

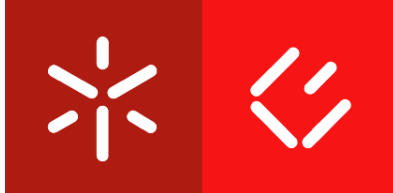


Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Tiago Filipe Pereira da Silva

**A relação entre a contabilidade
e a fiscalidade: o reconhecimento
dos impostos diferidos nas empresas
do PSI 20 e IBEX 35 – análise comparativa.**





Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Tiago Filipe Pereira da Silva

**A relação entre a contabilidade
e a fiscalidade: o reconhecimento
dos impostos diferidos nas empresas
do PSI 20 e IBEX 35 – análise comparativa.**

Relatório de Estágio
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Carlos Alberto da Silva Menezes

DECLARAÇÃO

Nome: Tiago Filipe Pereira da Silva

Endereço eletrónico: tfps93@gmail.com

Título do Relatório de Estágio: A relação entre a contabilidade e a fiscalidade: o reconhecimento dos impostos diferidos nas empresas PSI 20 e IBEX 35 – análise comparativa.

Orientador: Professor Doutor Carlos Alberto da Silva Menezes

Ano de conclusão: 2016

Designação do Mestrado: Mestrado em Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTES RELATÓRIOS DE ESTÁGIO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Gostaria, em primeiro lugar, de deixar uma palavra de agradecimento ao meu orientador, Professor Doutor Carlos Alberto da Silva Menezes, por todo o acompanhamento e incentivo demonstrado ao longo desta etapa. Foi uma honra, o privilégio que me concedeu ao ter aceitado ser meu orientador.

De igual forma, não poderia deixar de agradecer ao Dr. Adélio Cruz e Sousa, por toda a dedicação e acompanhamento no alcance dos resultados pretendidos. Mais uma vez, um muitíssimo obrigado.

Não menos importante, gostaria também de agradecer à empresa CRA Consultores, por me ter dado a oportunidade de aí desenvolver o estágio curricular que, em muito, me ajudou à conclusão do presente trabalho.

Por último, um imenso obrigado aos meus pais, irmãos e namorada, pelas palavras de apoio e incentivo, e a quem devo tudo o que sou.

A todos, o meu muitíssimo obrigado!

RESUMO

Este relatório de estágio adopta uma perspetiva quantitativa e foi elaborado com o objetivo de analisar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, através do estudo dos fatores associados à contabilização dos impostos diferidos pelas empresas do PSI 20 da Bolsa de Valores de Lisboa e do IBEX 35 das Bolsas de Valores de Madrid, Barcelona, Bilbao e Valencia no período de 2012 a 2015.

Para o efeito, utilizou-se um modelo de regressão estatística linear, para analisar e estimar a generalidade das relações entre os fatores dimensão, sector de atividade, ano e país e a contabilização dos impostos diferidos nas sociedades cotadas nas praças de Portugal e Espanha. Os testes estatísticos realizados demonstraram que a “dimensão” e o “setor de atividade” comportam-se da mesma forma, ou seja, influenciam apenas a contabilização dos passivos por impostos diferidos. *A contrário sensu*, as variáveis ano e país influenciam a contabilização de ativos e passivos por impostos diferidos, com especial referência ao fato das empresas portuguesas contabilizarem menos ativos e passivos por impostos diferidos quando comparadas com as empresas espanholas.

Tanto quanto é do nosso conhecimento, este trabalho é inovador, não só porque compara realidades de dois países europeus, como também procura estudar pela primeira vez fatores associados à contabilização dos impostos em diferidos.

Palavras-chave: Contabilidade, Fiscalidade, Ativos por Impostos Diferidos, Passivos por Impostos Diferidos.

ABSTRACT

This internship report adopts a quantitative perspective and was elaborated with the main goal of analyzing the relation between accounting and taxation through the study of factors associated with the accounting of deferred assets by companies listed on the PSI 20 index of the Lisbon Stock Exchange and of the IBEX 35 of the Stock Exchanges of Madrid, Barcelona, Bilbao and Valencia during the period from 2012 to 2015.

With such a purpose, a statistical linear regression model was used to analyze and estimate the generality of relations among factors such as dimension, sector of activity, year and country and the accounting of deferred taxes in companies listed on the Stock Exchanges of Portugal and Spain. The statistical tests conducted have shown that dimension and sector of activity behave in the same way, that is to say they only influence the accounting of deferred tax liabilities. On contrary, the variables, such as year and country influence the accounting of both deferred tax assets and liabilities, with particular reference to the fact that Portuguese companies account less for deferred tax assets and liabilities when compared to Spanish companies.

So far as we know, this is an innovative study, not just because it compares the realities of two European countries, but also studies for the first time factors associated with the accounting of deferred taxes.

Keywords: Accounting, taxation, deferred tax assets; deferred tax liabilities.

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	ii
RESUMO	iii
ABSTRACT	iv
ÍNDICE DE TABELAS	viii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	viii
SIGLAS	ix
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Justificação do tema e objetivos de Investigação	2
1.2. Contribuições esperadas	3
1.3. Estrutura do Relatório de Estágio.....	3
2. ORGANISMOS DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E OS IMPOSTOS DIFERIDOS - UMA VISÃO HISTÓRICA.....	3
2.1. Financial Accounting Standards Board	3
2.2. International Accounting Standards Board.....	5
2.3. European Financial Reporting Advisory Group.....	6
2.4. Comissão de Normalização Contabilística/Plano Oficial de Contas.....	7
3. A RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE	9
3.1. Enquadramento teórico.....	9
3.2. Enquadramento normativo	13
4. IMPOSTOS DIFERIDOS	18
4.1. Apuramento de resultados	19
4.1.1. Do Resultado Contabilístico ao Resultado Tributável.....	19
4.2. Diferenças Permanentes e Temporárias	25
4.2.1. Diferenças Permanentes.....	25
4.2.2. Diferenças Temporárias	27
4.2.2.1. Diferenças Temporárias Dedutíveis.....	29
4.2.2.2. Diferenças Temporárias Tributáveis.....	30

4.2.3. Diferenças Tempestivas	30
4.3. Ativo por Impostos Diferidos	31
4.4. Passivo por Impostos Diferidos	35
4.5. Métodos de Contabilização do Imposto sobre o Rendimento	41
4.5.1. Método do Imposto a Pagar	42
4.5.2. Método dos Efeitos Tributáveis	42
4.5.2.1. Método do Diferimento.....	43
4.5.2.2. Método do Valor Líquido do Imposto	45
4.5.2.3. Método da Dívida ou do Passivo	45
5. METODOLOGIA	47
5.1. Natureza do Estudo	47
5.2. Procedimentos de recolha de dados	49
5.3. Caracterização da População	49
5.4. Questões de Investigação/Hipóteses	55
6. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS.....	59
6.1. Introdução.....	59
6.2. Resultados Empíricos	59
6.3. Modelos Lineares de dados em painel.....	60
6.4. Conclusão, Limitações e Sugestões para Investigação Futura	64
6.4.1. Conclusão.....	64
6.4.2. Limitações e sugestões para investigações futuras	65
7. RELATÓRIO DE ESTÁGIO.....	67
7.1. Aspeto Formais do Estágio.....	67
7.1.1. Descrição Sumária da Entidade	67
7.2. Organização da Contabilidade.....	69
7.3. Práticas de Controlo Interno	70
7.3.1. Reconciliação Bancárias	70
7.3.2. Conferência de Saldos de Fornecedores e Clientes	70

7.3.3. Conferência dos saldos de Caixa	71
7.3.4. Conferência do IVA	71
7.4. Recursos Humanos	72
7.5. Apuramento de Obrigações Fiscais	74
7.5.1. Imposto sobre o Valor Acrescentado	74
7.5.2. Fundo de Compensação do Trabalho	76
7.5.3. Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho	76
7.5.4. Contribuições para a Segurança Social	77
7.5.5. Modelo 10	78
7.5.6. Pagamento Especial por Conta	78
7.5.7. Pagamento por Conta (PPC)	79
7.6. Encerramento e Prestação de Contas	80
7.6.1. Movimentos e Procedimentos de Encerramento de Contas	81
7.6.2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas	89
7.6.3. Declaração Modelo 22	91
7.6.4. Informação Empresarial Simplificada	91
7.7 Conduta Ética e Deontológica Associada à Profissão	92
8. CONCLUSÃO	93
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	95

