

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Gonçalo Carvalho Santos

**O REGIME FISCAL DE PERDAS POR
IMPARIDADE EM ATIVOS CORRENTES
UMA ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA SOBRE
INVENTÁRIOS E CRÉDITOS A RECEBER**

**Dissertação no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças
orientada pelo Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins e
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.**

Março de 2020



FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Gonçalo Carvalho Santos

O regime fiscal de Perdas por Imparidade em Ativos Correntes

Uma análise de jurisprudência sobre inventários e
créditos a receber

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças,
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
para a obtenção do grau de Mestre

Orientador: Prof. Doutor António Martins

Coimbra, 2020

Agradecimentos

Aos meus pais, Esmeralda e Serafim, agradecer a educação, apoio, valores transmitidos e o amor incondicional, fazendo de mim a pessoa que sou hoje. Sem vocês nada disto seria possível.

À minha irmã, Joana, e à minha avó, Adozinda, pela cumplicidade e carinho que sempre demonstraram e por todos os ensinamentos de uma vida.

À minha namorada, Inês, pelo amor, pelo carinho, pelo incentivo, pela paciência, pelas horas de estudo partilhadas, por me fazer acreditar nas minhas capacidades, por me encorajar a continuar a batalhar e a dar o meu melhor.

Aos meus amigos, pela amizade, pelo companheirismo e pela compreensão.

Ao Prof. Doutor António Martins pela orientação, pelo empenho, pelos ensinamentos e conselhos, mas essencialmente pela exigência.

À minha equipa de Financial Services da KPMG, pela oportunidade, pelo meu crescimento e desenvolvimento técnico, mas também pessoal, e pelo acolhimento. Um agradecimento especial ao Filipe Grenho, pelo apoio prestado e exemplo de liderança, mas sobretudo pela preocupação e pelos valores.

Por último, agradecer à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra por ter sido a instituição que me acolheu nestes cinco anos, a todos os docentes que a integram e à coordenação do MCF pela partilha de conhecimentos essenciais para a minha vida pessoal e profissional.

A todos, o meu mais profundo obrigado!

*Loyalty is a two-way street.
If I'm asking for it from you,
then you are getting it from me.*

Harvey Specter (Suits)

Resumo

A presente dissertação versa sobre o regime fiscal aplicável às perdas por imparidade em ativos correntes, procurando analisar o normativo contabilístico que disciplina o seu reconhecimento, mensuração e desreconhecimento, como também os critérios que levam à sua conseqüente aceitação fiscal.

Sendo um tema que enferma de subjetividade de cálculo, a aplicação das regras fiscais não se apresenta como uma tarefa simples, pelo que, em diversas ocasiões, gera conflitos entre os contribuintes e as autoridades fiscais. Nesse sentido, tem-se apresentado como uma das matérias tributárias com um elevado potencial de litigância.

Debruçando-nos, fundamentalmente, em imparidades de inventários e créditos a receber, o objetivo da presente dissertação é analisar a jurisprudência que advém da dificuldade de aplicação das regras fiscais neste regime. Desse modo, pretendemos identificar os fatores geradores de litígio e qual o sentido maioritário das decisões dos tribunais.

Para o efeito, metodologicamente, a investigação centrar-se-á numa análise crítica de decisões proferidas pelos tribunais estaduais fiscais portugueses de nível superior (STA, TCAN e TCAS) e ainda dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Conclui-se da análise dos casos jurisprudenciais que as perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa são a operação que com mais frequência está na base dos litígios entre o contribuinte e a administração fiscal. A aplicação do princípio da especialização dos exercícios apresenta-se como a problemática que está maioritariamente subjacente a estes conflitos. O sentido predominante das decisões dos tribunais, no que respeita aos litígios definidos na amostra, é favorável à AT. Esta tendência é conseqüência da dificuldade dos contribuintes em cumprir as regras fiscais das imparidades, com especial relevo para o artigo 18.º do Código do IRC.

Palavras-chave: perdas por imparidade, ativos correntes, litigância fiscal, imparidades de ativos, créditos a receber.

Abstract

The following Master's thesis deals with the tax regime applicable to impairment losses on current assets, seeking to analyse the accounting rules that regulate their recognition, measurement and derecognition, as well as the criteria that lead to their consequent tax treatment.

As an issue that suffers from subjectivity of calculation, the application of tax rules is not a simple task, and therefore, on several occasions, generates conflicts between taxpayers and the tax authorities. In this sense, it has presented itself as one of the tax matters with a high potential for litigation.

Dealing fundamentally with impairments of inventories and accounts receivables, the objective of this dissertation is to analyse the jurisprudence that arises from the difficulty of applying the tax rules in this regime. In this way, we intend to identify the factors that generate litigation and what is the court's majority decisions. To this end, methodologically, the research will focus on a critical analysis of decisions rendered by the Portuguese tax courts (STA, CAAD, TCAN and TCAS).

The analysis of jurisprudential cases shows that impairment losses in doubtful debts are the operations that most often result in litigation between the taxpayer and the tax authorities. The application of the accrual principle is the problem that most frequently underlies these disputes. The predominant Court decisions, as regards the disputes defined in the sample, are in favour of the tax authorities. This tendency is a consequence of the taxpayers' difficulty in complying with the tax rules of impairments, with special emphasis on Article 18 of the CIT Code.

Key words: impairment losses, current assets, tax litigation, asset impairments, accounts receivable.

Lista de siglas e acrónimos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IAS – *International Accounting Standards*
IASB - *International Accounting Standards Board*
IFRS – *International Financing Reporting Standards*
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
PI – Perdas por Imparidade
PIDR – Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber
POC – Plano Oficial de Contabilidade
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SP – Sujeito Passivo
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul
UE – União Europeia

Lista de Quadros

Quadro 1: Lista de acórdãos da amostra	38
Quadro 2: Quadro síntese da descrição dos acórdãos e respetivas decisões dos Tribunais	40
Quadro 3: Número de decisões proferidas pelos Tribunais favoráveis / desfavoráveis à AT	54

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo	v
Abstract	vi
Lista de siglas e acrónimos	vii
Lista de Quadros	vii
Índice	ix
Introdução	1
1. Objetivo da Dissertação	3
2. Contextualização e Questão de Investigação	7
3. Revisão da Literatura	11
3.1. Aspetos gerais sobre imparidades	11
3.2. Aspetos Contabilísticos das Imparidades	17
3.3. O Tratamento Fiscal	21
4. A litigância fiscal e o regime das Perdas por Imparidade em Ativos Correntes: análise à jurisprudência	25
4.1. Metodologia e Amostra	25
4.2. Questão de Investigação	27
4.3. Definição da Amostra	27
4.4. Análise e discussão dos acórdãos	29
4.4.1. Descrição sumária dos acórdãos	29
4.4.2. Operações objeto do litígio	43
4.4.3. Sentido das decisões dos Tribunais	43
4.4.4. Questões suscitadas nos distintos acórdãos e argumentação das partes	44
5. Uma apreciação do sentido das decisões	45
5.1. Das decisões favoráveis à AT	45
5.2. Das decisões desfavoráveis à AT	51
5.3. Análise Geral	59
Conclusões e perspetivas futuras	61
Referências bibliográficas	65

Introdução

A presente dissertação tem como primordial objetivo uma análise de jurisprudência sobre inventários e créditos a receber, no âmbito do tema das perdas por imparidade em ativos correntes. Pretendemos, por via de análise crítica de decisões proferidas pelos tribunais estaduais fiscais portugueses de nível superior: Supremo Tribunal Administrativo (STA), Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) e Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), e ainda dos tribunais arbitrais que funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), procurar compreender as operações que com mais frequência estão na base dos litígios entre os contribuintes e a Administração Fiscal, aferir qual o sentido predominante das decisões dos tribunais e que argumentos levam a essas decisões.

A magnitude da importância que é atribuída às perdas por imparidade em ativos correntes pelos diversos utilizadores da informação financeira é o principal facto da sua escolha como objeto da presente dissertação.

As constantes alterações aos códigos tributários, aliadas à harmonização internacional das normas contabilísticas e fiscais, aumentam a dificuldade dos contribuintes em cumprir de maneira correta as suas obrigações fiscais. Este facto é, ainda, mais evidente quando a legislação é subjetiva, criando dificuldades nos pressupostos necessários para a aplicação da lei. Neste sentido, este tema foi escolhido com o intuito de analisar as distintas interpretações contabilísticas e fiscais, de modo a contribuir para a sua clarificação e para a segurança jurídica.

Por este motivo, procurar-se-á definir uma linha de orientação na aplicação fiscal de perdas por imparidade em ativos correntes, de maneira a reduzir os conflitos decorrentes das correções efetuadas pela administração fiscal. Consequentemente, torna-se essencial apurar os fatores contabilísticos e fiscais determinantes para alcançar uma tributação justa, independentemente da situação.

Para o efeito, desenvolveremos o presente estudo ao longo de seis capítulos. No Capítulo I, procuramos definir o objetivo da dissertação e enquadrar a temática nos normativos contabilísticos e fiscais nacionais, complementando com a definição do conceito de imparidade. No Capítulo II,

iremos ocupar-nos sobre os aspetos gerais das perdas por imparidade (PI), nomeadamente, a sua contextualização histórica e princípios essenciais onde assenta este regime, definindo, ainda, a questão de investigação. No Capítulo III, iremos dedicar-nos ao estudo, contabilístico e fiscal, do atual regime de PI a vigorar em Portugal, começando pela dissecação do conceito de imparidade.

Após o enquadramento realizado chegamos ao cerne do tema da presente dissertação. No Capítulo IV, iremos focar-nos nas razões que estão na origem da litigância nacional em sede de perdas por imparidade em ativos correntes. Tendo em vista a concretização desse objetivo, a metodologia adotada será o estudo de caso e a investigação jurídico-doutrinária, sendo o que melhor se enquadra com o propósito da nossa investigação. Iremos definir a nossa amostra, realizar uma breve análise aos litígios seleccionados e identificar as decisões dos tribunais. No Capítulo V, teremos uma análise crítica à jurisprudência relativa ao regime em apreço, agrupada de acordo com o conflito subjacente e o sentido das decisões, procurando compreender os argumentos que conduzem a AT a efetuar determinadas correções e as contra-alegações dos contribuintes.

Por fim, no último capítulo, serão apresentadas as conclusões do estudo e possíveis perspetivas para futuras pesquisas.

1. Objetivo da Dissertação

A presente dissertação tem como objeto a análise crítica de decisões proferidas pelos tribunais estaduais fiscais portugueses de nível superior (STA, TCAN e TCAS) e ainda dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Propõe-se, assim, uma análise à jurisprudência portuguesa na temática das *Perdas por Imparidade em Ativos Correntes*, procurando-se entender as correções realizadas pela Administração Fiscal à matéria coletável dos contribuintes e o controlo que os Tribunais fazem dessas correções, em sede de contencioso.

Esta análise inclui a identificação das principais características da contabilidade contidas nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) de referência para este tema: NCRF 12 – Imparidade de Ativos, NCRF 18 - Inventários e NCRF 27 – Instrumentos Financeiros. De seguida, complementadas pelo tratamento fiscal, após a análise aos artigos do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC) que a esta temática dizem respeito. Ou seja, o objetivo, para este efeito, passa por analisar o tratamento contabilístico e fiscal das perdas por imparidades em ativos correntes de acordo com a jurisprudência selecionada e discutir a problemática que rodeia este âmbito.

As alterações constantes aos códigos tributários incrementam a dificuldade dos contribuintes em realizar de maneira correta as suas obrigações fiscais. Especialmente nas temáticas em que a legislação se apresenta mais ambígua, como é a temática em apreço, criando dificuldades acrescidas na interpretação dos pressupostos necessários para a aplicação da lei. Por este motivo, o presente estudo pretende clarificar as distinções interpretativas existentes, entre a administração fiscal e o contribuinte, contribuindo para a segurança jurídica.

Vamos estudar, para efeitos da referida análise, os ativos correntes com especial incidência na vertente de clientes e de inventários, pois este tipo de imparidades apresenta uma elevada importância nas demonstrações financeiras, tendo por vezes um peso significativo nos resultados das empresas. As perdas por imparidade em ativos correntes referem-se a gastos e constituem uma matéria fundamental no apuramento do lucro tributável.

O estudo deste tipo de perdas por imparidade assume particular relevância, contabilística e fiscal, pois tratam-se de ativos correntes que se encontram representados em elevado número no tecido empresarial português. Este é composto principalmente por pequenas e médias empresas, e o seu reconhecimento ou não reconhecimento destas perdas, quando efectuado no instante certo, torna possível manipular os resultados obtidos, pois enfermam de subjetividade de cálculo.

Imparidade é sinónimo de perda de valor de um ativo, associada à diminuição da capacidade de criação de benefícios futuros para a empresa. Neste sentido, torna-se importante que este conceito tenha inerente uma característica qualitativa de prudência, determinante para a obtenção de demonstrações financeiras fiáveis. O custo histórico, aplicado juntamente com o princípio da prudência, estabelece um dos alicerces da informação contabilística (Martins, 2010).

Há uma divergência cada vez maior, não só em Portugal mas também noutros países, entre a contabilidade (resultado contabilístico) e fiscalidade (resultado fiscal), em consequência da introdução das *International Financing Reporting Standards* (IFRS). Sendo o principal problema a subjetividade em variadas áreas de relato financeiro.

A fiscalidade deve combater a subjetividade contabilística, procurando consagrar regras mais objectivas e menos permeáveis à manipulação dos resultados (Martins, 2017).

A aplicação das IFRS levou à divergência interpretativa entre a AT e os contribuintes, tornando a litigância cada vez maior. Havendo divergências entre o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e o CIRC é natural que exista litigância, logo, essa divergência vai fazer-se sentir nos conflitos existentes entre o Sujeito Passivo (SP) e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Deste modo, apurar os fatores fiscais e contabilísticos que permitam alcançar uma tributação justa é fundamental (Cairns *et al*, 2011).

Neste sentido, pretendemos, por vida de análise aos acórdãos proferidos pelos Tribunais, entre os quais o Supremo Tribunal Administrativo (STA), o Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) e ainda os tribunais arbitrais do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), identificar as operações que com frequência maioritária estão na base

dos conflitos entre o SP e a AT. Adicionalmente, procuraremos aferir qual é o sentido predominante das decisões jurisprudenciais proferidas pelos tribunais em matéria de perdas por imparidade em ativos correntes, e quais os fundamentos que conduzem a essas decisões, ou seja, pretendemos entender a tendência jurisprudencial associada a esta temática em relação aos litígios existentes entre a administração fiscal e o contribuinte.

