10(3), 194-217, <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/57.pdf> [8 de março de 2018];
- Norberg, Claes (2007) “Kari Tikka memorial lecture: Accounting and taxation” *EATPL Helsinki*. 1. <http://www.eatpl.org/uploads/public/Norberg%20Kari%20Tikka%20mem%20lecture%202007.pdf> [12 de abril de 2018];
- Palma, Clotilde Celorico (2011) “Algumas considerações sobre as relações entre a contabilidade e a fiscalidade” in Otero, P.; Araújo, F.; Gama, J.T. *Estudos em memória do Professor Saldanha Sanches*. IV. Coimbra: Coimbra Editora SA, 625-654;
- Pires, Amélia Maria M. (2010) “Os efeitos e implicações da atual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre contabilidade e fiscalidade” *AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración*. http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/13a.pdf [11 de março de 2018];
- Relatório Final para a Comissão para Reforma do IRC (2013). Lisboa: Ministério das Finanças. <https://www.occ.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf> [12 de abril de 2018];
- Rodrigues, Ana Maria (2016) *SNC – Sistema de Normalização Contabilística*. 3ª edição. Coimbra: Edições Almedina;
- Rodrigues, José de Moura (2012) *A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal: evolução recente e determinantes*. Tese de mestrado em Contabilidade. Universidade do Porto. <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/76147> [13 de abril de 2018];
- Sampaio, Maria de Fátima Rodrigues Cravo de (2000) *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades*. Lisboa: Editores Vislis;
- Sanches, José Luís Saldanha; Gama, João Taborda (2008) “Provisões no âmbito de seguros *unit-linked* e dupla tributação económica” *Revista Fiscalidade*, 53-62. http://www.saldanhasanches.pt/Unit_linked.pdf. [17 de junho de 2018];
- Silva, João Miguel Gonçalves da (2011) “Os conflitos entre a fiscalidade e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria” *Revisores e Auditores*. 55-65. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Fiscalidade.pdf>. [11 de março de 2018];

Tavares, Tomás Maria Cantista de Castro (1999) “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos” *Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais (DGCI), Ministério das Finanças*. 396, 7-177;

Tavares, Tomás Maria Cantista de Castro (2011) *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*. Coimbra: Edições Almedina;

Valente, Andreia (2007) *A Determinação da Matéria Coletável*. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Universidade do Porto. <https://www.cije.up.pt/download-file/175>. [15 de março de 2018].

Legislação consultada

CCI – Código da Contribuição Industrial

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (última alteração: Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro)

CPA – Código do Procedimento Administrativo (parte integrante do Decreto-Lei nº 442/1991, de 15 de novembro)

CRP – Constituição da República Portuguesa (VII Revisão Constitucional, 2005)

Decreto-Lei nº 45103/1963, de 1 de julho – Aprovação do CCI

Decreto-Lei nº 47/1977, de 7 de fevereiro – Aprovação do POC

Decreto-Lei nº 442-B/1988, de 30 de novembro – Aprovação do IRC

Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho – Aprovação do SNC

Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de julho – Adaptação do CIRC ao SNC

Decreto-Lei nº 117/2011, de 15 de dezembro – Aprovação da Lei Orgânica do Ministério das Finanças

Decreto-Lei 118/2011, de 15 de dezembro – Aprovação da Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira

Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro (última atualização: Decreto Regulamentar nº 4/2005, de 22 de abril) – Regime das Depreciações e Amortizações

LGT – Lei Geral Tributária (última atualização: Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro)

Plano Estratégico 2015-2019 da Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças – Documento aprovado pelo Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira a 2015/01/22

Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro – Estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis

Portaria nº 155/2018, de 29 de maio – Procede à alteração da Portaria nº 320/2011, de 30 de dezembro

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (última atualização: Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro)

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias (última atualização: Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro)

ANEXOS

Anexo I – Quadro 18 Declaração Modelo 2 CCI (anos 60)