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Comparação entre o Sistema Anglo-Saxónico e o Sistema Continental	12
Tabela 2 - Diretivas da União Europeia relativas aos impostos diferidos	15
Tabela 3 - Resumo das diferenças temporárias	30
Tabela 4 - Constituição do PSI 20 durante os anos de 2012, 2013, 2014 e 2015	51
Tabela 5 - Constituição do IBEX 35 durante os anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.....	52
Tabela 6 - Empresas que compõem a amostra PSI 20	53
Tabela 7 - Empresas que compõem a amostra IBEX 35	54
Tabela 8 - Empresas que compõem a amostra IBEX 35	60
Tabela 9 - Modelo linear de dados em painel. Índice de Ativos por impostos diferidos ..	61
Tabela 10 - Modelo linear de dados em painel. Índice de Passivos por impostos diferidos	62
Tabela 11 - Descrição da entidade	69
Tabela 12 - Princípios Éticos e Deontológicos Associados à Profissão	92

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Referencial contabilístico em termos de imposto diferidos.....	16
Gráfico 2 - Apuramento do Resultado Contabilístico	21
Gráfico 3 - Apuramento do Lucro Tributável	22
Gráfico 4 - Resumo da Incidência Pessoal.....	23
Gráfico 5 - Reconhecimento de Passivos por Impostos	38
Gráfico 6 - Método dos Efeitos Tributáveis do Imposto sobre o Rendimento	43
Gráfico 7 – Distribuição das Empresas do PSI20 por Setor de Atividade	53
Gráfico 8 - Distribuição das Empresas do IBEX 35 por Setor de Atividade	55

SIGLAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

APB - Accounting Principles Board

APBO - Accounting Principles Board Opinion

ASC - Accounting Standards Codification

CCI - Código da Contribuição Industrial

CEE - Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CIVA – Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSC - Código das Sociedades Comerciais

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

DFs – Demonstrações Financeiras

DM 22 – Declaração Modelo 22

EC - Estrutura Conceptual

EEG - Escola de Economia e Gestão

FASB - Financial Accounting Standards Board

FCGT- Fundo de Compensação e Garantia do Trabalho

FGT – Fundo de Compensação do Trabalho

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IASC - International Accounting Standards Committee

IBEX 35 - Ibéria Índice

IES – Informação Empresarial Simplificada

IFRS - International Financial Reporting Standards

NC-ME - Norma Contabilística para Micro Entidades

NCRF - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

NCRF-PE - Norma Contabilística para as Pequenas Entidades

NIF- Número de Identificação Fiscal

PEC- Pagamento Especial por Conta

PPC- Pagamento Por Conta

POC - Plano Oficial de Contas

PSI 20 - Portuguese Stock Index
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados
SFAS - Statement of Financial Accounting Standards
SNC - Sistema de Normalização Contabilística
UE – União Europeia
UM - Universidade do Minho
VN – Volume de Negócios
RL – Resultado Líquido

1. INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos tem-se assistido ao surgimento de novos paradigmas económicos, potencializados pelas sucessivas crises financeiras, cujos efeitos não se cingem apenas ao seu epicentro, o que tem colocado a economia global numa situação de grave sustentabilidade e equilíbrio económico-financeiro. Nos dias que correm, são sobretudo as empresas quem mais têm sofrido, pois encontram-se numa situação de escassez de fundos e de dificuldade no acesso ao crédito. Acompanhado por esta dificuldade, há ainda a registar o colapso do sistema bancário mundial, com implicações sobretudo nas empresas europeias, visto que o financiamento destas era feito segundo um modelo mais tradicional, ou seja, junto das instituições bancárias.

Perante este panorama, as empresas viram-se forçadas a adotar outras formas de financiamento, tal como o recurso aos mercados de capitais e ao microcrédito, que acabaram por se revelar a salvação de muitas e, em alguns casos, a oportunidade de internacionalização de outras, algo que dificilmente seria possível com o antigo modelo de financiamento. Este novo modelo de financiamento acabou por provocar, um pouco por todo o lado, alterações nas estruturas das empresas, através do aumento do nível de divulgação de informação prestada sobre a posição financeira e desempenho das empresas, potenciando em muito a harmonização contabilística internacional.

O processo de harmonização contabilística, cujo principal objetivo é proporcionar a comparação das demonstrações financeiras das empresas, cotadas e não cotadas, numa economia cada vez mais globalizada, originou a elaboração de normativos mais exigentes e harmonizadores. Este processo de harmonização deu os seus primeiros passos com o Regulamento nº. 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho de 2002, sobre a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC)/ IFRS.

Em Portugal, podemos apontar dois momentos marcantes neste processo, o primeiro no ano de 2005, com a adoção das NICs, produzidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), sendo estas de adoção obrigatória para todas as empresas cotadas em bolsa. Por sua vez, o segundo momento ocorreu em 2010, com o alargamento da visão da atuação das NICs à generalidade das empresas, com a criação de um novo sistema: O Sistema de Normalização Contabilística.

No caso português, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade está sobretudo evidenciada na temática dos impostos diferidos, a qual se encontra devidamente regulamentada na Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 25 e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

1.1. Justificação do tema e objetivos de Investigação

De acordo com Gonçalves (2012), a adoção das IFRS possibilitou a uniformização da linguagem de mercado por todas as áreas de negócio. Este fato só é possível devido ao processo de harmonização que se verificou em Portugal e em toda a União Europeia ao longo dos últimos anos e que visa a comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas, num contexto de economia globalizada. Esta harmonização foi potencializada pela entrada em vigor das normas internacionais de contabilidade que, de uma forma clara, são aceites por todos os intervenientes nos mercados de capitais europeus.

O nosso trabalho tem por objetivos analisar as práticas contabilísticas referentes à relação entre a contabilidade e a fiscalidade, com principal enfoque na temática dos impostos diferidos, através da medição e avaliação da influência de fatores, como sejam a dimensão, o setor de atividade, o ano e o país, na contabilização dos impostos diferidos nas sociedades cotadas nas praças de Portugal e Espanha. Além disso, expõem-se, detalhadamente, as diferentes atividades desenvolvidas no estágio levado a cabo na CRA Consultores Lda., entre os dias 1 de outubro de 2015 e 31 de março de 2016, no sentido de dar cumprimento aos requisitos constantes do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exames Profissionais (RIEEP) da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), que possibilita a dispensa de estágio profissional.

No sentido de atingir o primeiro objetivo, procuramos responder às seguintes questões de partida:

- Quais os fatores que influenciam a magnitude das rubricas dos impostos diferidos?
- Qual é a similitude na contabilização dos impostos diferidos nas empresas portuguesas e espanholas?

Para responder às questões anteriormente enunciadas, são analisadas as demonstrações financeiras das empresas cotadas no PSI20 e no IBEX35 no período de 2012 a 2015.

1.2. Contribuições esperadas

Este trabalho procura evidenciar aspetos de convergência e divergência na contabilização de impostos diferidos nas sociedades que integram a população em estudo. Além disso, procura-se identificar os fatores que influenciam a magnitude dos impostos diferidos reconhecidos nas demonstrações financeiras, evidenciando eventuais associações estatisticamente significativas entre as entidades do PSI 20 e do IBEX 35.

1.3. Estrutura do Relatório de Estágio

O presente relatório de estágio encontra-se dividido da seguinte forma:

Os capítulos 2 a 4 abordam, através da revisão de literatura, as relações existentes entre a contabilidade e a fiscalidade, os princípios subjacentes aos impostos diferidos, bem como os normativos contabilísticos e fiscais passíveis de aplicação a esta temática.

Por sua vez, os capítulos 5 e 6 apresentam a metodologia adotada, procedem à caracterização da amostra, à descrição do modelo estatístico e à apresentação das diferentes variáveis. De seguida, é efetuada a discussão dos resultados, são apresentadas as conclusões, e formuladas as limitações e tópicos para investigações futuras.

Por último, o capítulo 7 é dedicado unicamente ao estágio curricular desenvolvido, ao abrigo do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho, na entidade CRA Consultores Lda, com o objetivo de descrever as atividades aí desenvolvidas, durante o período de 1 de outubro de 2015 e 31 de março de 2016, cumprindo desta forma os requisitos estabelecidos no Regulamento de Inscrição, Estágio e Exames Profissionais (RIEEP) da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), permitindo a dispensa de estágio profissional.