2. Contextualização e Questão de Investigação

O SNC sucedeu ao Plano Oficial de Contabilidade (POC). Estes normativos apresentam divergências no que diz respeito à substância e à forma. Quanto à substância, a perspetiva concetual passou a ser económica, a abordagem contabilística passou a ser de relato e as normas a basearem-se em regras integrando juízos de valor. Já quanto à forma, alteraram-se o formato das demonstrações financeiras, a integração dos instrumentos de normalização e a adoção do código de contas. Deste modo, pode-se concluir que se verificou um aumento da importância da substância sobre a forma, com esta nova perspetiva económica (Cravo, 2009).

Segundo Machado (2009), uma das principais vantagens do SNC, face ao POC, é que este novo sistema privilegia a relevância, contrariamente ao POC em que a fiabilidade era a característica privilegiada, tendo uma maior utilidade na informação financeira. Grenha *et al.* (2009) salientam ainda a importância da integração do critério do justo valor como outra vantagem, visto que abrange um maior número de situações do que aquelas previstas no POC.

A contabilidade tem como principal objetivo a obtenção de uma imagem verídica e fiel da empresa para proporcionar informação útil na tomada de decisão. Por outro lado, a fiscalidade tem como principal objetivo a obtenção de receita pública e a redistribuição da riqueza.

Para a doutrina é unânime que, mesmo podendo prosseguir outros objetivos, a tributação fiscal tem como objetivo principal a arrecadação de receita para a cobertura de despesas públicas (Teixeira, 2016).

Esta necessidade de receita leva a fiscalidade a estabelecer normas próprias que conduzem a distintos critérios de reconhecimento e mensuração de rendimentos e gastos. Neste sentido, a contabilidade e a fiscalidade apresentam-se como duas realidades complementares e que divergem nos seus objetivos fundamentais, ou seja, são áreas interligadas, mas ambas têm a sua própria identidade e princípios (Lopes, 2013).

A lei fiscal é centrada na estabilidade da receita, focando-se, ainda, em combater a evasão e fraude fiscais. (Martins, 2017).

O Código do IRC, adaptado ao SNC através do Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de julho, manteve a ligação geral entre a contabilidade e a fiscalidade e

acolheu o modelo da dependência parcial, caracterizado pela aceitação do tratamento contabilístico sempre que não se encontrarem estabelecidas regras fiscais próprias. O modelo da dependência parcial encontra-se no número 1 do artigo 17.º do CIRC, definindo que o lucro tributável é constituído “pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

O modelo da dependência parcial entre a contabilidade e fiscalidade encontra-se assim reconhecido no Código do IRC, o qual evidencia que o lucro tributável é apurado a partir do resultado líquido contabilístico e das variações patrimoniais não reflectidas no mesmo, após ajustamentos positivos ou negativos previstos na letra da lei, para salvaguardar os requisitos e objetivos próprios da fiscalidade (Silva, 2011).

Neste sentido, existe uma influência recíproca entre contabilidade e fiscalidade no nosso país, em que o resultado calculado segundo as normas contabilísticas é considerado no processo de apuramento do lucro (ou prejuízo) fiscal. Ou seja, resulta da opção do legislador que este modelo não acolha nenhum extremo, isto é, a independência total entre o resultado contabilístico e o lucro tributável, nem por outro lado, o lucro tributável dependa na totalidade do resultado contabilístico (Pires, 2016).

A concretização do modelo da dependência parcial passa, assim, pela aceitação na fiscalidade de conceitos originariamente contabilísticos, isto é, conceitos que se desenvolveram como instrumento de mensuração das perdas e lucros das empresas (Sanches, 1998).

As imparidades são um dos temas que mais preocupações origina no âmbito contabilístico, pois são uma temática bastante dependente de estimativas, enfermam de subjetividade de cálculo e têm contributos de outras áreas especializadas, além de que, divergem da fiscalidade (Borges *et al.*, 2014).

Esta divergência é o ponto fulcral na origem de litígios entre a administração fiscal e o contribuinte, pois existe uma necessidade de aumentar a receita fiscal pelos Estados e as áreas com maior subjetividade são aquelas que permitem com maior facilidade esse aumento de receita. Desse modo, é fundamental perceber o sentido das decisões dos tribunais relativamente aos

confrontos existentes, de forma a criar uma linha de justiça fiscal e definir aquilo que o contribuinte pode fazer no sentido de planeamento fiscal.

O objetivo definido no ponto anterior centra-se em responder a uma questão fundamental: Quais os fatores geradores de litígios e qual o sentido maioritário das decisões dos tribunais nos litígios sobre Imparidades em Ativos Correntes?

Para respondermos de forma eficiente a esta questão, vamos: a) começar por analisar contabilisticamente e fiscalmente, a temática das perdas por imparidade no que se refere aos ativos correntes; b) analisar de seguida os acórdãos selecionados como amostra dos tribunais; c) estudar o sentido dos litígios entre os contribuintes e administração fiscal nesta área; e d) verificar o sentido maioritário das decisões dos tribunais.

A investigação desta temática torna-se ainda mais pertinente com o facto da legislação em vigor no nosso país, relativa ao Código do IRC nos artigos que a esta matéria fiscal dizem respeito, terem sido alterados e harmonizados recentemente, mais concretamente os artigos 35.º, 36.º, 37.º e 38.º que foram revogados pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Assim, uma análise às decisões tomadas pelos nossos tribunais com a aplicação da nova legislação é fundamental, para que os ajustes económicos envolvidos aumentem o grau de certeza na aplicação da lei.

3. Revisão da Literatura

3.1. Aspetos gerais sobre imparidades

A contabilidade é vista como sendo um sistema de informação indispensável no que respeita à tomada de decisão, constituindo a interface entre a fonte de informação, a organização e os utilizadores dessa mesma informação. Esta visão da contabilidade é fundamental para compreendermos que a realidade percebida pelo sistema é interpretada e será usada por todos os utilizadores, independentemente dos interesses que estes possuam na organização (Borges *et al.*, 2014).

Segundo Monteiro (2004), a informação contabilística serve não só a realidade económica como também a financeira e a fiscal, por este motivo exige-se à contabilidade rigor e integridade na informação divulgada.

Neste sentido, Lopes (2012) refere que as demonstrações financeiras de maior qualidade são aquelas em que as características da informação se regulam pelo definido na estrutura concetual do SNC, concretamente: fiabilidade, relevância, compreensibilidade e comparabilidade.

A principal preocupação da contabilidade passa por dar maior relevo à fiabilidade da informação financeira, de modo a suportar e a permitir a melhor tomada de decisão por parte dos utilizadores (Rodrigues, 2017).

Devido à globalização dos mercados financeiros e crescimento das empresas multinacionais, começou a surgir a necessidade da adoção de normas contabilísticas internacionais, dando origem à harmonização contabilística. Pois, havia necessidade de uma maior transparência e comparabilidade da informação financeira (Rodrigues, 2017).

A harmonização contabilística consiste num “processo que privilegia as especificidades económicas, sociais e culturais de cada país” (Lemos, 2006, p.4), comparativamente com a normalização contabilística, que “é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas” (Lemos, 2006, p.4). A harmonização contabilística tem como benefício a redução da diversidade das práticas existentes, permitindo facilitar a comparação das demonstrações financeiras dos diversos países (Murphy, 2000).

Vários autores defendem a divisão da harmonização contabilística em dois níveis, sendo estes a harmonização formal ou de jure e a harmonização

material ou de facto (eg. Ali, 2005; Fontes *et al.*, 2005; Giner e Mora, 2001). Estas duas correntes que conduziram o processo de harmonização contabilística levam a que a forma com que um determinado país atua tenha influência nas suas práticas contabilísticas (Nobes e Parker, 2006).

A União Europeia (UE) teve um papel impulsionador na harmonização contabilística, através da sua estratégia governamental que procurava envolver os representantes dos vários Estados Membros para que ajustassem as suas legislações. Neste contexto, os Tratados Europeus serviram como linha orientadora para a conjugação das legislações nacionais dos vários estados, garantindo a compatibilidade da informação financeira no mercado único comunitário. Só através dele foi possível reunir as condições necessárias para dar início ao processo de harmonização contabilística. Este processo percorreu variadas etapas e utilizou variados instrumentos de harmonização, fazendo parte destes: as Diretivas, as Comunicações e os Regulamentos (Rodrigues e Guerreiro, 2004).

A harmonização, na UE, teve como principal objetivo uma tentativa, por parte dos países que adotaram as normas internacionais de contabilidade, *International Accounting Standards* (IAS) e IFRS, de melhorar a qualidade contabilística, focando-se em eliminar as diferenças contabilísticas entre países. Neste sentido, os *standards* contabilísticos são vistos como a base para um sistema de elevada qualidade, pois havia determinados estudos a demonstrar que, na generalidade, *standards* contabilísticos não harmonizados ofereciam uma rigidez substancial às empresas e acresciam custos na elaboração da informação financeira (Burgstahler *et al.*, 2006).

Segundo Chand e Patel (2008), adotar as IFRS é um passo indispensável para permitir uma melhor comparação no relato financeiro.

A utilização global de um conjunto de normas de contabilidade harmonizadas tem a vantagem de promover a comparabilidade e a transparência da informação financeira (Tarca, 2012).

O SNC, por consequência da adaptação das normas internacionais de contabilidade, IAS/IFRS, assume-se como um sistema de normas contabilísticas baseado em princípios. Ou seja, procura conceber um sistema de relato financeiro amplo, flexível e responsabilizador. Obviamente que este tipo de sistema implica maior subjetividade no aplicar das normas (Guimarães, 2009).

Um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros (NCRF 6, §8). Ou seja, um ativo é um recurso do qual se esperam benefícios futuros, sendo que há uma imparidade quando se reduz essa expectativa de benefício.

A imparidade de ativos, como conceito, surgiu em Portugal através da tradução da expressão anglo-saxónica *Impairment*. Tendo origem nas normas internacionais de contabilidade, emitidas pela *International Accounting Standards Board* (IASB). O termo passou a fazer parte do quotidiano das empresas portuguesas, em termos contabilísticos, após a entrada em vigor do SNC no dia 1 de janeiro de 2010. Anteriormente à introdução da *IAS 36 – Impairment of Assets*, imparidade não era um tópico regularmente mencionado. Havia perdas de valor devido à “normal” depreciação (e extraordinária) dos ativos e ainda “amortizações extraordinárias” (J. Martins, 2010).

Como mencionado, o conceito de imparidade surgiu no nosso país através da introdução do SNC. Contudo, existia no POC uma referência a um conceito, denominado “desvalorizações excepcionais”, parcialmente semelhante àquilo que o SNC veio introduzir como imparidades. Concretamente no ponto 5.4.4, preconizava quanto às desvalorizações excepcionais dos elementos do ativo que: *“quando, à data do balanço, os elementos do ativo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença se for de prever que a redução desse valor seja permanente”*.

A imparidade equivale à desvalorização excecional do ativo do POC, quando o valor escriturado deste (após depreciação ou amortização) é superior ao seu valor recuperável, obtido através do maior valor entre o justo valor pela sua venda e o seu valor de uso (Göx e Wagenhofer, 2009).

Na prática, imparidade traduz-se numa perda de valor do ativo, por razões externas ou internas à entidade, implicando uma menor capacidade em gerar benefícios futuros (Vanza *et al.*, 2018).

Os ativos são depreciados/amortizados através de uma imputação sistemática da quantia depreciável durante a sua vida útil, devendo resultar num gasto do período registado na contabilidade (Costa *et al.*, 2014).

Mensurar fiavelmente um ativo através do justo valor é descrito como bastante complexo. No entanto, estudos concluíram que as estimativas pelo justo valor tinham maior relevância para os investidores do que o custo histórico (Georgiou e Jack, 2011).

Bae *et al.* (2008); Aharony *et al.* (2010) (citado por Oliveira *et al.*, 2018) referem que com a introdução do SNC em Portugal, a imparidade de ativos se tornou num aspeto inovador no nosso sistema contabilístico. Este sistema contabilístico *standard* é baseado nas IAS/IFRS, sendo estes sistemas ancorados na mensuração pelo justo valor dos ativos e passivos. Como são caracterizados por ter um vasto conjunto de requisitos de divulgação, isso permite-lhe uma ampla utilização desse justo valor.

O conceito de justo valor, na contabilidade, deriva da relação necessidade/utilidade. No geral, os bens patrimoniais existem para suprir as necessidades dos projetos e almejando a criação de valor (Lopes de Sá, 2008).

Imparidade pode ser definida como a ocorrência de uma mudança para pior, ou ainda como a redução de uma qualidade, uma deterioração. Na visão contabilística, podemos sustentar que uma imparidade ocorre quando há uma perda ou diminuição de parte da utilidade de um ativo. Ou seja, quando há uma perda de valor excepcional de um ativo, podendo ser causada, por exemplo, por um acidente, obsolescência ou pelo próprio uso. A imparidade de um ativo surge quando este deixa de produzir benefícios económicos futuros, totalmente ou parcialmente (Oliveira *et al.*, 2018).

A investigação em contabilidade tem, sobre a questão relativa aos destinatários da informação financeira, duas linhas distintas de análise. Por um lado, tem aqueles que entendem que o objetivo original da informação financeira é o de servir de base para a valorização das organizações. Por outro lado, aqueles que entendem que os utilizadores da informação financeira são constituídos por um vasto conjunto de partes interessadas e que, por isso, a informação não deve ser preparada tendo em mente os objetivos de um grupo em detrimento dos demais (Martins, 2010).

Para os diversos utilizadores da informação financeira, a importância das perdas por imparidade pode ser justificada pelos potenciais impactos do reconhecimento, em termos de alterações da posição financeira (Balanço) ou em termos de alterações de desempenho (Demonstração dos Resultados). Sendo

de extrema importância e interesse para os utilizadores desta informação financeira, credores e investidores, um conhecimento adequado decorrente do reconhecimento de perdas por imparidade (Albuquerque *et al.*, 2011).

Segundo Martins, Silva, e Gama (2014) reconhecer perdas por imparidade pode gerar importantes variações nas Demonstrações Financeiras das organizações. Logo, é fundamental que os ativos respetivos sejam reconhecidos e mensurados de forma correta, de maneira a que as demonstrações financeiras possam transpor uma imagem real da situação da empresa. Verificando-se, ainda, que atualmente, as empresas têm divulgado cada vez mais informação relativamente ao reconhecimento e mensuração das perdas por imparidade e suas reversões.

Rennekamp *et al.*, (2014) concluiu nas suas análises que, repetidas vezes, as organizações alteram as suas decisões de investimento de acordo com imparidades ocorridas, sugerindo que a possibilidade ou impossibilidade futura de reversão dessas imparidades afeta as decisões de investimento.