18		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL
<small>(A utilizar apenas pelas contribuintes sujeitos, na totalidade das suas actividades, ao regime geral de contribuição industrial – OUT)</small>		
1	Resultados líquidos (transportar de linha 34 de quadro 12)	330
2	Prémios de seguro de vida (n.º 4.º do art. 26.º do CCI)	331
3	Amortizações excessivas (Portaria, n.º 737/81 e alínea f) do art. 37.º do CCI)	332
4	Provisões excessivas	333
5	Provisões não previstas no art. 33.º do CCI	334
6	Donativos não abrangidos pelo art. 36.º do CCI e/ou excedentes aos limites deste artigo	335
7	Excedente de remunerações (art. 37.º, alínea b), do CCI)	336
8	Contribuições e impostos referidos no art. 37.º, alínea c), do CCI e imposto extraordinário sobre lucros	337
9	Multas fiscais (art. 37.º, alínea d), do CCI)	338
10	Indemnizações por eventos seguráveis (art. 37.º, alínea e), do CCI)	339
11	Mais-valias (art. 25.º do CCI)	340
12	Depreciação de existências (art. 39.º do CCI)	341
13	Desvalorização de existências (art. 40.º do CCI)	342
14	40% do aumento das reintegrações resultante da reavaliação do imobilizado corpóreo (linhas 7-A, 7-B, 7-C, 7-D)	343
15	Despesas confidenciais e/ou não documentadas	344
16	Subsídios de equipamento (parte correspondente ao aumento anual das reintegrações na proporção da participação)	345
17		346
18		347
19		348
20	SOMA (1+2+...+18+19)	349
21	Rendimento de títulos de dívida pública	350
22	Utilização de provisões tributadas	351
23	Reposição de provisões tributadas em exercícios anteriores	352
24	Mais-valias (art. 25.º do CCI)	353
25	Reembolsos da contribuição industrial, imposto complementar e imposto de mais-valias	354
26	Reembolso de contribuições e impostos abrangidos pelo art. 30.º do CCI	355
27	Remuneração convencional do capital social (art. 5.º do Decreto-Lei n.º 182/86, de 10 de Julho)	356
28		357
29		358
30		359
31	SOMA (21+22+...+29+30)	360
32	LUCRO OU PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (20 — 31). Se prejuízo, inscrever o valor entre parêntesis	361
33	Rendimentos nos termos das alíneas a) e b) do art. 42.º do CCI	362
34	LUCRO TRIBUTÁVEL (32 — 33) (a transportar para a linha 1 do quadro 24)	363

Anexo II – Quadro 7 Declaração Modelo 22 IRC (anos 90)

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
A ACRESCER	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		201	
	Verificações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)		202	
	Verificações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)		203	
	SOMA (campos 201 + 202 - 203)		204	
	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE's ou AEIE's (art.º 5.º)		205	
	Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)		206	
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 32.º, n.º 1)		207	
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 33.º, 34.º, 35.º, 36.º e 36.º-A)		208	
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 38.º)		209	
	Doações não previstas ou além dos limites legais (Estatuto do Mecenato - Dec. - Lei n.º 74/99 de 16-3)		210	
	IRC e contribuição autárquica (art.º 41.º, n.º 1, alíneas a) e b))		211	
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções (art.º 41.º, n.º 1, alínea d))		212	
	Indemnizações por eventos seguráveis (art.º 41.º, n.º 1, alínea e))		213	
	Despesas confidenciais e ou não documentadas (art.º 41.º, n.º 1, alínea h))		214	
	Menos-valores contabilísticos		215	
	Mais-valias fiscais por valores de realização não reinvestidos (art.º 42.º)		216	
	Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 58.º, n.º 1, alíneas a) e b))		217	
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação de imobilizado corpóreo		218	
	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor (art.º 41.º, n.º 1, alínea i))		219	
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)		220	
	20% das despesas com aulas de curso e de compensação pela deslocação em vias próprias do trabalhador (art.º 41.º, n.º 1, alínea f))		221	
	Correcções relativas a exercícios anteriores		222	
	SOMA (campos 204 a 222)		223	
	A DEDUZIR	Prejuízo fiscal imputado por ACE's ou AEIE's (art.º 5.º)		224
		Redução de provisões tributadas		225
Mais-valias contabilísticas		226		
Menos-valores fiscais (art.º 42.º)		227		
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da optatividade para impostos		228		
Rendimentos nos termos do artigo 45.º		229		
Actualização de encargos de explorações silvícolas (art.º 18.º, n.º 6)		230		
Benefícios fiscais		231		
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)		232		
40% das realizações de utilidade social (art.º 38.º, n.º 3)		233		
SOMA (campos 224 a 233)		234		
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 234 > 223) (A informação para os Campos 201, 212, 213 e os 33º a 35º de Quadro 06)		235		
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 223 > 234) (A informação para os Campos 202, 212, 213, 214 e os 33º de Quadro 06)		236		