2. OS ORGANISMOS DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E OS IMPOSTOS DIFERIDOS - UMA VISÃO HISTÓRICA

2.1. Financial Accounting Standards Board

Segundo Cassidy, Urbancic, Sylvestre, e Ralston (1993) as primeiras referências ao termo impostos diferidos surgiram, nos Estados Unidos da América no ano de 1967, na *Accounting Principles Board Opinion 11* (APBO 11). Da APBO 11 resultou a criação

da norma APB 11¹, a primeira a introduzir a necessidade do reconhecimento nas demonstrações financeiras das diferenças temporárias entre o lucro financeiro e o lucro tributável. Para além de ponto de partida para a discussão da temática dos impostos diferidos, este normativo apresentou um importante contributo, a saber, a utilização do método do diferimento para o reconhecimento das quantias a pagar ou a deduzir no futuro. Com o passar dos anos, a APB 11 foi sendo alvo de duras críticas por parte de profissionais e instituições, os quais afirmavam que os resultados obtidos, decorrentes da aplicação do método do diferimento, eram de difícil compreensão e conceitualmente errados.

No ano de 1983, e já sobre a alçada do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), Kissinger (1986) diz-nos que o FASB incluiu como prioridade na sua agenda a revisão da APB 11 devido às críticas de que era alvo. Em resposta àquelas críticas, o FASB emitiu a *Statement of Accounting Standards* (SFAS) nº96 que, entre outras coisas, alterou o método de contabilização dos efeitos tributáveis, passando a solicitar a utilização do método do passivo em detrimento do método do diferimento, defendido na norma APB 11. Embora o método do passivo tenha sido originalmente pensado para ser mais simples que o método do diferimento, tal acabou por não se verificar. A complexidade da SFAS nº96 rapidamente se fez sentir, originando uma onda de críticas provenientes das empresas norte-americanas e dos seus profissionais de contabilidade.

Em março de 1989, o FASB iniciou um processo de levantamento de alterações/retificações à norma SFAS nº96, estipulando como principais prioridades: a alteração dos critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos fiscais diferidos e a redução da complexidade desta norma. Em resposta às várias críticas à SFAS nº 96, o FASB emitiu a SFAS nº 109.

De acordo com o FASB (1992), a SFAS n.º 109 apresenta três grandes diferenças face aos normativos anteriores (APB 11 e SFAS nº 96). A primeira diferença prende-se com a mensuração dos impostos diferidos, baseada a partir desse momento na taxa de imposto expectável no momento em que o ativo ou passivo possa ser realizado (método do passivo). Ou seja, os efeitos de qualquer alteração da taxa de imposto são reconhecidos no momento em que a nova lei fiscal é promulgada.

Por sua vez, a SFAS nº 109 é considerada mais liberal no reconhecimento de

¹ APB- Princípios contabilísticos aceites nos Estados Unidos da América, publicados no ano de 1962, pelo *American Institute of Certified Public Accountants*, que vigoraram até ao ano de 1973, tendo sido posteriormente substituídos pelo FASB.

ativos fiscais diferidos do que os normativos anteriores. Assim, todas as diferenças dedutíveis, ou seja, prejuízos fiscais e créditos, devem dar origem a um ativo fiscal diferido e, caso seja necessário, este é reduzido por uma provisão.

Como terceira grande diferença, as diferenças de impostos diferidos líquidos devem ser incluídas no balanço e não na declaração de imposto, como estava previsto nos normativos anteriores.

Por fim, no ano de 2007, o FASB procedeu à emissão da *Accounting Codification Standards Topic 740*, entendida então como uma revisão da SFAS n° 109, e cuja principal alteração entre estes dois normativos, segundo a Deloitte (2014), tem essencialmente a ver com a codificação do nome da norma e não com o seu conteúdo, visto que se manteve tudo muito semelhante à SFAS n.º109.

2.2. International Accounting Standards Board

De acordo com Zeff (2014), a evolução do *International Accounting Standards Board* (IASB) tem sido notória, apesar da sua curta existência. A prova desta evolução é evidenciada nas normas por si produzidas, as *International Financial Reporting Standards* (IFRS)², as quais têm uma grande aceitação no contexto internacional. Zeff (2014) afirma também que a evolução do IASC³ e do IASB⁴ retratam a história de um órgão de normalização contabilística internacional do sector privado que, ao longo dos tempos, foi ganhando o respeito e apoio internacional. Numa primeira fase, a aceitação foi feita pelas entidades contabilísticas e seguidas de perto pelos órgãos de normalização nacional. Posteriormente, e numa segunda fase, a aceitação foi feita pelos reguladores dos principais mercados de capitais e pelos órgãos governamentais, para além dos

² As IFRS são um conjunto de normas contabilísticas internacionais emitidas pelo IASB. São consideradas normas exequíveis e fiáveis de serem estabelecidas, garantindo informações claras e comparáveis das demonstrações financeiras, auxiliando os intervenientes nos mercados de capitais e outros utentes, no aperfeiçoamento da eficiência e eficácia na tomada das decisões económicas.

³ A sua existência remonta a 1973 e foi o primeiro órgão normalizador internacional. Este organismo teve como fundadores, órgãos contabilísticos profissionais de nove países. Em 2001 foi alvo de uma reestruturação, passando a ser denominado por IASB, sendo as suas normas então já aplicadas, aproximadamente, a 7000 empresas negociadas em Bolsa na União Europeia.

⁴ É um organismo independente, sem fins lucrativos, com uma administração constituída por nove países, com mecanismos para desenvolver um conjunto de normas de alta qualidade, com o objetivo de tornar a informação financeira transparente e comparável, a fim de alcançar a convergência internacional das normas de contabilidade.

utilizadores e preparadores das demonstrações financeiras.

O segredo do sucesso do IASB deveu-se essencialmente ao *timing*, uma vez que, no final de 1990, este era o único órgão competente de normalização contabilística internacional. Este momento coincidiu também com a vontade demonstrada pela União Europeia na criação de um mercado de capitais interno e pela alternativa aos princípios contabilísticos aceites nos EUA (US GAAP), princípios esses que eram exigidos às empresas europeias para negociarem nos mercados de capitais internacionais.

Em fevereiro do ano 2000 foi publicado um comunicado do qual constavam os conceitos relativos às Normas Internacionais de Contabilidade. Este comunicado, emitido pela Comissão Europeia, tinha como principal objetivo obrigar todas as empresas negociadas na União Europeia a adotar as IAS, para efeitos de consolidação, até ao ano de 2005.

Quando comparadas com as SFAS, as normas emitidas pelo IASB são caracterizadas por se basearem em princípios e não em regras e consideradas menos detalhadas. Segundo a Deloitte (2015), a primeira normalização referente à problemática dos impostos diferidos remonta ao ano de 1978, aquando da publicação da *Exposure Draft E13- Accounting for Taxes Published*. Nos anos que se seguiram, este normativo foi sendo reformulado e revisto com principal incidência no ano de 1996. De acordo com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2001), as principais alterações aos normativos anteriores estavam relacionadas com o método de imposto a utilizar e com o período de reconhecimento dos mesmos. Mais tarde, no ano 2000, a IAS 12 foi alvo de novas alterações/reformulações, nomeadamente com a especificação do tratamento contabilístico a adotar para a contabilização das consequências fiscais dos dividendos (Deloitte, 2015). Nos anos seguintes, a IAS 12 sofreu pequenas alterações, sem que o conteúdo e a sua estrutura fossem alterados de forma significativa.

2.3. European Financial Reporting Advisory Group

O *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) é uma organização, fundada em 2001 pelas mais prestigiadas organizações de contabilidade europeias, com o forte apoio da Comissão Europeia. O objetivo central deste organismo continua a ser o fornecimento de conhecimentos técnicos e aconselhamento sobre as questões contabilísticas presentes nas IFRS (EFRAG, 2014).