As imparidades de ativos expressam a extensão em que os valores dos ativos das empresas estão a ser reduzidos devido a preocupações com o retorno futuro esperado. O reconhecimento, pelas empresas, das imparidades de ativos e as divulgações associadas que determinam o valor de imparidades são uma obrigação das organizações (Vanza *et al.*, 2018).

Estudos recentes apontam que as imparidades de ativos podem ser usadas pelas empresas para implementar estratégias de “gestão” de resultados. A mais popular é aquela que considera as imparidades como “movíveis” para atingir metas financeiras. Ou seja, os gestores usam as imparidades de ativos de forma oportunista, retardando o registo de perdas por imparidade na esperança que as condições melhorem a tempo de evitar a perda de valor. Ou, então, podem registar uma perda por imparidade de valor superior àquela justificada economicamente de modo a aumentar os rendimentos reportados em períodos futuros (Gunn *et al.*, 2018).

Quando os gestores têm o incentivo de manipular a contabilidade através das imparidades de ativos, fazem-no, em geral, utilizando medidas de justo valor adulteradas. O que gera um certo nível de insegurança quanto ao justo valor como informação relevante para os investidores (Andrews, 2012).

Não há dúvida que as imparidades de ativos geram custos que afetam os resultados financeiros das organizações. Este é o principal motivo da manipulação da contabilidade nesta área (Vasile *et al.*, 2015).

No reconhecimento de Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber (PIDR) por parte das empresas, a literatura internacional mostra a utilização, por vezes imprópria, destes ativos, de modo a atingirem os objetivos definidos pela gestão ou as expectativas dos analistas. Verificando-se que, nos períodos onde os resultados são elevados, as empresas reconhecem PIDR em excesso, criando assim “reservas ocultas” no balanço, com o intuito de posteriormente melhorarem os resultados da organização quando estes se prevêem inferiores aos esperados pelos analistas (Jackson e Liu, 2010).

3.2. Aspetos Contabilísticos das Imparidades

O conceito de perda por imparidade encontra-se regulado, de uma forma geral, na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 12 – *Imparidade de Ativos*. Esta norma tem por base, como referido, a IAS 36 – *Impairment of Assets*, adotada pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro, não tendo sido, esta última, integralmente convertida para o normativo nacional. Em termos genéricos, verifica-se que a IAS 36 é bastante mais extensa que a NCRF 12, tendo-se ajustado a norma à realidade portuguesa, que é menos complexa, sem prejudicar o essencial do normativo (Borges *et al.*, 2014).

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

Segundo estes autores, Karampinis e Hevas (2014), os *cash-flows* futuros que o ativo vai gerar são uma componente fundamental no cálculo da quantia recuperável e do valor de uso, para o cumprimento dos referidos testes de imparidade. Referindo, ainda, que através desta norma os gestores podem tomar decisões que lhes permitem antecipar ou diferir os resultados, sem infringir regras contabilísticas.

Neste sentido, ao nível nacional, como mencionado anteriormente, temos a NCRF 12, sendo que o objetivo desta norma é o de clarificar os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus ativos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável (NCRF 12, §1).

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

O Justo Valor é a quantia que será obtida pela venda de um ativo ou unidade geradora de caixa numa transação entre partes dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas. Valor de Uso é o montante presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera que resultem do uso do ativo e da sua venda no final da sua vida útil (NCRF 12, §4). Ou seja, podemos afirmar que o justo valor menos os custos de alienação irá resultar no preço do ativo, transaccionado entre partes sem qualquer relacionamento entre elas e num acordo de venda vinculativo.

Deve ser avaliado pela entidade, em cada data de relato, se há qualquer indício de que um ativo possa estar em imparidade (NCRF 12, §5). Existindo informações, que podem ser de fonte interna ou externa, de que um ativo poderá estar em imparidade, devem ser efetuados os respetivos testes. O objetivo destes testes será de verificar a possível redução do valor recuperável dos ativos e devem realizar-se após o cálculo das depreciações/amortizações (NCRF 12, §7 e §8).

Estando o nosso estudo a incidir sobre Ativos Correntes, é fundamental, para este trabalho, analisar a NCRF 18 - *Inventários* e a NCRF 27 - *Instrumentos Financeiros*, esta última na sua vertente de Clientes.

Os Inventários são definidos como sendo os ativos: a) detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial; b) no processo de produção para tal venda; ou c) na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços (NCRF 18, §6).

Considerados essenciais para o crescimento da atividade das organizações, os inventários devem ser registados contabilisticamente com rigor e ajustados regularmente para que seja reflectido nas demonstrações de resultados o seu valor correto.

Devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo (NCRF 18, §9). A mensuração inicial do custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de produção e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e na sua condição atual (NCRF 18, §10). Por sua vez, o custo de compra, deve incluir direitos de importação e outros impostos, custos de transporte, manuseamento e outros custos, são deduzidos os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes (NCRF 18, §11).

Como vimos anteriormente, na mensuração, os inventários são valorizados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Ou seja: i) se o custo for menor que o valor realizável líquido, então mantém-se o custo; ii) se o custo for maior que o valor realizável líquido, ajustam-se os inventários para o valor realizável líquido, resultando uma perda por imparidade em inventários. O valor realizável líquido será estimado, o mais fielmente possível, com base em provas que demonstrem que as quantias a recuperar com a venda dos inventários são inferiores ao seu custo, ou seja, será a quantia líquida esperada com a venda do inventário (Borges *et al.*, 2014).

Os inventários, habitualmente, são mensurados pelo custo, a não ser que estejam danificados, total ou parcialmente obsoletos, ou os seus preços de venda tiverem diminuído, nestes casos podem ser mensurados pelo valor realizável líquido (NCRF 18, §28).

Nem sempre o custo dos inventários pode ser recuperável, como referimos previamente. Nessas circunstâncias, é essencial ajustar o valor dos inventários. Esse ajustamento não pode ser de valor superior ao custo, uma vez que os bens do ativo não devem ser registados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda (Rosário, 2013).

Proporcionar rendimentos às organizações é um dos objetivos centrais dos inventários. Porém, caso não sejam alienados num curto espaço temporal os seus preços podem diminuir drasticamente, sendo fundamental a sua avaliação com regularidade de modo a serem mensurados com fiabilidade. Nesse sentido, torna-se essencial para as organizações o registo de perdas por imparidade em inventários.

Os Clientes, no caso concreto das dívidas a receber, estão definidos como ativos financeiros (NCRF 27, §5). É considerado um ativo financeiro um ativo que corresponda a um direito contratual de receber dinheiro de outra entidade. Os ativos (e passivos) financeiros com maturidade definida (instrumentos variados como: clientes, fornecedores, contas a receber e contas a pagar) devem ser mensurados, em cada data de relato, ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade (NCRF 27, §11 e §12). As perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, após o seu reconhecimento, devem ser avaliadas no final do período contabilístico, devendo este reconhecimento ser efetuado apenas quando existir uma evidência objetiva de um evento de perda,

como por exemplo, uma dificuldade considerável do devedor em realizar o pagamento ou probabilidade de falência do devedor. Após a verificação de uma dessas situações de evidência objetiva, ou outra das referidas no normativo, deverá ser reconhecida uma perda por imparidade, reduzindo, ou anulando na totalidade o valor do ativo (NCRF 27, §23 e §24). No entanto, após o reconhecimento contabilístico da imparidade a sua aceitação fiscal não é certa, dependendo da fase em que se encontra a cobrança e, ainda, do seu prazo de mora (Rodrigues, 2014). Ou seja, para o tratamento das PIDR devemos considerar tanto as normas contabilísticas como, também, as normas fiscais.

A mensuração dos instrumentos financeiros, relativos a clientes e a contas a receber, de ser efetuada ao custo ou ao custo amortizado, menos as perdas por imparidade (Santos, 2010).

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

3.3. O Tratamento Fiscal

O IRC pretende alcançar o rendimento líquido dos entes coletivos, excluindo os rendimentos isentos e não sujeitos, partindo do resultado líquido contabilístico do período, obtido pela diferença entre rendimentos e gastos (Pires, 2016). Neste contexto, torna-se fundamental que as empresas possuam contabilidade organizada, pois o lucro tributável é determinado com base nesta contabilidade (Nabais, 2015).

Concretizado no artigo 17.º do CIRC, o lucro tributável das empresas 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 posteriormente corrigido, através de acréscimos ou deduções, nos termos do CIRC.

A matéria coletável será apurada através do lucro tributável, deduzido dos benefícios fiscais, bem como de prejuízos fiscais passíveis de dedução (CIRC, art. 52.º). Nesse sentido, o IRC devido será calculado com base na aplicação da taxa (ou taxas) prevista à matéria coletável, com a subsequente dedução e/ou acréscimo de ajustamentos decorrentes da legislação em vigor, de forma a quantificar o imposto a pagar ou a recuperar.

As perdas por imparidade em inventários têm o seu tratamento fiscal definido no Código do IRC. O artigo 26.º deste Código define que, para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos de inventários são aqueles que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem: a) custos de aquisição ou de produção; b) custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas; c) preços de venda deduzidos da margem normal de lucro; e d) preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

O critério que seja adotado para efeitos de mensuração dos inventários deve ser uniformemente seguido nos períodos de tributação seguintes. A mudança de critério pode acontecer sempre que sejam justificadas por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira (CIRC, art. 27.º).

O tratamento fiscal dos inventários assemelha-se ao tratamento contabilístico, baseando-se, ambos, na mensuração pelos custos.

No apuramento do lucro tributável são dedutíveis as perdas por imparidade em inventários até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido, sendo este o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo deduzido dos custos necessários de acabamento e venda. A reversão das perdas por imparidade, que pode ser parcial ou total, concorre para a formação do lucro tributável na exata medida das imparidades deduzidas no passado (CIRC, art. 28.º).

Tal como vimos anteriormente para os inventários, também as perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes têm o seu tratamento fiscal previsto no CIRC. As perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes são dedutíveis para efeitos fiscais quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores e estejam relacionadas com créditos que resultem da atividade normal da entidade ou sejam relativas a recibos por cobrar reconhecidos pelas empresas de seguros (CIRC, art. 28.º-A). Consideram-se de créditos de cobrança duvidosa as perdas por imparidade em que o devedor tenha pendente processo de execução ou insolvência, os créditos tenham sido reclamados judicialmente e estejam em mora há mais de 6 meses com provas objetivas da imparidade e de diligências realizadas para recebimento desses créditos. As perdas por imparidade em créditos têm uma percentagem limite, anual acumulada, que pode ser dedutível ao lucro tributável, sendo: a) 25 % para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses; b) 50 % para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses; c) 75 % para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses; e d) 100 % para créditos em mora há mais de 24 meses. Por outro lado, não são considerados créditos de cobrança duvidosa aqueles sobre o Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais, os créditos cobertos por seguro, ou aqueles sobre empresas participadas consoante respetivos pressupostos identificados na lei (CIRC, art. 28.º-B).

Como referido, perda por imparidade é o excedente da quantia escriturada de um ativo em relação à sua quantia recuperável, essa eventual diferença entre quantias registadas e quantias recuperáveis, traduzem estimativas de redução de valor dos ativos. Estas estimativas de perdas traduzem-se em gastos e

afetam os resultados e o desempenho, a posição financeira e a imagem patrimonial das entidades. Sendo gastos com uma forte disciplina normativa contabilística não deixam de apresentar também questões delicadas no âmbito tributário. Por exemplo, existirão prováveis divergências entre as empresas e a administração fiscal quando as primeiras reconhecerem apenas uma parcela da quantia escriturada do bem como desvalorização. No entanto, não nos podemos esquecer da subjetividade que estará sempre associada à tradução numérica numa perda de valor do ativo (Martins, 2010).

Se no plano contabilístico, o tratamento de perdas por imparidade se apresenta como muito delicado, também no plano fiscal o respetivo enquadramento não é linear. Com efeito, a compreensível cautela do legislador e a natureza específica das perdas por imparidade, poderão acrescentar divergências entre as empresas e administração fiscal.

Um tema que será basilar no confronto entre as regras contabilísticas e as normas tributárias é a periodização do lucro tributável, prevista no artigo 18.º do CIRC, consagrada como base de imputação fiscal (Martins, 2017).

O artigo 18.º do CIRC impõe que os rendimentos e os gastos sejam imputáveis ao período de tributação em que foram obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica. Estabelecendo ainda que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitantes a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Abordar o reconhecimento temporal dos rendimentos e gastos no apuramento do imposto é crucial, não só pela importância conferida pelo CIRC, mas, também, por constituir uma área de eleição na fiscalização exercida pela administração fiscal (Vasconcelos e Pinto, 2012). Neste contexto, o artigo 18.º do CIRC define o princípio da especialização dos exercícios (como designado no POC), de acordo com o qual os rendimentos e os gastos deverão ser imputados ao exercício a que respeitam, sendo irrelevante o exercício em que eles se materializam.

A imputação de rendimentos ou gastos a um determinado período fiscal obedece a um critério económico, sendo contabilizados os créditos ou débitos afetos a uma operação e não o seu pagamento ou recebimento (Morais, 2009).

Pese embora a rigidez associada ao regime da periodização dos exercícios, este deve manter um mínimo de flexibilidade, na medida em que, não raras vezes, a consideração de um rendimento ou gasto, implica necessariamente um juízo de valor, envolvendo um certo grau de subjetividade.

A letra da lei é, muitas vezes, insuficiente para determinar com precisão o tratamento fiscal que o legislador pretendeu dar a cada caso. Perante a insuficiência da lei, as incertezas e lacunas são colmatadas pela jurisprudência e pela doutrina, muitas das vezes elaboradas pela própria administração fiscal.

O objectivo da AT passa, entre outros, por angariar receita para o Estado. Desse modo, e sem prejuízo dos princípios constitucionais e administrativos que orientam a conduta da Administração Pública no sentido de um procedimento justo para o contribuinte, a interpretação da lei fiscal por parte da AT será sempre no sentido de atingir esse fim de angariação de receita.

Nesse sentido, e porque o contribuinte irá, igualmente, procurar uma interpretação normativa que lhe permita diminuir a sua matéria tributária o máximo possível, haverá uma tendência para que surjam conflitos na interpretação das normas, que levarão a que os contribuintes impugnem administrativa e judicialmente os atos da administração fiscal.

Existindo estes dois objetivos distintos, por parte da AT e do contribuinte, os litígios tornam-se naturais, sendo fundamental a existência de instituições, os tribunais, que da forma mais imparcial possível analisem a letra e o espírito da lei e decidam em conformidade. Sendo, por este motivo, essencial uma análise à jurisprudência nacional existente.