Anexo III – Mapa de Depreciações e Amortizações (modelo 32 IRC)

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL				MAPA DE DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES										IRC MODELO 32	
PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO				NATUREZA DOS ACTIVOS: ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS <input type="checkbox"/> ACTIVOS INTANGÍVEIS <input type="checkbox"/> PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO <input type="checkbox"/>					MÉTODO UTILIZADO: QUOTAS CONSTANTES <input type="checkbox"/> QUOTAS DECRESCENTES <input type="checkbox"/> OUTRO <input type="checkbox"/>						
Código de acordo com o sistema de acordo do DR (n.º 25/2009)	Descrição dos elementos do activo	Data		Activos			Depreciações / amortizações e perdas por imparidade contabilizadas no período	Depreciações e amortizações aceites em períodos anteriores	Gastos fiscais			Taxas e perdas acumuladas	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade não aceites como gastos	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade recuperadas no período	
		Início de utilização	Mês	Ano	Valor contabilístico registado	Valor de aquisição ou produção para efeitos fiscais			Número de anos de utilização esperada	Taxa %	Taxa corrigida %				Limite fiscal do período
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12) = [(10) x (6)] ou [(6) - (9)] x (11)	(13)	(14)	(15) = (8) - [(12) + (13)]	(16)
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-	-	-			-	-		-	-
				-	-	-									

Anexo IV – Mapa de Provisões, Perdas por Imparidade em Créditos e Ajustamentos em Inventários (Modelo 30 IRC)

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL <input style="width: 100%; height: 15px;" type="text"/> PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO <input style="width: 100%; height: 15px;" type="text"/>	MAPA DE PROVISÕES, PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS E AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS	 IRC MODELO 30							
DISCRIMINAÇÃO DAS PROVISÕES, PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS E AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS	SALDO DO PERÍODO ANTERIOR			MOVIMENTO DO PERÍODO				SALDO PARA O PERÍODO SEGUINTE	
	TOTAL	Valor contido na coluna (2) que foi tributado	Valor considerado para efeitos fiscais	UTILIZAÇÃO		REPOSIÇÃO / REVERSO			Constituição ou reforço
				De valor considerado na coluna (3)	De valor considerado na coluna (4)	De valor considerado na coluna (3)	De valor considerado na coluna (4)		
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) - (3)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10) = (2) + (5) - (6) - (7) - (8) + (9)
I - PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS E AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS									
PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA:									
• CRÉDITOS EM CONTENCIOSO	-	-	-	-	-	-	-	-	-
• CRÉDITOS EM MORA	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Soma I	-	-	-	-	-	-	-	-	-
II - PROVISÕES FISCALMENTE NÃO DEDUTÍVEIS / PERDAS POR IMPARIDADE FISCALMENTE NÃO DEDUTÍVEIS									
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Soma II	-	-	-	-	-	-	-	-	-
III - PROVISÕES FISCALMENTE DEDUTÍVEIS									
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Soma III	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Anexo V – Quadro 07 Declaração Modelo 22 IRC (atual)

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	.	.
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciables/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	702	.	.
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	703	.	.
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	.	.
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	705	.	.
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	.	.
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	.	.
SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	.	.
Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	.	.
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	.	.
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	.	.
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	712	.	.
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	713	.	.
Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	714	.	.
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	715	.	.
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	716	.	.
Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	.	.
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	.	.
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	724	.	.
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	725	.	.
Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	716	.	.
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	.	.
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficialmente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	726	.	.
Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	783	.	.
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	728	.	.
Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	727	.	.
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	729	.	.
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]	730	.	.
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	732	.	.
Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	733	.	.
Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	784	.	.
Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	734	.	.
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	735	.	.
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	780	.	.
Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	785	.	.
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7]	746	.	.
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	.	.
Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	786	.	.
Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	718	.	.
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	719	.	.
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do DR 25/2009, de 14/9)	720	.	.
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	.	.
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	.	.
Menos-valias contabilísticas	736	.	.
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	.	.
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	.	.
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	740	.	.
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)	741	.	.

As relações entre a contabilidade e a fiscalidade na tributação do rendimento: o apuramento do lucro fiscal

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

Anexo VI – Organograma da Direção de Finanças de Coimbra