A atuação deste organismo visa sobretudo assegurar que as opiniões europeias

sejam tidas em consideração e articuladas com o processo normativo internacional. Relativamente ao tema abordado neste trabalho, o EFRAG iniciou um conjunto de debates à escala europeia, em cooperação com os organismos profissionais, nacionais e investigadores ligados ao sector, sobre o *Exposure Draft* emitido pelos IASB sobre a IAS 12, que visava, discutir se esta deveria ser alterada ou substituída por uma nova norma e, desta forma, apresentar propostas alternativas.

Aquele *Exposure Draft*, iniciado em 2011, apresentou as suas conclusões em meados de setembro de 2012, evidenciando, sobretudo, o fato da diversidade de empresas (especialmente as pertencentes a grupos multinacionais) prejudicar a tentativa de definição de uma única norma baseada em princípios, aplicáveis à contabilização e divulgação de informação financeira passível de tributação.

Durante 2012, o EFRAG apresentou as suas próprias conclusões, sugerindo, para o caso dos grupos multinacionais, uma aproximação da legislação baseada em princípios, de forma a ultrapassar as dificuldades impostas pelas leis fiscais dos vários países europeus, sugerindo assim, a aplicação de uma única norma aplicável, independentemente da localização das suas subsidiárias e associadas. Em suma, este importante organismo europeu de normalização contabilística apoia a atual norma, mas defende que ainda existe margem para que esta possa ser melhorada com mais e melhores divulgações.

2.4. Comissão de Normalização Contabilística/Plano Oficial de Contas

Até ao ano de 1963, a preparação e apresentação da informação financeira em Portugal era deixada ao critério de cada entidade, existindo por isso uma liberdade total. Esta situação viu-se alterada com a entrada em vigor em 1963 do Código da Contribuição Industrial (CCI), o qual estabelecia critérios fiscais para o apuramento do imposto a pagar ao Estado. É também nesta altura que são lançados os primeiros “princípios contabilísticos” com forte influência legal.

Com a aprovação do Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro, entra em vigor o Plano Oficial de Contas (POC). Desde então, foram muitas as alterações introduzidas neste documento, com o objetivo de o adaptar aos novos desafios da sociedade, como por exemplo, a adaptação da legislação nacional à comunitária. O segundo Plano Oficial de Contas, revisto e publicado em 21 de novembro de 1989, com adaptação para o normativo nacional da Quarta Diretiva, visava dar resposta aos requisitos decorrentes da

entrada de Portugal na CEE. À medida que a contabilidade ia fazendo progressos, nomeadamente na temática dos impostos diferidos, foi necessário adaptar o POC a estas evoluções, como foi o caso do Decreto-Lei n.º 238/91, que transpôs para a ordem jurídica nacional o tratamento contabilístico de Consolidação de Contas, recomendado pela Sétima Diretiva (83/349/CEE), e do caso do Decreto-Lei n.º 127/95 que transpôs para o normativo nacional as Diretivas 90/604/CEE e 90/6057CEE (Fernandes, 2009).

Apesar do normativo português ter sofrido alterações em anos posteriores, estes não serão abordados ao longo deste trabalho, uma vez que, tais alterações, não foram significativas no que toca à temática dos Impostos Diferidos.

Em relação ao tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, este está traduzido nas notas explicativas (Capítulo 12) das Contas 86 e 241, ou seja:

A conta *“86-Imposto sobre o rendimento do exercício”*: *“Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 «Estado e outros entes públicos- Impostos sobre o rendimento».”*⁵

Por sua vez, a conta *“241-Imposto sobre o rendimento”*: *“Esta conta é debitada pelos pagamentos efetuados e pelas retenções na fonte (...), no fim de cada exercício será calculada, com base na matéria coletável estimada, a quantia do referido Imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 86”*.

Assim, as notas explicativas das contas 86 e 241, nomeadamente com a utilização das expressões “quantia estimada” e “matéria coletável”, sugerem a utilização do chamado “método do imposto a pagar”, que corresponde ao assento contabilístico nas contas 86 e 241, cujo seu valor deve basear-se numa estimativa, a qual deve ser calculada com o maior dos rigores (Guimarães, 2008).

Posteriormente, e com o objetivo de, por um lado, fazer com que Portugal se aproximasse da realidade contabilística vigente a nível internacional e, por outro, perseguindo o objetivo de uma harmonização contabilística, é tomada a iniciativa de criar um grupo de trabalho no âmbito da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) com a finalidade de elaborar um diploma com normas semelhantes às do IASB, intitulado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este projeto viria a ser aprovado no

5 No SNC, o resultado sobre o rendimento do exercício passa a estar integrado na conta 81 – Resultado líquido do período, tendo sido criada a subconta 8121 – Imposto estimado para o período. Considera-se nesta subconta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241— Estado e outros entes públicos — Imposto sobre o rendimento.

ano e 2009, revogando assim o POC e toda a legislação complementar.

3. A RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

3.1. Enquadramento teórico

A origem dos impostos diferidos respeita diretamente à relação entre a Fiscalidade e a Contabilidade, ou seja, à influência que uma pode exercer sobre a outra. Esta informação não é de todo a mais correta ou verdadeira, uma vez que, se a fiscalidade exercesse uma influência tal sobre a contabilidade, ao ponto de esta assumir as suas regras fiscais, não existiria qualquer tipo de diferença entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

Numa perspetiva mundial, os sistemas contabilísticos e fiscais que vigoram na atualidade refletem a confirmação da autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, com a justificação da disparidade entre interesses e objetivos de cada um dos sistemas. De acordo com Cunha e Rodrigues (2014), a relação entre as normas fiscais e contabilísticas diferem de país para país. Sempre que se verificam alterações no ambiente económico de um país, estas acabam por se refletir nas normas fiscais, tornando muito difícil a compreensão dos dados contabilísticos.

Ao longo do tempo, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem sido marcada por um certo nível de conflitualidade, na maior parte dos casos, com o predomínio da fiscalidade. Apesar desta conflitualidade, é inequívoco que o desenvolvimento da contabilidade em Portugal, e em muitos outros países, se deveu à forte influência e desenvolvimento da fiscalidade.

Apesar da relação entre a contabilidade e a fiscalidade, não existe nenhum motivo para que estas interfiram entre si, podendo existir autonomia e respeito mútuo entre os dois normativos, contribuindo assim, para uma harmonização e coordenação entre elas.

A contabilidade tem como principal objetivo a apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada, nas quais se identificam uma grande quantidade de acontecimentos e transações que determinam a atividade económica. A contabilidade pode igualmente ser caracterizada pelo fato de identificar, mensurar, analisar e, até mesmo, comunicar a informação financeira aos interessados. Por sua vez, a fiscalidade tem como principal objetivo a arrecadação de receitas fiscais que são imprescindíveis ao equilíbrio orçamental, exercendo por vezes uma influência significativa na a contabilidade (Sampaio, 2000).

Quer a Estrutura Conceptual (EC) das IAS, quer a das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) portuguesas, retratam a relação entre a fiscalidade e a contabilidade, evidenciando o fato de que, a variedade de utilizadores das DF's requer necessidades de informação diferentes e muitas vezes antagónicas. A EC diz-nos que, apesar das informações irem ao encontro das necessidades da maior parte dos utilizadores, pode não proporcionar a informação de que alguns utilizadores necessitam para a tomada de decisão (Pereira, 2013).

Como já foi possível verificar, existem dois normativos distintos: as normas contabilísticas e fiscais, com objetivos e finalidades diferentes. No primeiro caso, visam obter o resultado contabilístico e a posição financeira das empresas. No outro, procuram obter um resultado para efeitos de tributação, seguindo os princípios da justiça e equidade, com o objetivo primordial da obtenção de receitas para fazer face às necessidades que decorrem do exercício do poder político.

De acordo com Mastellone (2011), e em concordância com a literatura internacional, podem ser definidas três correntes principais que caracterizam a relação entre a Fiscalidade e a Contabilidade:

1. A submissão da fiscalidade à contabilidade, onde o resultado contabilístico serve de base à tributação, não havendo lugar a correções extracontabilísticas para a determinação do lucro tributável;
2. A subordinação da contabilidade à fiscalidade, onde a determinação do resultado contabilístico é fortemente influenciado pelos normativos fiscais. Ou seja, as demonstrações financeiras são elaboradas com o objetivo de satisfazer as exigências fiscais e não representar de forma verdadeira e apropriada a situação patrimonial das entidades;
3. A autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, onde o resultado contabilístico é utilizado como ponto de partida para a determinação do lucro tributário, e onde as diferenças entre estes são tratadas a nível extracontabilístico nas declarações fiscais;

Numa outra visão tripartida, é-nos possível apresentar três modelos distintos: um modelo de “*dependência total*”, onde o lucro tributável assume apenas o rendimento que resulta do balanço; outro modelo de “*total autonomia*”, no qual o apuramento do lucro tributável é apenas calculado com base nos normativos fiscais e, por último, é possível identificar o modelo de “*dependência parcial*”, onde o resultado contabilístico é visto

como um ponto de partida para a determinação do lucro tributável, mas sempre sujeito a ajustamentos extracontabilísticos, de acordo com as leis fiscais.