4. A litigância fiscal e o regime das Perdas por Imparidade em Ativos Correntes: análise à jurisprudência

4.1. Metodologia e Amostra

A seleção da metodologia a empregar tem um impacto fulcral no processo de investigação científica. A investigação científica tem como principal obtenção responder a questões, partindo dos objetivos estabelecidos e atendendo ao método de investigação mais adequado para os alcançar.

A investigação rege-se por dois métodos distintos: qualitativos e quantitativos. Os métodos qualitativos assentam em análises detalhadas e refletem perceções da realidade, sendo mais orientados para aspetos concetuais. Em oposto, os métodos quantitativos preocupam-se com a medição e quantificação dos dados numéricos e variáveis, a serem utilizados em testes estatísticos (Hudaya e Smark, 2016).

Para a realização desta investigação selecionamos o uso de métodos qualitativos, pois esta estratégia de investigação encontra-se de forma frequente associada ao estudo de caso, sendo o que melhor se relaciona com os objetivos que pretendemos alcançar. O estudo de caso é utilizado como instrumento de investigação há décadas, em inúmeras áreas, o que dificultou que fosse estabelecida uma definição própria do conceito, sendo caracterizado como uma pesquisa em profundidade que confronta informação de fontes distintas gerando uma análise detalhada. Sendo possível incrementar o conhecimento que temos da temática a investigar, o que permite um maior conhecimento e uma melhor tomada de decisão (Scholz e Tietje, 2002).

Tendo em vista o objetivo do nosso estudo, o instrumento de observação eleito foi a análise de casos jurisprudenciais. Ou seja, a análise aos acórdãos dos tribunais. Como resultado desta escolha, uma parte considerável deste trabalho envolve a interpretação da legislação tributária, que assume, nos dias de hoje, uma importância cada vez maior para a tomada de decisões de planeamento fiscal. Esta análise tem como objetivo permitir compreender a jurisprudência contida na amostra, bem como as questões que esses acórdãos suscitam em matéria de Perdas por Imparidade em Ativos Correntes. Desta forma, o presente estudo, utilizará ainda o *legal research method* como método

complementar da investigação (eg. McConville e Chui (2007), Hutchinson e Duncan (2012) e Chisthiani (2016)).

Segundo Shackelford e Shevlin (2001), *legal research* consiste na avaliação dos efeitos dos impostos nas transações económicas.

A utilização do método supramencionado apresenta múltiplas vantagens, tais como: o facto de permitir identificar fontes legais que ajudem ao reconhecimento de um determinado problema previamente identificado, conduzindo à sua resolução; o facto de permitir ainda ser utilizado como uma ferramenta que expande os conhecimentos do sistema jurídico, tanto no que concerne aos aspetos legais, como os operacionais, pois proporciona o aumento do conhecimento de processos similares, melhorando o entendimento de determinadas questões legais específicas, podendo levar a novas perspetivas relevantes sobre estas (McConville e Chui, 2007).

Segundo McConville e Chui (2007), existem três tipos de *legal research*, sendo eles o *doctrinal legal research*, o *non-doctrinal legal research* e *international and comparative legal research*, que não se coaduna com a presente investigação. Para este autor, *doctrinal legal research* consiste na utilização de sentenças e estatutos judiciais para clarificar a lei, enquanto que *non-doctrinal legal research* consiste numa “nova abordagem para o estudo da lei no contexto político mais amplo com o uso de vários outros métodos retirados das disciplinas das ciências sociais e humanas” (McConville e Chui, 2007, p. 5).

O conceito *doctrinal legal research* é também definido como sendo uma “pesquisa que fornece uma exposição sistemática das regras que regem uma determinada categoria jurídica, analisando a relação entre regras, explicando áreas de dificuldade e, talvez, prevendo desenvolvimentos futuros” (Hutchinson e Duncan, 2012, p. 15).

Na presente investigação, o método utilizado será o *doctrinal legal research*, uma vez que é aquele que melhor se adequa à presente investigação, visto que recorreremos a acórdãos que tratam de conflitos entre a administração fiscal e o contribuinte, permitindo-nos verificar qual o sentido maioritário das decisões dos tribunais.

4.2. Questão de Investigação

A utilização prática de forma correta e com base legal das normas tributárias que definem as Perdas por Imparidade em Ativos Correntes são, de certo modo, complexas de compreender e aplicar, caracterizando-se por ser uma das matérias fiscais que repetidas vezes gera conflitos legais entre o contribuinte e a AT, apresentando um elevado potencial de litigância. Desse modo, este estudo vai incidir exatamente nas problemáticas consideradas como base desses conflitos, permitindo reconhecer e analisar os elementos mais comuns que são responsáveis pelos litígios fiscais nesta área.

Seguindo esta orientação, desejamos responder à seguinte questão de investigação:

- Quais os fatores geradores de litígios e qual o sentido maioritário das decisões dos tribunais nos litígios sobre Imparidades em Ativos Correntes?

4.3. Definição da Amostra

Atendendo ao objetivo do nosso estudo, e à questão de investigação que pretendemos responder, foi eleita a análise de acórdãos dos tribunais estaduais fiscais portugueses de nível superior (STA, TCAN e TCAS) e ainda dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, como ferramenta de observação.

De forma a demonstrar um panorama mais generalizado, foi analisada a jurisprudência de órgãos da jurisdição administrativa e fiscal de distintas hierarquias e competências, enunciados no parágrafo anterior, constituindo, para o efeito, uma amostra mais alargada da posição adoptada pelos tribunais nos litígios que colocam em confronto a AT e os contribuintes na temática das perdas por imparidade em ativos correntes.

Os acórdãos em análise foram selecionados em concordância com a *Coletânea Tributária Anotada 2018* da PwC, jurisprudência das páginas 874 a 878, cujas respetivas decisões de âmbito tributário foram proferidas entre 2003 e 2016, resultando numa amostra composta por 24 acórdãos.

Quadro 1: Lista de acórdãos da amostra.

Data do Acórdão:	Processo n.º:	Valor do Processo:
30 de setembro de 2003	TCAS 05461/01	1.719.970\$00.
17 de dezembro de 2003	TCAS 00162/03	4.151.304\$00
13 de janeiro de 2004	TCAS 01091/03	1.383.380\$00
25 de abril de 2004	TCAN 04778/01	2.805.761\$00
11 de outubro de 2005	TCAS 00407/03	53.380.457\$00
6 de junho de 2006	TCAS 00461/03	5.180.639\$00
14 de junho de 2006	TCAN 00258/04	4.938.347\$00
26 de outubro de 2006	TCAN 00309/04	1.338.960\$00
18 de janeiro de 2007	TCAN 00049/01	82 276,62 €
24 de janeiro de 2007	STA 0491/06	2 252 912,01 €
13 de março de 2007	TCAS 01576/07	1 149 972,56 €
18 de dezembro de 2008	TCAS 02293/08	23.200.000\$00
17 de fevereiro de 2009	TCAS 02703/08	246 089,69 €
23 de fevereiro de 2010	TCAS 03751/10	713.800\$00
23 de novembro de 2010	TCAS 03869/10	694 453,13 €
15 de fevereiro de 2011	TCAS 03998/10	86 098,17€
10 de novembro de 2011	TCAN 00123/03	14 963,94 €
23 de abril de 2013	TCAS 05813/12	659 687,58 €
2 de julho de 2013	TCAS 05736/12	78 383,23 €
14 de fevereiro de 2015	TCAS 07661/14	14 727 061,93 €
3 de dezembro de 2015	TCAS 01108/16	62.922.144\$00
25 de fevereiro de 2016	TCAN 04810/04	39 880,06 €
29 de abril de 2016	CAAD 588/2015-T	4 664,28 €
2 de outubro de 2016	CAAD 638/2015-T	331 218,87 €

A escolha destes acórdãos como instrumento de análise é benéfica tendo em conta os objetivos do estudo, no sentido em que são consideradas um número substancial de decisões ar sobre esta matéria fiscal, abrangendo diversas situações de aplicação e as decisões proferidas podem ser consultadas nos respetivos *websites* dos tribunais, estando em certa medida facilmente ao acesso do público.

4.4. Análise e discussão dos acórdãos

Neste ponto iremos desenvolver a análise e discussão dos acórdãos, a qual será feita em quatro partes. A primeira compreende a descrição sumária de cada litígio. Aí é exibido, de forma sucinta, o caso em concreto, identificada a operação objeto do litígio e, ainda, o sentido da decisão dos tribunais, isto é, se favorável à administração fiscal ou ao contribuinte. A segunda parte envolve a quantificação, em função da sua natureza, das operações que foram objeto de litígio. Na terceira parte é determinado o número de decisões tomadas pelos tribunais favoráveis e desfavoráveis à AT, da totalidade dos acórdãos que integram a amostra, em termos quantitativos e percentuais. Por último, a quarta fase envolve uma análise mais profunda dos acórdãos da amostra.

Nesta última fase serão identificadas as questões que, de forma mais frequente, se encontram no centro da divergência entre a AT e o sujeito passivo (SP) e que são levadas à justiça nos litígios desta matéria fiscal, qual a argumentação apresentada pelas partes em confronto e qual a fundamentação que serviu de apoio à decisão dos tribunais. No decorrer desta etapa, será ainda realizada uma breve análise crítica às conclusões que vão sendo obtidas, designadamente no que respeita à fundamentação evocada pela AT para corrigir o lucro tributável do contribuinte com base no regime das imparidades, bem como à decisão dos tribunais.

4.4.1. Descrição sumária dos acórdãos

Com o objetivo de compreendermos cada um dos acórdãos incluídos na amostra e quais as questões que originaram maior polémica em matéria de Perdas por Imparidade em Ativos Correntes, apresentamos, no Quadro 2 uma descrição sumária de cada acórdão, quais as operações que estão na base dos litígios e a favor de quem penderam as decisões dos tribunais.

Ao tempo de vários dos acórdãos selecionados e analisados, a expressão provisão para créditos de cobrança duvidosa que aparece descrita, era equivalente ao conceito de imparidade¹.

¹ Doravante, onde se lê provisão, leia-se imparidade.

Quadro 2: Quadro síntese da descrição dos acórdãos e respetivas decisões dos Tribunais.

Acórdão Processo n.º:	Objeto do litígio:	Descrição Sumária:	Decisão do Tribunal
TCAS 05461/01	Provisão para depreciação de existências	<p>O SP constituiu uma provisão para depreciação de existências que a AT não aceitou como custo fiscalmente dedutível por alegada falta de elementos oficiais (como faturas, tabelas ou preços dos fornecedores) considerados idóneos. A AT declarou que a provisão foi calculada sem base legal e procedeu a correções que resultaram em liquidação adicional ao IRC do exercício de 1993. O SP defendeu-se alegando que a tabela de preços apresentada como prova documental é legalmente adequada ao efeito.</p> <p>O TCAS teve que decidir se a AT atuou dentro da legalidade ao não considerar como custo do exercício a provisão constituída para depreciação de existências ou se esta deveria ser aceite.</p>	A favor do SP
TCAS 00162/03	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	<p>O SP constituiu uma provisão para fazer face a créditos de cobrança duvidosa, com referência ao exercício de 1991, que a AT não considerou como custo fiscalmente dedutível ao lucro tributável, pois alegadamente não haveria prova da realização de diligências para a cobrança dos créditos em dívida, procedendo a correções à matéria</p>	A favor da AT

		<p>coletável, que resultaram em liquidação adicional.</p> <p>O TCAS teve que decidir, à luz do regime das PI, se as diligências efetuadas pelo SP estão de acordo com a lei, ou se a AT agiu corretamente ao não aceitar a provisão como custo fiscal.</p>	
<p>TCAS 01091/03</p>	<p>Provisão para créditos de cobrança duvidosa em sede de IRS</p>	<p>O SP (empresário em nome individual) considerou no exercício de 1997 uma dívida de um cliente como despesas gerais na rubrica provisões da declaração modelo 2 do IRS, não tendo tal sido aceite fiscalmente pela AT porque o sujeito passivo não possuía contabilidade onde a provisão fosse evidenciada como tal. Alegando, por sua vez, o SP que a não existência de contabilidade organizada não é impeditiva da demonstração da realidade e que estaria cumprido o princípio da especialização dos exercícios.</p> <p>O TCAS teve que decidir, à luz do regime das PI, se a AT atuou dentro da legalidade ao não aceitar fiscalmente a provisão em sede de IRS ou se a mesma deveria ser aceite.</p>	<p>A favor do SP</p>

<p>TCAN 04778/01</p>	<p>Provisão para créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis</p>	<p>A AT efetuou uma liquidação adicional ao IRC de 1995 do SP, devido a correções, tendo como problemática créditos considerados incobráveis, pois não haveria qualquer documento legal relativo à incobrabilidade, pelo que o SP concordou e entregou uma declaração de substituição do exercício de 1995, passando aquele montante a dizer respeito a provisões para créditos de cobrança duvidosa, que também não foram aceites fiscalmente pela AT, de acordo com o princípio da especialização, pois os créditos já estariam em mora há mais de 2 anos. O TCAN teve que decidir, à luz do regime das PI, se as dívidas deveriam ou não ser aceites fiscalmente pela AT.</p>	<p>A favor da AT</p>
<p>TCAS 00407/03</p>	<p>Provisão para créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis</p>	<p>O SP reclama a caducidade do processo de inspeção levado a cabo pela AT e também a não aceitação fiscal de provisões. A inspeção fiscal levou a correções nos exercícios de 1996, 1997 e 1998 do SP, pela não aceitação fiscal de provisões para créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis. A AT alega que não podem ser constituídas provisões para créditos de cobrança duvidosa quando os créditos reclamados judicialmente vêm de anos anteriores ao do exercício em causa, princípio da especialização dos exercícios, dizendo ainda que foram considerados como</p>	<p>A favor da AT</p>

		<p>créditos incobráveis sem que nos exercícios anteriores tivesse sido constituída qualquer provisão para lhes fazer face.</p> <p>O TCAS teve que apreciar e decidir se as correções efetuadas pela AT e respetiva liquidação adicional se respeitaram a lei.</p>	
TCAS 00461/03	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	<p>O SP constituiu, no exercício de 1994, uma provisão para créditos de cobrança duvidosa referentes a dívidas de clientes relativas aos quatro exercícios anteriores, que a AT não aceitou, como custo fiscalmente dedutível, pois alegadamente não foram realizadas as diligências legalmente necessárias. Desse modo, não se encontravam satisfeitos os procedimentos passíveis de considerar este custo como dedutível ao lucro tributável, efetuando uma liquidação adicional ao IRC em resultado das correções.</p> <p>O TCAS teve que decidir se esta ação da AT estava correta.</p>	A favor da AT
TCAN 00258/04	Provisão para créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis	<p>O SP constituiu uma provisão para fazer face a créditos de cobrança duvidosa no exercício de 1996 referente a dívidas de clientes do ano de 1993, que depois passou para créditos incobráveis, tendo feito as diligências necessárias ao longo dos anos, mas sem efetuar a provisão no exercício em que a dívida entrou em cobrança duvidosa. A AT não aceitou esta provisão como fiscalmente</p>	A favor da AT