De acordo com Eberharting (1999), e ainda no seguimento da ideia anterior, é possível indicar dois sistemas, o sistema contabilístico e o sistema fiscal, estando ambos confrontados com a necessidade de avaliar fatos diferentes para a determinação da posição patrimonial e dos resultados operacionais. Assim sendo, os resultados económicos de uma empresa são necessários para dois fins distintos:

- Para a tributação que é feita de acordo com a capacidade e os rendimentos da empresa;
- Para obtenção de informações para os utilizadores das Demonstrações Financeiras.

Comparando o principal objetivo das demonstrações financeiras com o consagrado na composição relativa à tributação das empresas, é possível concluir que os objetivos da contabilidade e da fiscalidade são em alguma medida coincidentes, apesar das regras contabilísticas e fiscais serem independentes umas das outras e terem finalidades diferentes.

A existência da influência da fiscalidade sobre a contabilidade está bem patente na legislação nacional, como nos diz o §9 do preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento, o qual refere que a Administração Fiscal pretende tributar o rendimento real das empresas, sendo mesmo este um imperativo constitucional.

No §10 do preâmbulo vai-se ainda mais longe, ao se afirmar que é natural que a contabilidade, como instrumento de medida da realidade, desempenhe um papel essencial na determinação do lucro tributável. Contudo, é possível afirmar que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é constituída por um domínio marcado por bastante controvérsia. Em Portugal optou-se por não delinear uma separação absoluta entre ambas as partes, privilegiando-se uma solução marcada pelo realismo, constituído este na determinação do resultado tributável, com base no resultado contabilístico, ao qual, para levar em consideração os objetivos da fiscalidade, se introduzem posteriormente correções positivas ou negativas estipuladas na lei. Apesar da vontade demonstrada pelo legislador, a fiscalidade exige em muitos casos que a contabilidade registe as operações, de acordo com as suas regras, contrariando assim os princípios contabilísticos.

Um das soluções apontada por Schanz e Schanz (2010) para a problemática da divergência dos objetivos entre a Contabilidade e a Fiscalidade é a utilização de dois livros distintos, um para fins fiscais e outro para fins contabilísticos. Esta situação é

comprovada pela literatura com um vasto conjunto de estudos que se referem à existência de diferentes sistemas de contabilidade. Schanz e Schanz (2010) identificam dois sistemas principais. O primeiro sistema é caracterizado pela existência de dois livros de registo, um com a finalidade contabilística de apurar o resultado operacional e outro com a finalidade fiscal de apuramento do resultado tributável. Por sua vez, o segundo sistema é caracterizado pela existência de apenas um livro de registo, o qual serve para o apuramento dos resultados financeiro e fiscal.

No seu estudo, Schanz e Schanz (2010) realçam a ideia que as diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal são mais evidentes nas empresas que utilizam os dois livros, uma vez que as regras contabilísticas e fiscais são diferentes, ao contrário do que acontece nas empresas, as quais utilizam apenas um livro, visto que este serve, simultaneamente, para o apuramento do resultado contabilístico e fiscal.

A distinção entre os dois sistemas encontra-se bastante desenvolvida na literatura internacional, como é exemplo o estudo desenvolvido no Reino Unido por Blake, Akerfeldt, Fortes e Gowthorpe (1997), pelo fato de não existir uma ligação entre as leis contabilísticas e as fiscais (*TwoBookSystem*), e na Alemanha, onde existe uma forte ligação entre as leis fiscais e as contabilísticas (*OneBookSystem*).

Tabela 1 - Comparação entre o Sistema Anglo-Saxónico e o Sistema Continental

Sistema Anglo-Saxónico (Reino Unido)	Sistema Continental (Alemanha)
Imagem verdadeira e apropriada	Imagem legal
Orientada para os acionistas	Orientada para os credores
Divulgação da informação	Sigilo da informação
Separação das regras fiscais das contabilísticas	Domínio fiscal
Substância sobre a forma	Forma sobre a substância
Padrões profissionais	Regras governamentais

Fonte: Adaptado de Blake *et al.* (1997)

Ao analisar a Tabela nº1 é possível concluir que a influência da Fiscalidade sobre a Contabilidade é maior nos países que se regem pelo Sistema Continental, visto que este modelo apresenta sobretudo uma imagem legal, onde o domínio das regras fiscais sobre as regras contabilísticas é sobretudo baseado no direito nacional. Este modelo é também aplicável ao caso Português. Por sua vez, o modelo Anglo-Saxónico é essencialmente caracterizado pela separação das leis contabilísticas das fiscais; a divulgação da informação é significativa e os princípios são baseados naqueles que são decretados pela profissão.

Outra das grandes preocupações associadas à relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade prende-se com a qualidade da informação apresentada. Sendo várias as opiniões académicas, de entre as quais podemos destacar Horton e Serafeim (2008), defensores da ideia de que o aumento da conformidade do resultado fiscal com o contabilístico resulta numa divulgação inferior dos ganhos obtidos, contrariando as opiniões defensoras da conciliação entre os dois resultados. Por sua vez Guenther, Maydew e Nutter (1997), concluem no seu estudo que o aumento da conformidade entre a Contabilidade e a Fiscalidade faz com que as empresas alterem as demonstrações financeiras apresentadas, devido às preocupações fiscais e, conseqüentemente, a uma falseada divulgação das respetivas posições financeiras. Hanlon *et al.* (2005) é outra das opiniões cétricas, relativamente à conformidade entre a Fiscalidade e a Contabilidade. Estes autores demonstram principal preocupação com os mercados internacionais, visto que a transformação do resultado contabilístico e do resultado fiscal, num só resultado, faz com que haja menos informação disponível, o que poderá dar origem a decisões económicas erradas. Assim, e segundo os autores, podemos concluir que a informação obtida é menor quando as normas fiscais exercem influência sobre as normas contabilísticas.

Em suma, é-nos possível afirmar que, apesar do conflito existente entre a contabilidade e a fiscalidade, não há motivos para estas interferirem entre si, podendo até mesmo existir uma autonomia e respeito mútuo entre ambos os normativos, sem que um prevaleça sobre o outro. Assim sendo, o resultado contabilístico obtido, segundo os princípios contabilísticos, não tem necessariamente de coincidir com o resultado fiscal.

3.2. Enquadramento normativo

A temática dos impostos diferidos encontra-se referenciada nas mais variáveis legislações, nacionais e internacionais. No que à legislação nacional diz respeito, a temática dos impostos diferidos encontra-se presente na Constituição da República Portuguesa, no Código das Sociedades Comerciais, no Sistema de Normalização Contabilístico e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Por sua vez, a nível internacional, a temática encontra-se presente, através da Diretiva nº28, na NIC 12 e na NC-ME.

O art.º 1 do Código das Sociedades Comerciais define sociedades comerciais como “*aquelas que têm por objetivo a prática de atos de comércio e adotem, dentro de*

um conjunto de hipóteses um determinado tipo”, sendo estas tributadas com base no seu rendimento.

A definição do sistema fiscal encontra-se definida nos termos do n.º 1 do art.º 103º da CRP, a qual refere que *“o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”*. No n.º 1 do art.º 104º da CRP encontra-se essencialmente a definição de imposto sobre o rendimento, como sendo *“uma forma de diminuição das desigualdades sendo este único e progressivo”*. Por sua vez, o n.º 2 do art.º 104º estipula que a *“tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*.