		<p>dedutível ao lucro tributável, pelo princípio da especialização dos exercícios, efetuando as correções esperadas e liquidação adicional.</p> <p>O TCAN teve que averiguar se a provisão constituída pelo SP era passível de dedução fiscal ou se a decisão da AT de não aceitação era a correta.</p>	
TCAN 00309/04	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	<p>A AT, na sequência de uma inspeção tributária, liquidou adicionalmente imposto ao exercício de 1997, com o fundamento de que a provisão para créditos de cobrança duvidosa tinha sido indevidamente registada na contabilidade. Essa provisão já deveria ter sido constituída num exercício anterior, visto já estarem reunidos os requisitos para tal, pelo que não estaria verificado o princípio da especialização dos exercícios, sendo tal decisão sido impugnada pelo SP.</p> <p>O TCAN teve que decidir se a decisão da AT estava correta ou se a provisão deveria ser aceite fiscalmente.</p>	A favor da AT
TCAN 00049/01	Provisões e cessão de créditos. Benefícios fiscais	<p>A AT na sequência de uma inspeção tributária, às contas de 1995, 1996, 1997 e 1998, efetuou correções em sede de IRC, que afetaram provisões do exercício de 1997. Estas provisões vinham da cessão de créditos que foi feita entre o SP e outra entidade, não resultando alegadamente tais créditos</p>	A favor da AT

		<p>da atividade normal do SP. Consequentemente, não foram aceites como custo fiscal, o contribuinte impugnou tal decisão.</p> <p>O TCAN teve que decidir à luz do regime das PI se a decisão da AT foi a correta.</p>	
<p>STA 0491/06</p>	<p>Provisão para créditos de cobrança duvidosa – Empresa participada</p>	<p>O SP declarou, para efeitos de dedução fiscal, no exercício de 1999, várias provisões para créditos de cobrança duvidosa, das quais a principal é referente a uma dívida de uma empresa na qual detém participação. A AT não aceitou a provisão da participada como fiscalmente dedutível. Além de ser uma participada, o risco de incobrabilidade da dívida não se encontrava devidamente justificado, resultando, após correção ao IRC, liquidação adicional.</p> <p>O STA teve que decidir à luz do regime das PI se a provisão deveria ou não ser aceite fiscalmente.</p>	<p>A favor da AT</p>
<p>TCAS 01576/07</p>	<p>Provisão sobre créditos do Estado</p>	<p>O SP declarou, no exercício de 1998, um custo fiscal referente a dívida da Região Autónoma da Madeira. Como esta região é considerada “Estado” não poderia de acordo com o CIRC ser considerada provisão, pelo que o contribuinte teria no exercício de 1997, contabilizado esta verba como proveito, sem ter recebido ainda qualquer valor. A AT não aceitou este custo como fiscalmente dedutível, efetuando liquidação adicional ao IRC de 1998, para o efeito invocou erro</p>	<p>A favor da AT</p>

		<p>contabilístico, sendo de Região Autónoma a dívida corretamente nunca iria originar provisão, mas poderia ser considerada crédito incobrável.</p> <p>O TCAS teve que decidir a legalidade da liquidação adicional.</p>	
TCAS 02293/08	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	<p>O SP constituiu uma provisão para créditos de cobrança duvidosa no exercício de 1995 que a AT não aceitou como fiscalmente dedutível, aplicando uma liquidação adicional após correções ao IRC. O impugnante (SP) e o cliente devedor eram controlados pela mesma entidade e não tinham sido apresentadas provas das diligências para o recebimento do valor em dívida.</p> <p>O TCAS teve que se a decisão da AT foi correta.</p>	A favor da AT
TCAS 02703/08	Provisão de créditos incobráveis	<p>O SP constituiu, no exercício de 2001, várias provisões para dedução fiscal ao lucro tributável, que faziam face a dívidas de clientes. A AT, no seguimento de inspeção fiscal ao IRC do contribuinte, não aceitou como custo fiscalmente dedutível ao lucro tributável parte dessas provisões, corrigindo o IRC do exercício de 2001 e efetuando a respetiva liquidação adicional, o que gerou conflito. As provisões não teriam sido aceites pois alegadamente não se encontravam de acordo com o CIRC: não era cumprido o princípio da especialização dos exercícios e não</p>	A favor da AT

		<p>havia prova das diligências efetuadas para recebimento de créditos.</p> <p>O TCAS teve que decidir se os motivos que levaram à não aceitação fiscal das provisões são legais.</p>	
TCAS 03751/10	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	<p>O SP, no exercício de 1994, constituiu provisões para créditos de cobrança duvidosa de modo a fazer face às dívidas de clientes. A AT não aceitou parte destas provisões como custo fiscalmente dedutível, pois o sujeito passivo não teria respeitado o princípio da especialização dos exercícios e ainda teria constituído erradamente essas provisões, fazendo acréscimo e correção ao lucro tributável gerando liquidação adicional de IRC ao exercício.</p> <p>O TCAS teve que se a provisão deveria ou não ser aceite fiscalmente.</p>	A favor da AT
TCAS 03869/10	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	<p>O SP deduziu provisões para créditos de cobrança duvidosa no exercício de 1993 e 1994: A AT não aceitou estas provisões como fiscalmente dedutíveis ao lucro tributável, pois defendeu que tanto os créditos como as diligências efetuadas para os receber remontavam a exercícios anteriores, pondo em causa o princípio da especialização dos exercícios, sendo que nesses exercícios anteriores não foi criada qualquer provisão. Por sua vez, o SP, fez prova documental de que estaria respeitado o princípio da especialização dos</p>	A favor do SP

		<p>exercícios, de acordo com a incobrabilidade de créditos.</p> <p>O TCAS teve que decidir se as correções efetuadas pela AT eram legais.</p>	
TCAS 03998/10	Provisão para depreciação de existências	<p>O SP constituiu uma provisão para depreciação de existências, que a AT não aceitou como custo para efeitos fiscais a ser deduzido ao lucro tributável. A decisão da AT prende-se com o facto de não existirem elementos oficiais do valor das existências. Perante esta não aceitação o SP impugnou a liquidação adicional de IRC do exercício de 1994, defendendo a correta utilização do preço de mercado para a constituição das provisões em causa.</p> <p>O TCAS teve que decidir se AT atuou dentro da legalidade ao não considerar como custo do exercício a provisão para depreciação de existências ou se esta deveria ser aceite.</p>	A favor do SP
TCAN 00123/03	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	<p>O SP constituiu provisões no exercício de 1993 para fazer face a créditos de cobrança duvidosa, que a AT não aceitou como custo fiscalmente dedutível ao lucro tributável. Não estaria verificado o princípio da especialização dos exercícios, efetuando correções ao IRC em causa e respetiva liquidação adicional.</p> <p>O TCAN teve que decidir se a provisão deveria ou não ser aceite como custo fiscalmente dedutível.</p>	A favor da AT

<p>TCAS 05813/12</p>	<p>Provisão para depreciação de existências</p>	<p>O SP declarou, nos exercícios de 1996, 1997 e 1998, várias provisões para depreciação de existências que não foram aceites como custo fiscalmente dedutível na sua totalidade, após inspeção da AT aos exercícios em causa, gerando liquidações adicionais. Segundo a AT, a não aceitação fiscal da provisão resulta do facto de se verificarem diferenças de mercadorias em existências finais declaradas e os inventários físicos. O SP defendeu-se, argumentando a utilização de um sistema de inventário intermitente, esclarecendo com detalhe as realidades que abarcava e as deficiências do setor onde estava inserido.</p> <p>O TCAS teve que decidir se a não aceitação da provisão era legal ou se deveria ser aceite.</p>	<p>A favor do SP</p>
<p>TCAS 05736/12</p>	<p>Provisão para créditos de cobrança duvidosa</p>	<p>O SP constituiu, no exercício de 1998, provisão para fazer face a dívidas de créditos de cobrança duvidosa. A AT, considerando que a dívida devia ter um valor mais reduzido, devido a bens que teriam sido arrestados, não aceitou na sua totalidade as provisões como custo fiscalmente dedutível ao lucro tributável, aplicando a respetiva liquidação adicional. O sujeito passivo defendeu a correta depreciação dos bens arrestados e apresentou as devidas provas documentais.</p>	<p>A favor do SP</p>

		O TCAS teve que decidir se a decisão da AT é legal ou a se a provisão deveria ser aceite na totalidade.	
TCAS 07661/14	Provisão para créditos de cobrança duvidosa	O SP declarou, no exercício de 2002, uma provisão para fazer face a créditos de cobrança duvidosa. A AT, invocando que estariam em falta demonstrações dos requisitos que sustentam a operação contabilística em causa, não aceitou a provisão como fiscalmente dedutível ao lucro tributável, aplicando a respetiva liquidação adicional ao IRC. O TCAS teve que decidir se a provisão deveria ser ou não aceite como custo fiscal.	A favor da AT
TCAS 01108/16	Provisão para créditos de cobrança duvidosa – Encargos bancários com letras	O SP declarou várias provisões para fazer face a dívidas para créditos de cobrança duvidosa nos exercícios de 1993, 1994 e 1995, que no seguimento de inspeção fiscal sofreram correções por parte da AT. O SP constituiu provisões sobre os encargos bancários com o desconto de letras, que habitualmente debita aos seus clientes. A AT considerou que os encargos bancários não resultavam da atividade normal da empresa e não aceitou como custo fiscal essas provisões, aplicando as respetivas liquidações adicionais. Vindo, por sua vez, o SP defender que o desconto de letras se destina à garantia de dívidas e são da responsabilidade dos	A favor do SP

		<p>clientes, resultando da atividade normal da empresa.</p> <p>O TCAS teve que decidir se as provisões deveriam ou não ser aceites.</p>	
<p>TCAN 04810/04</p>	<p>Provisão para créditos de cobrança duvidosa</p>	<p>O SP constituiu, no exercício de 2000, várias provisões para dedução fiscal ao lucro tributável. A AT não aceitou essas provisões como custo fiscalmente dedutível e alegou: falta de documentos oficiais, provisão do tipo não aceite e provisão que já não pode ver mais o seu custo contabilizado. Foram considerados, ainda, outros fatores para correção que deram origem a liquidação adicional de IRC. Veio o SP defender-se do recebimento de parte do subsídio que não poderia ser contabilizado em exercício anterior pois existia imprevisibilidade quanto à sua aprovação, apresentou prova da correta utilização do princípio da especialização dos exercícios e ainda alegou falta de fundamentação formal das restantes correções.</p> <p>O TCAN teve que decidir sobre a legalidade de tais correções ao IRC.</p>	<p>A favor do SP</p>
<p>CAAD 588/2015 -T</p>	<p>Imparidade de créditos</p>	<p>A AT, em inspeção tributária ao IRC do SP, analisou as imparidades declaradas no exercício de 2012. Nesse sentido, não aceitou determinadas perdas por imparidade como custo fiscalmente dedutível ao lucro tributável do exercício por não cumprimento do princípio da</p>	<p>A favor do SP</p>

		<p>especialidade dos exercícios. O SP apresentou prova documental e testemunhal, e ainda alegou neutralidade do efeito, pois não teria obtido nenhum ganho nem o Estado sofrido qualquer prejuízo consequente do atraso da constituição da imparidade. A AT aplicou correções ao IRC de 2012 e respetiva liquidação adicional que o SP impugnou.</p> <p>O TA teve que decidir se as perdas por imparidade contabilizadas no exercício fiscal de 2012 deveriam ou não ser fiscalmente aceites e consequentemente se a liquidação adicional de IRC se devia ou não manter.</p>	
CAAD 638/2015 -T	Imparidade de inventários	<p>O SP, no exercício de 2010. constituiu perdas por imparidade em inventários, em matérias-primas e produtos acabados, que tiveram implicação no exercício de 2011. A AT realizou inspeção fiscal aos exercícios de 2010 e 2011, efetuando em ambos os exercícios correções ao lucro tributável. Quanto ao IRC de 2010 mesmo após correções o lucro tributável encontrava-se negativo. Relativamente ao IRC de 2011 as correções levaram a uma liquidação adicional. A AT alega que não existem documentos suficientes para fazer prova à imparidade de inventários constituída pelo SP, não cumprindo o art. 26.º e 28.º do CIRC, originando liquidação adicional</p>	A favor do SP

		<p>após correções ao IRC de 2011. O SP entregou documentação interna como justificação idónea da forma de calcular as estimativas do valor realizável líquida, entre outras justificações relativas ao setor industrial onde se inseria.</p> <p>O TA teve que decidir se a decisão da AT foi correta ou se a imparidade deve ser fiscalmente aceite.</p>	
Total: 24 acórdãos			

Fonte: Elaboração Própria.

4.4.2. Operações objeto do litígio

Após a leitura e análise do quadro síntese, verificamos que a operação que mais litígios gera entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e o Sujeito Passivo são as imparidades em créditos de cobrança duvidosa (17 casos), seguida pelas imparidades relacionadas com inventários (4 casos). Os restantes casos são relacionados com outro tipo de imparidade de créditos.

O princípio da especialização dos exercícios é a problemática que está maioritariamente subjacente aos conflitos relacionados com as imparidades para créditos de cobrança duvidosa, sendo a área em que o sujeito passivo apresenta maior dificuldade em cumprir a lei, presente no artigo 18.º do Código do IRC.

4.4.3. Sentido das decisões dos Tribunais

Após análise à apreciação e decisão dos tribunais relativamente aos acórdãos inseridos na amostra, é possível verificar que, no total dos 24 acórdãos analisados, em 58,33% dos litígios a decisão dos tribunais foi proferida a favor da AT, sendo os restantes 41,67% dos litígios a favor do SP.

O sentido das decisões dos tribunais é maioritariamente favorável à administração fiscal. Ou seja, na sua maioria os atos tributários realizados pela AT sob os quais é solicitada pronúncia dos tribunais, são considerados legítimos. Mas a diferença não se apresenta muito díspar, sendo o número de decisões a favor da AT e a favor do SP relativamente próximas.

Quadro 3: Número de decisões proferidas pelos Tribunais favoráveis/desfavoráveis à AT.

	Nº de acórdãos	%
Nº de decisões proferidas pelos Tribunais favoráveis à AT	14	58,33
Nº de decisões proferidas pelos Tribunais desfavoráveis à AT	10	41,67

Fonte: Elaboração Própria.

4.4.4. Questões suscitadas nos distintos acórdãos e argumentação das partes

A amostra de acórdãos selecionada, depois de analisada a jurisprudência produzida, pode ser dividida em quatro principais focos de divergência que são responsáveis pela generalidade dos litígios em matéria de perdas por imparidade em ativos correntes. Sendo eles: a) o princípio da especialização dos exercícios; b) as diligências efetuadas para recebimento de créditos; c) créditos não resultantes da atividade normal; e d) divergências de inventários.

5. Uma apreciação do sentido das decisões

Tendo em atenção as conclusões do quadro síntese dos acórdãos quanto à problemática suscitada, alegações das partes, factos de direito e decisões dos tribunais, nesta fase iremos realizar um estudo agrupando esses mesmo acórdãos, por forma a facilitar a concretização do objetivo pretendido, visto que verificamos que existem conflitos que são idênticos em vários aspetos e o litígio no essencial é o mesmo. A análise irá incidir, primeiramente, sobre os acórdãos em que a decisão foi favorável à AT, visto ser a maioria, e, seguidamente, sobre os acórdãos cujas decisões foram desfavoráveis à AT. Neste sentido, vamos realizar uma análise simples aos elementos que se revelaram importantes no grupo de casos da amostra e que geraram conflito entre as partes e, ainda, comentar a decisão dos tribunais.

5.1. Das decisões favoráveis à AT

a) Princípio da especialização dos exercícios
Acórdãos – Processos n.º: TCAN 04778/01; TCAN 00407/03; TCAN 00258/04; TCAN 00309/04; TCAS 02703/08; TCAS 03751/10; TCAN 00123/03.
<p>O princípio da especialização dos exercícios está diretamente relacionado com o disposto no art. 18.º do Código do IRC. De uma maneira simples, para as imparidades a tratar, impõe que os créditos de cobrança duvidosa sejam reconhecidos no período de tributação em que entram em imparidade.</p> <p>A AT aplica correções às declarações de IRC dos contribuintes sempre que, alegadamente, na sua opinião, este princípio não se encontra cumprido. Trata-se de um princípio, na visão da AT, relativamente fácil de cumprir, e que os contribuintes apresentam negligência, ou falta de conhecimento, da lei para o registo correto de imparidades de créditos.</p> <p>Os Sujeitos Passivos discordam destas correções, pois são da opinião que não obtiveram nenhum ganho e o Estado não foi alvo de prejuízo com um eventual atraso na constituição da imparidade de créditos, por eventual irregularidade no princípio da especialização dos exercícios. Deste modo, sentem-se muitas vezes visados pela administração fiscal, pois não podem</p>

considerar as dívidas dos seus clientes como imparidade de modo a reduzir a matéria coletável.

Este sentimento é, a meu ver, o que faz os contribuintes impugnar as liquidações adicionais de que são alvo relativamente ao não cumprimento deste princípio. Sendo o seu objetivo provar, através de documentos ou testemunhas, que a imparidade se encontra declarada no período correto.

Quando reunidas as características relevantes e as provas necessárias que justifiquem as correções tributárias efetuadas, os tribunais, pronunciam-se a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A primeira conclusão a que chegamos após análise à amostra anterior é que mesmo tratando-se de um princípio, em teoria, simples de aplicar, na prática é o que apresenta maiores conflitos tributários sobre perdas por imparidade em ativos correntes, e os que em maior número são decididos a favor da AT. Podemos pois concluir que a AT tem realizado, na generalidade, de maneira adequada as correções e as liquidações adicionais ao imposto que daí advém. Por outro lado os SP têm constituído, por vezes, de maneira inapropriada as imparidades para créditos de cobrança duvidosa.

Devido aos novos sistemas informáticos e à centralização, a administração fiscal tem objetivos para alcançar. Assim, os valores das correções ao IRC são incorporados nessas estatísticas mesmo quando essa correção venha a ser impugnada pelo sujeito passivo e os tribunais se pronunciem a favor deste, o que, a nosso ver, é algo, desajustado no nosso sistema fiscal. Este modo de operar é o que, na nossa opinião, transmite algum sentimento de insegurança aos contribuintes, pois a não aplicação do princípio da especialização dos exercícios, na visão destes, representa apenas negligência e nenhum ganho ou prejuízo para o Estado.

No entanto, a lei deve ser cumprida, os tribunais assim concluem. Em nenhum acórdão, quando se encontrava em litígio imparidade de créditos devido apenas à não aplicação provada do princípio da especialização dos exercícios, estes se pronunciaram a favor do SP. Ou seja, nunca aceitaram a negligência como argumento.

Por último, a conclusão tirada pela análise de grande parte da amostra, prende-se com o facto de, mesmo quando se verifica um trabalho correto por parte da AT, não se percebe muitas vezes o porquê de o contribuinte não aceitar o erro cometido e a liquidação adicional resultante. Parece, muitas vezes, que a litigância se justifica sempre, o que entendemos como excessivo.

b) Diligências efetuadas para recebimento de créditos

Acórdãos – Processos n.º:

TCAS 00162/03; TCAS 00461/03; TCAS 02293/08; TCAS 02703/08; TCAS 07661/14.

Estamos no segundo ponto de conflito que gerou maior taxa de decisão a favor da AT, de entre o conjunto de litígios da amostra. Também neste caso, tal como anteriormente, a subjetividade é relativamente baixa, valendo a prova documental e testemunhal da realização correta ou incorreta das diligências impostas por lei, de acordo com o disposto na alínea c) do nº 1 do art. 28.º-B do Código do IRC, para a recuperação dos créditos em mora. As diligências devem estar de acordo com a legalidade exigida, ou seja, devem “existir provas objetivas de terem sido efetuadas as diligências para recebimento da dívida”.

A AT, tal como no ponto anterior desta análise, apresenta uma elevada taxa de correções a estes conflitos, vencendo em tribunal praticamente todos os litígios que são impugnados pelo SP.

Existe um método de execução legal base que deve ser cumprido para a realização das diligências, devendo resultar provas objetivas da efetivação correta dessas diligências. A administração fiscal limita-se a corrigir as operações que não tenham os pressupostos das diligências aplicados de maneira correta. Ou seja, aplica correções sempre que, na sua opinião, as provas das diligências para recebimento de dívidas são inexistentes ou insuficientes.

Mais uma vez, o sujeito passivo sente que fez tudo aquilo que impõe a lei, de modo que impugna as liquidações adicionais de IRC que advêm deste confronto. No entanto, na amostra selecionada, não conseguiram os

contribuintes fazer prova da realização legal das diligências efetuadas de forma correta para recebimento dos créditos em mora.

Os tribunais agem corretamente, quando não existe prova de as diligências serem legal e corretamente realizadas, decidindo de forma adequada a favor da administração fiscal.

A título de exemplo, refira-se o processo n.º 07661/14 do Tribunal Central Administrativo Sul. O impugnante, contribuinte, é a “sociedade dominante” de um grupo que apresenta as contas consolidadas para efeitos fiscais desde 1994, optando pela aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS). Em 2004 a AT realizou uma inspeção tributária ao IRC e IVA do exercício de 2002 da entidade, que resultou em correções e consequente liquidação adicional ao IRC. Em causa, entre outros assuntos, estava uma imparidade para fazer face a créditos de cobrança duvidosa, que a AT alega que estariam em falta demonstrações dos requisitos que sustentariam a operação contabilística em causa e as respetivas diligências para recebimento do valor em dívida. Logo não aceitou a imparidade como fiscalmente dedutível ao lucro tributável. O SP impugnou a correção efetuada pela AT, entregando alguns ficheiros digitais, gerados pela contabilidade, sendo esses documentos referentes contabilisticamente à dívida, mas não juntou qualquer documento contabilístico (extratos ou balancetes) comprovativos do lançamento das provisões (imparidades). Está ainda em causa o facto relativo a créditos incobráveis que teriam sido declarados com o mesmo valor do ponto anterior para proveito fiscal. Alegando o SP a utilização correta do artigo 35.º do CIRC (revogado atualmente) para a contabilização da perda por imparidade. O tribunal analisou os argumentos e provas das partes e concordou que estavam em falta documentos que poderiam provar as diligências efetuadas para o recebimento das dívidas de clientes que originaram as imparidades. Além de que estaria em falta a demonstração dos requisitos que sustentam a operação contabilística em causa, não podendo desse modo a imparidade ser aceite como custo fiscal, dando razão à AT.

A simples verificação do facto de uma dívida se encontrar em mora há mais de seis meses não é suficiente para a constituição de uma perda por imparidade de créditos. Ou seja, uma imparidade para fazer face a créditos de cobrança duvidosa, além dos pressupostos já referidos e outros que o serão no seguimento desta análise, como a periodização económica e a dívida do cliente estar relacionada com a atividade normal da entidade, também a realização de diligências para o recebimento da dívida é um pressuposto obrigatório por lei, disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 28.º-B do CIRC. Assim, o SP tem de cumprir este requisito da maneira legalmente recomendada se quiser ver a sua perda por imparidade de créditos aceite como custo fiscal.

A AT limita-se a corrigir aquilo que, a seu ver, é uma realização incorreta dessas diligências, que pelo número de decisões a si favoráveis nesta amostra não podemos entender que o faz de forma excessiva, com o único objetivo estatístico de receita, pois a realidade é que obteve decisão favorável em praticamente todos os litígios. O tribunal valoriza maioritariamente a prova documental quando se pronuncia sobre esta matéria. De notar, ainda, que a administração fiscal apenas corrige a matéria coletável quando observa que as diligências não estão corretamente realizadas, sendo da responsabilidade do contribuinte provar que as diligências para recebimento dos valores em dívida se encontram de acordo com a lei e que as respetivas perdas por imparidade devem ser aceites fiscalmente.

c) Créditos não resultantes da atividade normal

Acórdão – Processo n.º: TCAS 00049/01.

No processo n.º 00049/01 do Tribunal Central Administrativo Sul, estamos perante um confronto de operações, respeitante a várias temáticas, que advêm de correções em sede de IRC na sequência de uma inspeção tributária às contas de 1995, 1996, 1997 e 1998. Para a esfera deste processo, e ao que nos diz respeito, o mais relevante são as provisões do exercício de 1997 que têm um valor avultado. Estas provisões foram constituídas pelo contribuinte no exercício de 1997, e posteriormente foram declaradas como não sendo dedutíveis ao lucro tributável pela AT. Os créditos nos quais as provisões assentam foram adquiridos a outra entidade e não resultam da atividade normal do sujeito passivo, sendo que este os considera como créditos de cobrança duvidosa, mas que não podem ser aceites como custo fiscal por contrariarem o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 28.º-B do CIRC. Está disposto no artigo referido, que podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões *"que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da atividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade"*. Sendo assim, estamos perante uma imparidade para créditos de cobrança duvidosa provenientes de uma cessão de créditos. Não estando os créditos relacionados com qualquer venda ou prestação de serviços por parte do sujeito passivo, a AT agiu em conformidade com a letra da lei, pois a cessão de créditos de uma entidade para outra não assenta na atividade normal, logo as provisões constituídas não devem ser aceites como custo fiscal. O tribunal concordou com esta visão da AT, pronunciando-se a seu favor, visto que a atividade normal do Sujeito Passivo era a comercialização, importação e exportação de produtos químicos e outros materiais e tecnologias.

Neste caso, a questão alvo passava por perceber o que seria enquadrado na atividade normal do SP e, após essa definição, se as imparidades para créditos de cobrança duvidosa poderiam ou não ser enquadrados nesse grupo.

O SP tinha a tarefa de demonstrar que a imparidade declarada deveria ser aceite como custo fiscal, e que se enquadrava na sua atividade normal dentro dos moldes legais do contrato de cessão de créditos. Porém, não foi capaz de

provar este facto. Assim, o Tribunal concordou com aquilo que, segundo a AT, era a atividade normal da entidade impugnante e o que se poderia ou não enquadrar neste grupo, aceitando que a cessão de créditos não poderia constituir a base de uma imparidade para créditos de cobrança duvidosa, pois não estava cumprido o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 28.º-B do CIRC. Decidindo a favor da AT.

5.2. Das decisões desfavoráveis à AT

a) Princípio da especialização dos exercícios
Acórdãos – Processos n.º: TCAS 03869/10; TCAN 04810/04; CAAD 588/2015-T.
<p>Nos anos mais próximos, ao contrário do que vimos na amostra de acórdãos que foram decididos a favor da AT, o princípio da especialização dos exercícios tornou-se algo mais flexível, permitindo ao contribuinte uma maior margem de manobra na sua defesa quando em confronto com a administração fiscal. Devido a uma atitude mais aberta, por parte dos tribunais, levando este princípio, de certo modo, a afastar-se da visão como algo exato e determinístico de que vínhamos a conhecer.</p> <p>Por exemplo, no processo 04810/04 do TCAN, o sujeito passivo argumenta que o princípio da especialização não pode ser posto em causa, pois, mesmo verificado que a dívida se encontrava em mora há vários meses, apenas no exercício em que a imparidade foi constituída se verificou o risco de incobrabilidade do crédito, tendo sido realizadas, em exercícios anteriores a este, as diligências para a cobrança da dívida, obtendo promessas de pagamento por parte do cliente. O tribunal aceitou esta argumentação e deu razão ao contribuinte.</p> <p>No Processo n.º 588/2015-T do CAAD, a AT procedeu a uma ação de inspeção de âmbito parcial, a incidir sobre o IRC, tendo analisado as imparidades declaradas no exercício de 2012, bem como as tributações autónomas dos exercícios de 2012 e 2013. No âmbito da referida ação inspetiva, não foram aceites como custo fiscal do exercício de 2012 determinadas perdas por</p>

imparidade de créditos por não cumprimento do princípio da especialização dos exercícios. O SP impugnou a correção e a respetiva liquidação adicional de IRC que resultou da inspeção tributária referente ao exercício de 2012, apresentando prova documental e testemunhal. As faturas apresentadas pelo SP para fazer face à imparidade remontam ao período compreendido entre março de 2010 e janeiro de 2011, sendo que as diligências efetuadas para recebimento do valor em dívida foram iniciadas em setembro de 2011, tendo sido esse valor considerado como imparidade no exercício fiscal de 2012. O SP alegou ainda que nunca pretendeu prejudicar o Estado. Efetivamente, não gerou neste qualquer prejuízo fiscal, apenas lhe podendo ser imputada a negligência decorrente do atraso na entrega dos documentos ao contabilista. Mesmo esse atraso no lançamento da imparidade não gerou qualquer prejuízo, pois pagou no ano anterior o imposto (IRC) sem que fosse tida em consideração a dedução fiscal da imparidade, que deveria diminuir o valor do imposto a pagar. Por outro lado, a AT defende que a constituição das imparidades de dívidas a receber constitui uma faculdade do SP contabilisticamente obrigatória face ao princípio da prudência, mas que não poderá ser entendida como de faculdade ilimitada, no sentido de ser exercitada quando lhe aprover. Defendendo ainda, do ponto de vista fiscal, a obrigatoriedade de considerar os gastos e rendimentos no exercício que são gerados/incorridos, invocando o princípio da especialização dos exercícios, n.º 1 do art. 18.º do CIRCA, traduzindo-se na regra de que devem ser considerados como ganhos ou perdas de determinado exercício os proveitos e os custos que a esse exercício digam respeito. As correções efetuadas pela administração fiscal dizem respeito ao disposto nos artigos 18.º, 23.º, 35.º e 36.º do Código do IRC (os dois últimos revogados atualmente). O tribunal teve que decidir se as perdas por imparidade que o SP contabilizou no exercício fiscal de 2012 e inscreveu na respetiva declaração de IRC devem ou não ser fiscalmente aceites e, conseqüentemente, se a liquidação adicional de IRC controvertida foi ou não correta e legalmente efetuada, portanto, se deve ou não ser mantida. O SP conseguiu provar perante o tribunal a existência de imprevisibilidade nas contas do exercício e que a administração fiscal e o Estado não obtiveram nenhum prejuízo com o erro praticado por este, sendo

que esse erro não resultou de omissões intencionais. Nesse sentido, o tribunal decidiu declarar ilegal a correção à matéria coletável referente à desconsideração do custo fiscal das perdas por imparidade registadas no exercício de 2012, declarando ilegal a, conseqüente, liquidação adicional de IRC, na medida que às perdas por imparidade diz respeito, decidindo a favor do Sujeito Passivo.