Em termos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, podemos destacar para esta temática os artigos: 17º, 18º, 19º, 22º, 23º-A, 26º a 28º-C, 34º-A, 39º e 40º. O artigo central para a problemática dos impostos diferidos acaba, de certa forma, por ser o artigo 17º do CIRC que nos indica que:

O lucro tributável das pessoas coletivas (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidas nos termos do Código;

Outro artigo do presente Código, com uma importância significativa na temática dos impostos diferidos, é o art.º 18º, *“Periodização do Lucro Tributável”*, no qual se refere que:

Os rendimentos e gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

Os restantes artigos acima indicados dizem respeito a um conjunto de situações concretas de aplicação de alguns princípios contabilísticos ao âmbito fiscal. O princípio do acréscimo encontra-se presente em alguns artigos do CIRC, particularmente nos art.º 18º, art.º 19º *“Contratos de Construção”* e no art.º 22º *“Subsídios relacionados com ativos não correntes”*. A aplicação do princípio da prudência está prevista nos artigos 26º a 28 e nos art.º 39º e 40º do CIRC, os quais definem as regras fiscais para as imparidades

(inventários, dívidas a receber em créditos e empresas do sector bancário) de ativos correntes e para as provisões (fiscalmente dedutíveis e para a reparação de danos de carácter ambiental). Os artigos que contribuem para as principais divergências entre o resultado líquido do exercício e o lucro tributável, e para os quais se aplica a expressão presente no código do CIRC “eventualmente corrigidos (...)” são as seguintes matérias: a periodização do lucro tributável art.º 18º; os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, de acordo com o art.º 23º-A; o regime de depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais, nos termos do art.º 34º-A e, por último, o regime relativo às provisões, nos termos do art.º 39º e 40º.

Quer isto dizer que o lucro tributável é calculado através das leis fiscais, e será a diferença entre os rendimentos sujeitos a tributação e os gastos aceites fiscalmente. Por outras palavras, é altamente provável que existam diferenças entre o lucro apurado através das regras contabilísticas, devido a gastos ou rendimentos registados contabilisticamente e que não são aceites fiscalmente, ou porque existem gastos e rendimentos que sejam mensurados num período diferente daquele aceite fiscalmente.

Relativamente às regras contabilísticas pertencentes ao tratamento dos Impostos Diferidos, estas estão presentes na NCRF 25 e na NIC 12, ambas intituladas por “Impostos sobre o rendimento”. Esta temática também incide sobre as micro e pequenas entidades com legislação específica, nomeadamente a NCRF-PE e NC-ME.

A NCRF 25 entrou em vigor a 1 de janeiro de 2010. Esta norma resulta da transposição para a ordem jurídica nacional da Diretiva n.º 2003/51/CE (Diretiva 28) que alterou as Diretivas n.º 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e a 91/674/CEE, relativas às contas anuais e às contas consolidadas.

Tabela 2 - Diretivas da União Europeia relativas aos impostos diferidos

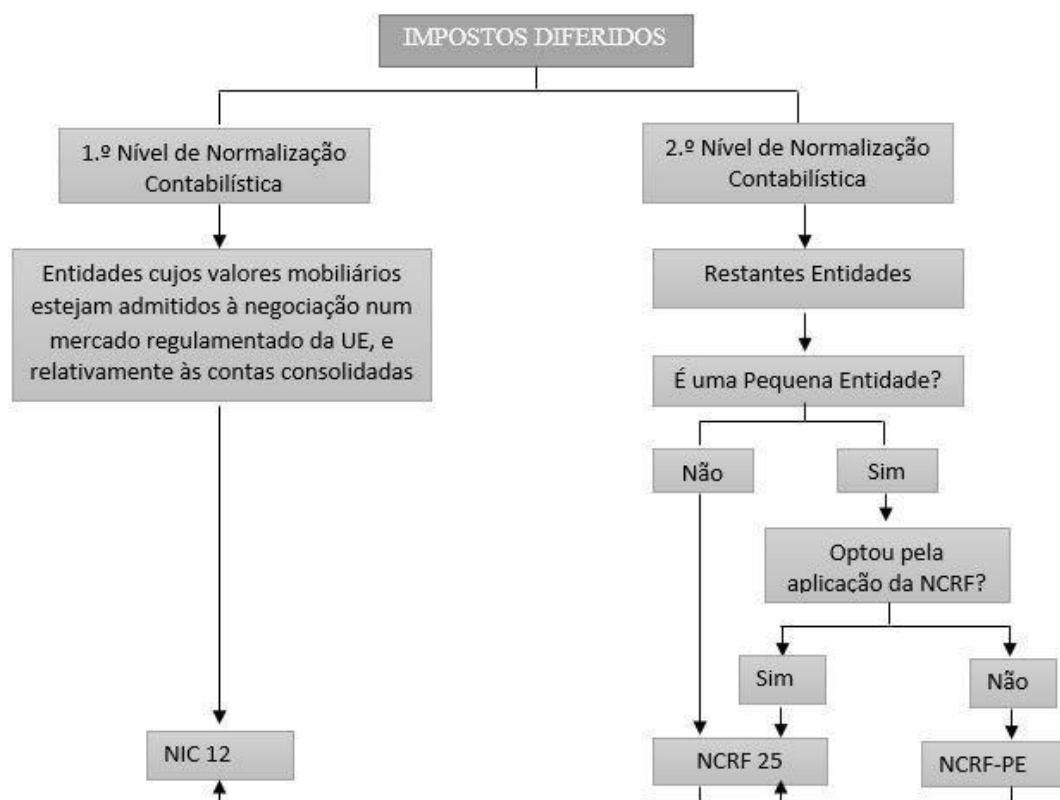
Diretivas	Data	Objetivos
78/660/CEE	25 de julho de 1978	Estabelecer exigências em matéria de elaboração das contas anuais.
83/349/CEE	13 de julho de 1983	Esclarecimento das condições relativas à elaboração das contas consolidadas.
86/635/CEE	8 de dezembro de 1986	Tratamento de assuntos relacionados com as contas anuais e consolidadas das instituições de cariz financeiro.
91/674/CEE	19 de dezembro de 1991	Determinação das formalidades para a elaboração das contas anuais e consolidadas das empresas seguradoras

Fonte: Adaptado de Guimarães (2008).

De acordo com Guimarães (2008), é possível identificar dois níveis de normalização resultantes da Diretriz Contabilística n.º 28, cuja base assenta na Norma Internacional de Contabilidade n.º 12.

Como se pode verificar da análise do Gráfico 1, o denominado “1º Nível de Normalização Contabilística” é resultado da publicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, que transpôs para a ordem jurídica nacional a “Diretiva da Modernização Contabilística”. Este nível engloba as entidades com maior grau de complexidade e exigência de relato financeiro, quer em contexto nacional, quer em contexto internacional e cujos valores mobiliários estejam admitidos a negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da União Europeia que aplicam as IAS e as NCRF/IFRS. Relativamente às contas consolidadas, esta obrigatoriedade entrou em vigor a 1 de janeiro de 2005, com a adoção da NIC12.

Gráfico 1 - Referencial contabilístico em termos de imposto diferidos



Fonte: Adaptado de Guimarães (2008)

Por sua vez, o “2º Nível de Normalização Contabilística” acaba por englobar as restantes entidades, ou seja, todas as outras entidades que não estejam representadas nos

mercados financeiros. Segundo o autor, as entidades que se encontram neste nível de normalização deverão adotar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em vez das IRFS. Estas entidades ficam ao abrigo da NCRF 25 e passam a integrar a esfera da harmonização Contabilística Internacional (Guimarães, 2008).

Ainda de acordo com Guimarães (2008), as pequenas entidades podem aplicar o Capítulo 17 “Impostos sobre o Rendimento” (parágrafos 17.1 a 1.24) da NCRF-PE, que contempla aspetos considerados relevantes para a contabilização dos Impostos Diferidos, em função da sua reduzida dimensão e, conseqüentemente, das menores exigências e necessidades de relato financeiro. Apesar de existir a possibilidade de adoção desta norma, as empresas podem optar por escolher a NCRF 25.

A NIC 12 deve ser sempre utilizada quando a NCRF 25 e NCRF-PE não respondem a aspetos particulares de transações ou situações específicas que se coloquem a determinada entidade, em matéria de Impostos Diferidos.