A lei fiscal é complexa, sendo muitas vezes fundamental o conhecimento de vários temas para resolver um só conflito. Já não é suficiente à AT verificar que a dívida se encontrava em mora em exercícios anteriores para invocar o princípio da especialização dos exercícios, é necessário atender à verdade material, à diferença entre o financeiro e o económico, às relações entre a entidade e o cliente, ao setor de atividade do sujeito passivo, entre outros aspetos. Além de que, atualmente, os tribunais parecem aceitar, de certo modo, uma leitura diversa, dos argumentos legais e económicos, invocados em julgamento, pelo contribuinte.

b) Diligências efetuadas para recebimento de créditos

Acórdão – Processo n.º: TCAS 03869/10.

No Processo n.º 03869/10 do Tribunal Central Administrativo Sul, encontra-se em análise as provisões para créditos de cobrança duvidosa constituídos pelo Sujeito Passivo em 1993 e 1994, que foram alvo de correção pela Autoridade Tributária e Aduaneira, resultando em liquidação adicional ao IRC. Tal como no ponto anterior, uma parte em conflito reflete o princípio da especialização dos exercícios, e também neste acórdão o sujeito passivo conseguiu provar perante o tribunal que a simples mora do crédito de mais de 6 meses não significa que haja risco de incobabilidade da dívida, valendo ainda a prova testemunhal das negociações entre as sociedades para a cobrança desses mesmos créditos.

Para resolver a questão em conflito neste acórdão, deve-se decidir se os créditos podiam ser considerados incobráveis já em exercícios anteriores à constituição da imparidade. A AT alega, além do princípio da especialização, falta de provas das diligências efetuadas para receber as dívidas relativas à

imparidade, não havendo prova documental da tentativa de cobrança de certas dívidas de clientes, contrariando o disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC (revogado). O SP provou perante o tribunal que as diligências por ele realizadas se encontravam de acordo com os termos da lei, valendo-se para tal de prova testemunhal, provando também que a dívida se tornou incobrável apenas no exercício em que foi considerada a imparidade. O tribunal deu razão ao SP.

Os tribunais estão, também, sensíveis neste tema, para decidirem os litígios numa interpretação conforme ao princípio da justiça, das perdas por imparidade, devendo assim, por exemplo, permitir-se a imputação a um determinado exercício de custos referentes a exercícios anteriores, ou diligências realizadas após a mora, desde que as mesmas operações não resultem de omissões voluntárias e intencionais.

c) Créditos não resultantes da atividade normal

Acórdão – Processo n.º: TCAS 01108/16

No Processo n.º 01108/16 do Tribunal Central Administrativo Sul, a AT e o SP concordam que as provisões constituídas se encontram em cobrança duvidosa e que tal está evidenciado corretamente na contabilidade, mas não concordam que os créditos em dívida sejam resultantes da atividade normal da entidade. Por esse motivo, a AT, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 28.º-B do CIRC, não aceitou as provisões como custo fiscal a deduzir ao lucro tributável.

Sabendo que a atividade do contribuinte passa pela produção e venda de fibras artificiais, é necessário averiguar se os encargos bancários com o desconto de letras se enquadra na referida atividade normal da entidade.

As provisões advêm de encargos com desconto de letras, destinadas a garantir o pagamento de dívidas dos seus clientes, que como referido não foram aceites para efeitos fiscais. O SP alega que estas provisões “têm por objeto um crédito constituído, precisamente pelo encargo bancário, cuja responsabilidade o cliente assumiu e resultam da atividade normal de cobrança de dívidas dos seus clientes”.

O tribunal, quanto às provisões constituídas para encargos com descontos de letras, entende que estas provisões se destinam à garantia de dívidas e são subscritas pelos seus clientes, como tal, trata-se de provisões com a finalidade de cobertura de créditos e resultam da “atividade normal da entidade”. Pois, os encargos bancários “integram e têm a mesma natureza das dívidas cujas letras visam garantir”, dando razão ao sujeito passivo.

Neste conflito, para que as provisões (imparidades) sejam aceites fiscalmente, é necessário que tenham por fim a cobrança de créditos e que esses créditos sejam resultantes da atividade normal da entidade. No entanto, a lei não define o que são “créditos resultantes da atividade normal das empresas”, tal como no acórdão que refletia este mesmo conflito com decisão favorável à AT. A definição de atividade normal tem de ser formulada pelas partes de acordo com o setor de atividade do sujeito passivo, e ainda de toda a substância económica que está subjacente a essa atividade.

d) Divergências de inventários

Acórdãos – Processos n.º:

TCAS 05461/01; TCAS 3998/10; CAAD 638-2015-T.

No Processo n.º 638/2015-T do CAAD, o Sujeito Passivo constituiu no exercício de 2010 e 2011 imparidades de inventários, de matérias-primas e produtos acabados, tendo sido esses exercícios alvo de uma ação de inspeção tributária de âmbito geral, devido a prejuízo fiscal elevado e diminuição da margem de lucro bruto sobre o custo face ao exercício anterior. A AT, em virtude desta ação inspetiva, efetuou correções à matéria coletável em ambos os exercícios, que resultou em liquidação adicional de IRC para ambos os períodos, no entanto, manteve-se o prejuízo fiscal no exercício de 2010.

Alegadamente, as perdas por imparidade de inventários constituídas, segundo a AT, não reuniam os requisitos justificativos definidos no CIRC. Não estava evidenciada a demonstração de cálculo do valor realizável líquido, como manda a lei no art. 26.º do CIRC, não estariam registadas segundo o art. 28.º do CIRC e, por fim, não se encontrava provado “em que período de tributação

ocorreu a reversão das imparidades constituídas no exercício de 2010, nem quais os valores que foram revertidos em cada um desses períodos”.

O SP defendeu-se entregando documentos internos de suporte, relativos a tais perdas, usados na dedução das imparidades. Trata-se de uma sociedade de direito português detida integralmente por sociedade alemã, do setor automóvel, responsável pela produção, montagem e venda de sistemas de fechaduras para a indústria automóvel, com vários pressupostos de produção e contratos com as fabricantes (OEM) de automóveis.

Provou-se, em tribunal, a não utilização das estimativas do valor realizável líquido, mas não ficou provado “que não houvesse suportes fidedignos documentais para a mensuração das imparidades em inventários”.

O tribunal teve que decidir se as operações e respetivos lançamentos contabilísticos efetuados pelo SP obedecem às regras impostas pelo CIRC ou se, pelo contrário, as correções efetuadas pela AT se harmonizam com as normas técnicas previstas na lei. Decisão a incidir com maior importância sobre os artigos 26.º e 28.º do CIRC, referentes a perdas por imparidade de inventários. O tribunal aceitou a documentação interna como justificação idónea da forma de cálculo e suporte para as mensurações, tendo em conta as especificidades do mercado automóvel. Assim, estes documentos cumprem os requisitos formais exigíveis pelo art. 26.º do CIRC, verificando-se o cálculo das estimativas do valor realizável líquido de acordo com o §30 e §31 da NCRF 18 - Inventários. Dando razão ao SP e anulando o ato de tributação da liquidação adicional de IRC dos exercícios de 2010 e 2011, no que às perdas por imparidade em inventários diz respeito.

Ficou provado em tribunal que o contribuinte não tinha utilizado as estimativas do valor realizável líquido, obrigatórias por lei de acordo com o art. 28.º do CIRC. Mas, no entanto, dado o setor industrial em que se encontrava o sujeito passivo, com o apoio de documentos gerados pelo sistema informático, não se provou que não foram utilizados suportes fidedignos para a mensuração das imparidades, que acabaram por ser aceites pelo tribunal como comprovativo equivalente ao cálculo das estimativas do valor realizável líquido.

O tribunal julgou o conflito não só com base na letra da lei, mas também tendo em atenção todas as especificidades do mercado.

Para completar esta análise, é, a meu ver, relevante incluir uma breve descrição ao Processo n.º 0491/06 do STA e ao Processo n.º 01576/07 do TCAS. Pois, refletem conflitos únicos daqueles que foram já analisados.

No Processo n.º 0491/06 do STA, o sujeito passivo declarou para efeitos de dedução fiscal, no exercício de 1999, várias provisões para fazer face a créditos de cobrança duvidosa. No entanto, declarou imparidade referente a uma dívida de uma empresa na qual detém participação. Na prática, o SP declara imparidade para créditos de cobrança duvidosa da “Empresa A” detida em 83% pela “Empresa B”, que por sua vez, é detida em 100% pelo SP. A AT não aceitou essa imparidade como custo fiscal dedutível ao lucro tributável, pois, alegadamente, não se encontrava de acordo com a letra da lei, atual alínea e) do n.º 2 do art. 28.º-B do CIRC, pelo que efetuou correções à matéria coletável do contribuinte que resultou em liquidação adicional de imposto. O SP impugnou essa decisão e alegou que não detinha participação social da entidade cliente em dívida para com ele, porém a AT insistiu na sua tese, invocando o Código das Sociedades Comerciais, considerando que as sociedades se encontravam em relação de domínio, sendo sociedades coligadas, podendo “razoavelmente concluir que se trata de empresas participadas em mais de 10% do capital”. O tribunal decidiu a favor da administração fiscal, concordando com as suas alegações e interpretações da lei.

No Processo 01576/07 do TCAS, o sujeito passivo realizou trabalhos de construção civil a cargo do Governo Regional da Madeira. Declarou na contabilidade “custos e perdas extraordinárias”, no exercício de 1997, pois estava convicto que a construção que realizou seria paga, mas viria a ter de regularizar em 1998 esse lançamento, quando foi confrontado com a recusa da Região Autónoma da Madeira em pagar a verba contabilizada como proveito. Assim, anulou contabilisticamente o proveito, entre outras contabilizações e provisões declaradas na sua contabilidade. A AT, por via de inspeção fiscal, considerou que existiam infrações contabilísticas relativas à consideração do pagamento e respetiva anulação, alegando que a contabilização foi realizada de

maneira incorreta, infringindo o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 23.º e na alínea a) do n.º 3 do art.º 34.º do Código do IRC, na versão anterior deste código.

O art. 34.º, atual art. 28.º-B, na sua alínea a) do n.º 3 não permite a constituição de provisões sobre o Estado e Regiões Autónomas, e o art. 23.º, atual alínea a) do n.º 1 do art. 23.º-A, não permite que a anulação de provisões e a retificação de lançamentos em duplicado sejam suscetíveis de consubstanciarem custos indispensáveis para a formação de proveitos. Essas infrações levaram a AT a corrigir a matéria coletável e resultaram em liquidação adicional ao IRC. Esperava-se que o tribunal decidisse se a verba desconsiderada pela AT como um custo fiscal do exercício de 1998, relativo a um crédito da Região Autónoma da Madeira escriturado como tal no exercício de 1997, poderia ser considerado um verdadeiro custo daquele exercício. Analisando os factos, o tribunal deu razão à administração fiscal, considerando correta a liquidação adicional de IRC que incidiu sobre o contribuinte, acrescentando que tratando-se de um invocado crédito de Região Autónoma, o sujeito passivo deveria ter considerado o valor em dívida como crédito incobrável nos termos do art. 41.º do CIRCI.

5.3. Análise Geral

Concluída a discussão e análise aos acórdãos selecionados na nossa amostra, estamos em condições de terminar o presente estudo, apresentando, nesse sentido, a resposta à questão de investigação da presente dissertação.

À questão de investigação colocada, saber qual o sentido maioritário das decisões dos tribunais nos litígios subordinados ao regime legal das perdas por imparidade em ativos correntes, podemos concluir que dentro dos acórdãos selecionados e analisados na nossa amostra, o número de decisões a favor e contra a AT não se apresenta muito díspar, sendo de 14 (catorze) acórdãos com decisão favorável e de 10 (dez) acórdãos com decisão desfavorável. Podemos afirmar que em aproximadamente 60% dos acórdãos que analisamos, os tribunais julgaram as correções efetuadas pela AT à matéria coletável dos contribuintes, por infração do regime das perdas por imparidade em ativos correntes, como corretas. Neste contexto, concluímos que o sentido predominante das decisões dos tribunais no que respeita aos conflitos sobre perdas por imparidade em ativos correntes é favorável à AT, lembrando, porém, um resultado muito próximo em favor dos contribuintes no que aos acórdãos analisados na amostra diz respeito.

Acrescentar ainda o nosso ponto de vista quanto aos confrontos analisados. Na generalidade dos litígios, especialmente os relacionados com o princípio da especialização dos exercícios e a realização de diligências, há apenas má interpretação das normas legais do Código do IRC por parte das empresas, não havendo intuito de lesar o Estado, havendo por vezes negligência por parte do contribuinte quanto no reconhecimento das imparidades. No entanto, entende-se que isso não pode ser confundido com os direitos do contribuinte. Havendo, ainda, o sentimento que a AT efetua correções à matéria coletável no regime das perdas por imparidade aproveitando-se do desconhecimento do SP sobre esta área para elevar o imposto, valem os tribunais que, devem defender a justiça fiscal, decidindo com base nas normas tributárias do Código do IRC e também com base nos aspetos próprios de cada conflito.