Podemos então concluir que a temática dos Impostos Diferidos deve ser encarada como uma questão contabilística e não como uma questão fiscal. Ou seja, o que está em causa são essencialmente os lançamentos contabilísticos subjacentes ao tratamento dos Impostos Diferidos, apesar do cálculo desse valor necessitar de interpretar as alterações impostas pelo normativo fiscal, visto que é necessário apurar as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, para que possa ser possível corrigi-las no Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC (Q07/DR22).

Depois de analisado o esquema acima indicado, é importante dissecar o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, de acordo com a NCRF 25 e a NIC 12. Este tratamento é efetuado segundo o §1 das respetivas normas, em especial no que respeita a:

- a) Recuperação futura da quantia escriturada dos ativos e passivos que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade;
- b) Transações e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras.

De acordo com Guimarães (2008), as contas previstas no SNC para o tratamento dos impostos sobre o rendimento são essencialmente duas:

“8121-*Imposto sobre o rendimento do exercício*: Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 *Estado e outros entes Públicos- Impostos sobre o rendimento*”.

“241- *Imposto sobre o Rendimento*: esta conta é debitada pelos pagamentos efetuados e pelas retenções na fonte das empresas. No final de cada período será calculada, com base na matéria coletável estimada, a quantia do imposto que será registada a crédito desta conta por contrapartida a débito de 8121- *Imposto estimado para o período*.”

4. IMPOSTOS DIFERIDOS

Como foi dito anteriormente, o conceito de Impostos Diferidos surgiu nos Estado Unidos em 1967 e, desde então, esta temática tem sido sistematicamente alvo de estudos. A literatura internacional reúne um elevado número de definições para Impostos Diferidos, como é disso exemplo a apresentada por Chludek (2011), o qual define Impostos Diferidos como sendo o reconhecimento, no período atual, dos eventos reconhecidos nas demonstrações financeiras que dizem respeito a períodos futuros. Ou seja, os Impostos Diferidos são estimativas de impostos a pagar ou a receber no futuro. Estes resultam das diferenças entre as normas contabilísticas e as regras fiscais.

Segundo a IAS 12, os Impostos Diferidos podem ser definidos pelo montante de impostos a pagar no futuro, proveniente de diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis. A PWC (2015) também nos dá o seu contributo, ao definir Impostos Diferidos como sendo um conceito contabilístico (também conhecido como imposto sobre os rendimentos futuros), o que significa um passivo ou ativo fiscal futuro, decorrentes de diferenças temporárias ou de diferenças entre o valor contabilístico dos ativos e passivos e a sua base fiscal. Podemos então definir Impostos Diferidos como sendo o resultado das diferenças entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, mais especificamente, entre os valores contabilísticos dos ativos e passivos e as respetivas bases fiscais (Diferenças Temporárias), originando quer passivos por impostos diferidos (que geram mais impostos sobre o rendimento a pagar no futuro), quer ativos por impostos diferidos (poupança futura de imposto).

A pesquisa desenvolvida por Lamb, Nobes e Roberts (1998), que viria a servir de base para as pesquisas de Gallego (2004) e Nobes e Schwencke (2006), apresenta um conjunto de diferenças entre as leis contabilísticas e fiscais que originam Impostos

Diferidos, entre os quais:

- Mensuração dos ativos fixos tangíveis;
- Classificação das locações;
- Depreciações;
- Provisões, passivos e ativos contingentes;
- Subsídios;
- Mudanças de políticas contábilísticas;
- Despesas de investigação e desenvolvimento (I&D);
- Valorização dos inventários;
- Despesas com juros;
- Transações de moeda estrangeira;
- Goodwill;
- Pensões;
- Multas, donativos, despesas de representação;
- Ativos financeiros.

Perante esta exposição de possíveis acontecimentos que originam impostos diferidos, é notória a divergência entre aquilo que é aceite contabilisticamente, e o que é aceite para efeitos fiscais.

4.1. Apuramento de resultados

4.1.1. Do Resultado Contabilístico ao Resultado Tributável

Para que seja possível uma melhor compreensão entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, é necessário referir que não existe apenas um método para o apuramento de cada um dos resultados. Exemplo desta situação, e conforme já referido anteriormente⁶, é a existência dos vários modelos de dependência entre a contabilidade e a fiscalidade. O próprio CIRC pronuncia-se quanto ao modelo de dependência a seguir entre a contabilidade e a fiscalidade, assumindo uma posição de dependência parcial. Isto quer dizer que o lucro tributável resulta, em certa medida, do resultado contabilístico e das variações patrimoniais não refletidas neste resultado, sendo alvo dos ajustamentos

⁶ Na visão da grande parte dos investigadores desta matéria, podem ser definidos três modelos de dependência entre a contabilidade e a fiscalidade: o Modelo de Dependência Total, o Modelo de Total Independência ou Autonomia e, por último, o Modelo de Dependência Parcial.

extracontabilísticos, positivos e negativos, indicados pela legislação fiscal.

Na verdade, e de acordo com a lei, a tributação das empresas incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, motivo pelo qual a contabilidade, enquanto mecanismo de medição dessa realidade, assume um papel fundamental do lucro tributável. Apesar desta situação, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem vindo a ser marcada por alguma controvérsia, com implicações na preparação das demonstrações financeiras que muitas das vezes são efetuadas de acordo com o normativo fiscal, em prejuízo das normas contabilísticas, sobretudo nas situações em que o tratamento fiscal não se adapta ao tratamento contabilístico (Silva, 2011).

No seguimento da ideia anterior, e ainda de acordo com Silva (2011), a própria Administração Fiscal tem vindo a emitir algumas normas de cariz contabilístico, condicionando muitas vezes o tratamento contabilístico de uma determinada operação. Assim sendo, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade parece ser marcada pela interferência da Fiscalidade na Contabilidade, o que poderá desviar a contabilidade do seu objetivo principal, e que é a emissão de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho de uma entidade.

O §5 da NCRF 25 define lucro contabilístico como sendo o resultado de um período antes da dedução do gasto de impostos. Por outras palavras, a noção de lucro contabilístico assenta no conceito de resultado que é obtido pela expressão: Rendimentos-Gastos. De forma a perceber esta expressão, o §69 da Estrutura Conceptual define rendimentos como:

Aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico, na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.

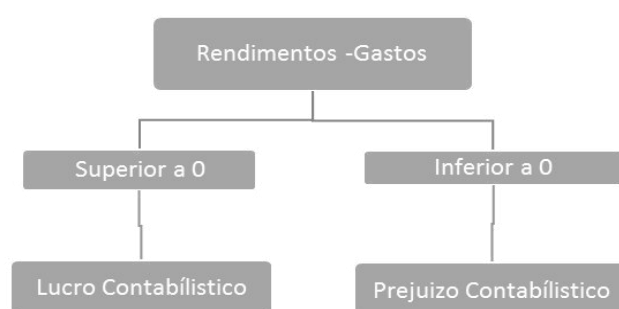
Por sua vez, e ainda de acordo com o §69 da Estrutura Conceptual, um gasto pode ser definido como:

Diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital

próprio, que não sejam relacionadas com distribuições aos participantes do capital próprio.

Podemos então concluir que o resultado contabilístico resulta da expressão rendimentos deduzidos dos gastos. Para além desta característica, o resultado contabilístico serve também como ponto de partida para o apuramento do lucro tributável.

Gráfico 2 - Apuramento do Resultado Contabilístico



Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito ao apuramento do resultado fiscal, ou como se encontra definido na terminologia fiscal, o prejuízo fiscal ou o lucro tributável são apurados através de ajustamentos ao resultado líquido do período, em conformidade com o que se encontra estipulado no CIRC.

O próprio CIRC faz referência ao papel da contabilidade no apuramento do lucro tributável, enquanto instrumento para a mensuração e relato da situação económica da empresa sobre a qual incide a tributação. Na alínea a) do nº3 do artigo 17º e no artigo 123º do CIRC estão definidas regras “*que a organização e a execução da contabilidade devem observar*”, destacando a exigência de que a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições em vigor para o setor de atividade em que a empresa se encontra, sem prejuízo das disposições observadas no Código.

O SNC, na NCRF 25, apresenta a definição de lucro tributável ou perda fiscal como sendo o “*lucro ou perda de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos ou recuperáveis impostos*”

sobre o rendimento”.

Além disso, e de acordo com o n.º 2 do art.º 3, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com correções estabelecidas pelo CIRC.