Na nossa opinião, prevemos que o número de litígios relacionados com perdas por imparidade em ativos correntes vai diminuir, como já tem acontecido,

se verificarmos as datas dos acórdãos da nossa amostra. Assim, nos últimos anos, o número de decisões dos tribunais tem diminuído. Podemos atribuir a redução de confrontos à atualização do Código do IRC que levou à revogação de vários artigos relativos a imparidades e resultou numa simplificação e harmonização da lei. Não prevemos uma diminuição por crer que a AT será mais benevolente com as correções feitas às PI nas inspeções fiscais, pois devido à centralização e objetivos que necessitam de alcançar, serão ainda mais ativos. Por outro lado, o SP compreende e aplica melhor as normas tributárias. Também os contabilistas e os consultores têm cada vez mais conhecimento da lei fiscal e maior proximidade com as empresas e os seus gestores.

No entanto, a previsão de diminuição pode não acontecer. Como vimos, determinados artigos do Código do IRC, que diziam respeito a perdas por imparidade, foram revogados dando origem a uma harmonização. Espera-se que estes novos artigos sejam mais claros do que os anteriores no que diz respeito aos valores a deduzir ao lucro tributável como perda por imparidade. Esperando-se também que os contribuintes não utilizem as perdas por imparidade para adulterar a contabilidade e cumpram o Código do IRC.

Concluimos com um desejo de ver novos estudos, sobre litígios que sejam decididos nos nossos tribunais, nos próximos anos, referentes à matéria das perdas por imparidade em ativos correntes.

Conclusões e perspectivas futuras

A presente dissertação teve como objetivo central analisar as decisões proferidas pelos tribunais estaduais fiscais portugueses de nível superior (STA, TCAN e TCAS) e ainda dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, no âmbito do tratamento fiscal das Perdas por Imparidade em Ativos Correntes. Assim, o propósito global desta dissertação consistiu numa análise à jurisprudência portuguesa, procurando entender as correções realizadas pela Administração Fiscal à matéria coletável dos contribuintes e o controlo que os Tribunais fazem a essas correções, em sede de contencioso.

Para tal, foram examinados os conceitos relativos às perdas por imparidade e estudados os ativos correntes, com especial incidência na vertente de Clientes e de Inventários. Pois, este tipo de imparidades apresentam uma elevada importância nas demonstrações financeiras, constituindo uma matéria fundamental no apuramento do lucro tributável.

Definimos Imparidade como sinónimo da perda de valor de um ativo, associada à diminuição da capacidade de criação de benefícios futuros para a empresa. Sendo ativo, um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados do qual se esperam benefícios económicos futuros.

De forma a atingir o objetivo do nosso estudo, o instrumento de observação eleito foi a análise de casos jurisprudenciais. Utilizamos o *doctrinal legal research* como método, uma vez que era o que melhor se adequava à presente investigação, visto que recorremos a acórdãos que tratam de conflitos entre a administração fiscal e o contribuinte, permitindo-nos verificar qual o sentido maioritário das decisões dos tribunais.

A análise efetivou-se em quatro partes. A primeira compreendeu a descrição sumária de cada litígio. Exibimos, de forma sucinta, o caso em concreto, identificamos a operação objeto do litígio e, ainda, o sentido da decisão dos tribunais. A segunda parte envolveu a quantificação, em função da sua natureza, das operações que foram objeto de litígio. Na terceira parte determinamos o número de decisões tomadas pelos tribunais, em termos quantitativos e percentuais. Para terminar, a quarta parte envolveu uma análise profunda dos acórdãos da amostra, identificamos as questões que se

encontravam no centro do litígio, a argumentação apresentada pelas partes e a fundamentação que servia de apoio à decisão dos tribunais.

Após análise à apreciação e decisão dos tribunais relativamente aos acórdãos inseridos na amostra, verificamos que, no total dos 24 acórdãos analisados, em 58,33% dos litígios a decisão dos tribunais foi proferida a favor da AT, sendo os restantes 41,67% dos litígios a favor do SP. Ou seja, na sua maioria os atos tributários realizados pela AT sob os quais é solicitada pronúncia dos tribunais, são considerados legítimos.

Verificamos que a operação que mais litígios gerou entre a administração fiscal e o contribuinte foi a imparidade em créditos de cobrança duvidosa, sendo que a problemática que está maioritariamente subjacente a estes conflitos é o princípio da especialização dos exercícios. Ou seja, segundo os acórdãos da nossa amostra, o artigo 18.º do Código do IRC é a disposição legal que encerra desafios mais difíceis de endereçar pelos contribuintes.

Atualmente designado de princípio da periodização económica, a aplicação deste princípio é fundamental para a determinação da matéria coletável das empresas. A sua importância advém da possibilidade de imputação de gastos que lhe está associada. Pois, permite que gastos relativos a exercícios anteriores sejam imputados a um dado exercício.

A subjetividade aliada a este princípio leva a AT a efectuar correções, na temática das perdas por imparidade em ativos correntes, como se este princípio fosse uma cláusula anti-abuso, sendo o regime da periodização económica aplicado taxativamente de acordo com o período de mora dos créditos, de forma a diminuir as deduções à matéria coletável e aumentar o montante tributado ao contribuinte.

Durante a vigência do POC, nos confrontos da amostra, estas correções foram maioritariamente aceites pelos tribunais quando (com)provado que o contribuinte constituiu a imparidade no exercício indevido, de acordo com a mora do crédito. A negligência ou a neutralidade do efeito não eram argumentos aceites pelos tribunais, como justificação da tardia dedução da perda por imparidade para créditos de cobrança duvidosa.

Porém, os resultados desta investigação parecem indicar que os tribunais têm vindo a alterar a sua leitura perante este princípio com a entrada em vigor

do SNC. Aceitando uma visão mais flexível do regime da periodização económica.

Neste sentido, em aplicação conjunta com o princípio da justiça, decidiram a favor do contribuinte nas situações em que este seria o único prejudicado com a dedução no período indevido, evitando situações de injustiça. Atribuindo, ainda, maior ênfase ao momento de incobrabilidade, tendo em atenção não o momento da mora do crédito, mas, o risco de incobrabilidade do mesmo. Ou seja, decidindo a favor do contribuinte, desde que essas situações não se verificassem provenientes de omissões voluntárias e intencionais, com o objetivo de transferir resultados entre exercícios.

A presente dissertação evidencia algumas limitações. Embora estejamos perante uma amostra constituída por 24 acórdãos, também é factual que estamos na presença de litígios, e decisões, afetos a diferentes enquadramentos contabilísticos e fiscais, em concreto, a nossa amostra prima por acórdãos que resultam da vigência do POC e do SNC. Estes normativos, como descrito anteriormente, apresentam divergências no que diz respeito à substância e à forma, constituindo diferentes implicações para as normas que regulam as perdas por imparidade em ativos correntes.

Neste contexto, como supramencionado, não é possível afirmar com clareza que a linha orientadora descrita seja aplicável em toda a jurisprudência desta área, devido, ainda, à revogação dos artigos do CIRC relativos à tributação das perdas por imparidade. Posto isto, o período temporal dos acórdãos da amostra representa a principal limitação do nosso estudo.

Por conseguinte, entendemos que, um estudo contínuo às novas decisões conhecidas dos Tribunais seja essencial para ser possível concluir com maior veracidade a linha orientadora correta. Isto é, elaborar um estudo conciso que permita identificar se as operações que estão frequentemente na base desses litígios, bem como o sentido dessas decisões, vão de encontro com os resultados por nós obtidos.

Referências bibliográficas

Albuquerque, F., M. Almeida, e J. Queirós (2011). "Imparidade de ativos no âmbito da NCRF 12". *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, 131, 36-44.

Ali, M. J. (2005). "A Synthesis of Empirical research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting standards". *Journal of Accounting Literature*, 24, 1-54.

Andrews, R. (2012). "Fair Value, Earnings Management and Asset Impairment: The Impact of a Change in the Regulatory Environment". *Procedia Economics and Finance*. 2, 16–25.

Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2014). "Elementos de Contabilidade Geral (26ª)". Lisboa: Áreas Editora, SA.

Burgstahler, D., Hail, L., & Leuz, C. (2006). "The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms". *The Accounting Review*, 81(5), 983-986.

Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R., & Tarca, A. (2011). "IFRS Fair Value Measurement and accounting policy choice in United Kingdom and Australia". *The British Accounting Review*, 43, 1-21.

Christian Theresia A. (2016). "Normative and Empirical Research Methods: Their Usefulness and Relevance in the Study of Law as an Object". *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 219, 201–207.

Chand, P., Patel, C. (2008). "Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region". *Advances in Accounting*, 24(1), 83-92.

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

Cravo, D. (2009). "CNC no processo de adoção do SNC: na transição e na pós-transição". Lisboa: Comissão de Normalização Contabilística.

Fontes, A., Rodrigues, L. e Craig R. (2005). "Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards". *Accounting Forum*, 29, 415–436.

Georgiou, O., & Jack, L. (2011). "In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting". *The British Accounting Review* 43, 311-323.

Giner, B. e Mora, A. (2001). "The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the economic reality". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 107, 103-128.

Göx, R. F., & Wagenhofer, A. (2009). "Optimal impairment rules". *Journal of Accounting and Economics*, 48(1), 2–16.

Grenha, C., Cravo, D., Baptista, L. e Pontes, S. (2009). "Anotações ao sistema de normalização contabilística". Lisboa: CTOC.

Gunn, J. L., Khurana, I. K., & Stein, S. E. (2018). "Determinants and consequences of timely asset impairments during the financial crisis". *Journal of Business Finance & Accounting*, 45(1–2), 3–39.

Hudaya, M., & Smark, C. (2016). "The Role of Case-study Research in Investigating Local-government Accountability Reporting: Evidence from Indonesia". *Procedia Economics and Finance*, 35, 44–53.

Hutchinson, Terry; Duncan, Nigel (2012). "Defining and Describing What We Do: Doctrinal Legal Research" *Deakin Law Review*, 17(1), 83-119.

Jackson, S. B., & Liu, X. (Kelvin). (2010). "The Allowance for Uncollectible Accounts, Conservatism, and Earnings Management". *Journal of Accounting Research*, 48(3), 565–601.

Karampinis, N. I., & Hevas, D. L. (2014). "Effects of the asymmetric accounting treatment of tangible and intangible impairments in IAS 36: International evidence". *The Journal of Economic Asymmetries*, 11, 96-103.

Lemos, E. (2006). "Diferenças conceituais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa". 9-12.

Lopes, I. T. (2012). "Os Juízos de Valor e os Impostos Diferidos". *O SNC e os Juízos de Valor*", Coimbra: OTOC / FEUC / ISCAC.

Lopes, I. T. (2013). “Contabilidade Financeira - Preparação das Demonstrações Financeiras, sua Divulgação e Análise”. Lisboa: Escolar Editora.

Machado, A. J. C. (2009). “A qualidade da informação contabilística: SNC versus POC”. *Jornal de Contabilidade*, Lisboa: APOTEC, ano XXXIII, 387, 186-187

Martins, António (2010). “Justo Valor e Imparidade em Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis”. Coimbra: Edições Almedina, SA.

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, C. Q., Silva, E. S. e, & Gama, A. T. da. (2014). “Imparidades e Imparidades Líquidas: estudo empírico de empresas não cotadas em Portugal”. *Jornal de Contabilidade*, 13, 133-144.

Martins, J. C. (2010). “Impairment of Tangible Fixed Assets in the Portuguese Listed Companies: Disclosures”, 19-25.

McConville, Mike; Chui, Wing H. (2007). “Research Methods for Law”. *Edinburgh University Press*, 129-135.

Morais, R. D. (2009). “Apontamentos ao IRC”, Coimbra: Almedina.

Murphy, A.B. (2000). “The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices”. *The International Journal of Accounting*, 35(4), 471-493.

Nabais, J. C. (2015). “Direito Fiscal”, (8ª Ed.), Coimbra: Almedina.

Nobes, C. e Parker, R. (2006). “Comparative International Accounting” (9ª Ed). *London, Prentice Hall*.

Oliveira, J., Azevedo, G., & Oliveira, B. (2018). “Impairment Losses: The Impact of First-time Adoption of the Accounting Standardization System in Portugal: Impairment Losses in Portugal”. *Australian Accounting Review*, 28(4), 556–576.

Pires, M., & Pires, R. (2016). “Direito Fiscal” (5ª Ed). Coimbra: Almedina.

Rennekamp, K. M., Rugar, K., & Seybert, N. (2014). "Impaired Judgment: The Effects of Asset Impairment Reversibility and Cognitive Dissonance on Future Investment". *The Accounting Review*, 90(2), 739-759.

Rodrigues, A. M. (2017). "SNC - Sistema de Normalização Contabilística" (3ª Ed). Coimbra: Almedina.

Rodrigues, J. (2014). "SNC - Sistema de Normalização Contabilística Explicado" (6ª Ed). Porto: Porto Editora

Rodrigues, L. L. e Guerreiro, M. A. S. (2004). "A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade". Lisboa: Publisher Team.

Rosário, M. (2013). "Ajustamentos "versus" quebras de inventários". Porto: Vida Económica.

Samuelson, R. A. (1999). "The Subjectivity of the FASB's Conceptual Framework: a Commentary on Bryer". *Critical Perspectives on Accounting*, 10(5), 631–641.

Sanches, J. L. (1998). "Manual de Direito Fiscal". Lisboa: Lex – Edições jurídicas.

Santos, J. T. (2010). "Imparidades de Ativos Financeiros: Aspetos Contabilísticos e Fiscais". *Boletim Informativo*, n.º 3/2010, 2.

Shackelford, Douglas A., e Terry Shevlin. (2001). "Empirical Tax Research in Accounting". *Journal of Accounting and Economics* 31(1): 321–387.

Silva, J. M. (Janeiro-Março de 2011). "Os Conflitos entre a Fiscalidade e a Contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria". *Revisores & Auditores*, 52, 54-65.

Tarca, A., (2012), "The case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence". *University of Western Australia*, 2-9.

Teixeira, G. (2016). "Manual de Direito Fiscal". (4ª ed.), Coimbra: Almedina.

Vanza, S., Wells, P., & Wright, A. (2018). "Do asset impairments and the associated disclosures resolve uncertainty about future returns and reduce information asymmetry". *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(1), 22–40.

Vasconcelos, A., & Pinto, C. (2012). "Apuramento do lucro tributável" (Preenchimento da declaração modelo 22-quadro 07)". *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Vasile-Cristian-Ioachim, M., & Vasile, B. (2015). "Reversible Impairment of Assets and the Impact on Economic Performance". *Economic Series*, 19-24.