Por um lado, de acordo com o normativo fiscal é-nos possível identificar dois momentos para o apuramento do conceito de resultado fiscal, a saber, antes de correções e após as correções fiscais. No resultado fiscal (antes de correções), o resultado tributável assemelha-se em muito ao resultado contabilístico, uma vez que, nesta fase, e de acordo com a legislação fiscal, ainda não existem quaisquer tipos de correções a efetuar. Por outro lado, o conceito de resultado fiscal (após correções) é caracterizado pelo fato do CIRC identificar as situações que implicam o reconhecimento contabilístico de rendimentos ou gastos, mas que não são aceites em termos fiscais e, como tal, não são aceites para a determinação do resultado fiscal. Consequentemente, no caso dos gastos que não são aceites em termos fiscais, são acrescidos ao resultado contabilístico e, no caso dos rendimentos não aceites em termos fiscais, são deduzidos ao resultado contabilístico.

O inverso também é verdadeiro, ou seja, um gasto que não cumpra os critérios para o reconhecimento, de acordo com o normativo contabilístico, não é reconhecido contabilisticamente, mas pode ser reconhecido para efeitos fiscais, neste caso para o apuramento do resultado fiscal. No mesmo sentido, um rendimento não aceite para efeitos contabilísticos, pode ser aceite em termos fiscais, sendo acrescido ao resultado contabilístico para efeitos do resultado fiscal. Todas estas correções para efeitos fiscais, quer acrescer quer a deduzir, são efetuadas no quadro 07 da DM22.

Depois de apresentada esta explicação é possível perceber que o disposto no artigo 17.º se enquadra no registo do resultado fiscal após correções.

O art.º 17.º do CIRC define que *“lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades... é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade”*.

Gráfico 3 - Apuramento do Lucro Tributável



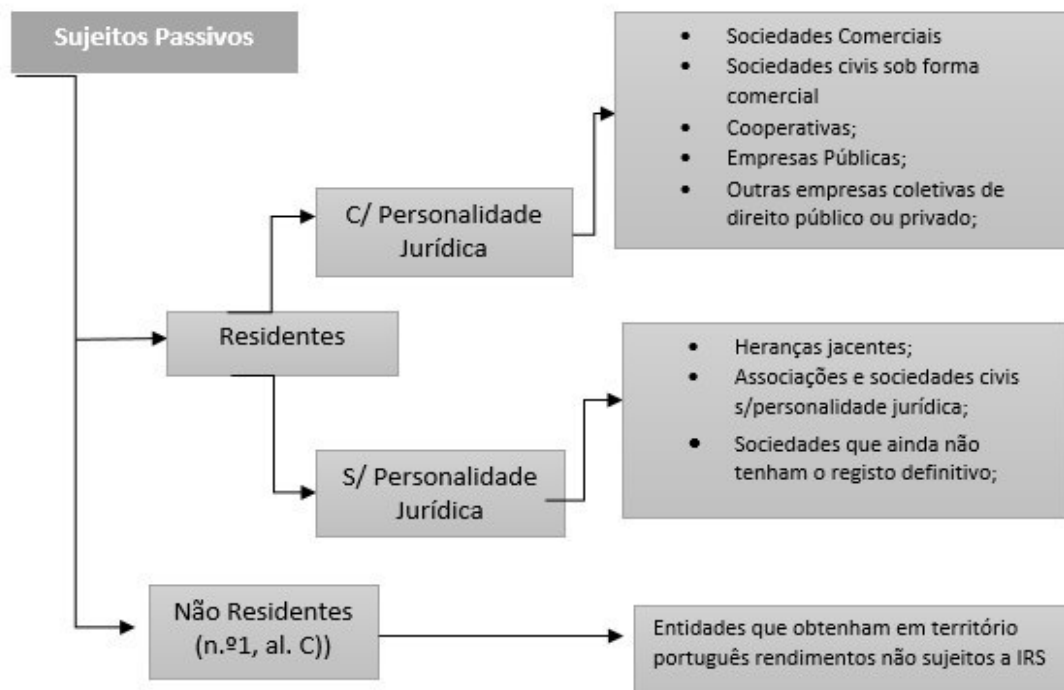
Fonte: Adaptado de Mota (2014)

Em termos fiscais, o tratamento que se dá aos rendimentos e gastos é diferente daquele que é dado em termos contabilísticos. De acordo com o art.º 1, o rendimento é tributado em IRC quando auferido por um sujeito passivo deste imposto. Sujeitos passivos esses que se encontram presentes no art.º 2 “Incidência Pessoal” do CIRC, podendo ser:

- a) As pessoas coletivas dotadas de personalidade jurídica (art.º 2 n.º 1 alínea a) (Residentes);
- b) “Entes de facto”⁷ - Que apesar de não possuírem personalidade jurídica, a lei fiscal atribui-lhes personalidade e capacidade tributária (art.º 2º, nº1 al. b) (Residentes);
- c) Entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham sede nem direção efetiva no território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS (art.º 2º, nº1 al. c) (Não residentes).

Apresentamos a seguir, em termos gráficos, tudo o que temos vindo a dizer sobre a incidência pessoal.

Gráfico 4 - Resumo da Incidência Pessoal



Fonte: Adaptado de Soares (2016).

⁷ É o caso das heranças jacentes, das pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade da sua constituição, das sociedades civis sem personalidade jurídica ou sociedades comerciais ou civis anteriormente ao registo definitivo.

Ainda de acordo com o presente código, o IRC tributa o rendimento global que assenta na Teoria do Rendimento Acréscimo ou do Incremento Patrimonial que, por sua vez, assenta na diferença entre o valor do património no início e no final do período de tributação.

O art.º 3º define a incidência real (o que é que está sujeito a imposto?), fazendo distinção consoante:

- a) O sujeito passivo seja um residente ou um não residente;
- b) O sujeito passivo desenvolva ou não uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. (o n.º 4 do art.º 3º define o que são atividades de natureza comercial).

No seguimento do artigo anterior, os residentes podem ter como base de imposto o lucro ou o rendimento global, mediante o fato de exercerem ou não a título principal uma atividade de natureza comercial ou agrícola. Por outro lado, os não residentes têm como base de imposto o lucro do estabelecimento estável ou o rendimento das diversas categorias de IRS.

Por sua vez, e de forma a seguir um procedimento lógico, o artigo 5º define o estabelecimento estável, conceito que é essencialmente importante quando estamos a falar de pessoas não residentes. No que diz respeito aos residentes, são tributados todos os seus rendimentos, incluindo aqueles que são obtidos fora do território Português (art.º 4 n.º 1). Já relativamente aos não residentes, são apenas alvo de tributação os rendimentos que são obtidos em território Português (art.º 4 n.º 2 e 3). Apenas a título de curiosidade, não são sujeitos a IRC os rendimentos que são resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo.

Outro dos artigos que se considera digno de referência e com implicações diretas na temática dos impostos diferidos é o art.º 8. De acordo com este artigo, o IRC é devido por cada exercício económico e que normalmente coincide com o ano civil - 01/Jan a 31/Dez. No que diz respeito aos restantes artigos, entenda-se art.º 17º, 18º, 19º, 22º, 23º-A, 26º a 28º-C, 34º-A, 39º e 40º, já se encontram devidamente desenvolvidos no ponto 3.2. Enquadramento normativo.

4.2. Diferenças Permanentes e Temporárias

Tal como enunciado anteriormente, em regra, o resultado contabilístico é diferente do resultado fiscal, muito por causa da aplicação de diferentes critérios, expondo por isso, dois tipos de diferenças: as diferenças permanentes e as diferenças temporárias. Neste sentido, Guimarães (2008) diz-nos que as atividades contabilísticas que originam o reconhecimento de impostos diferidos transitam de exercícios passados e têm impacto direto no exercício corrente ou em exercícios futuros.

4.2.1. Diferenças Permanentes

As diferenças entre a base fiscal e a contabilidade são permanentes quando os efeitos fiscais não permitem a “compensação” em períodos seguintes ou que não constituem “compensações” de períodos anteriores. Por outras palavras, estas diferenças são definitivas, nunca originando o “aumento” ou “diminuição” no imposto sobre o rendimento no futuro, visto que não há “compensação” (Gonçalves, 2012).

De acordo com Gallego (2004), as diferenças permanentes podem ser definidas como sendo todos os gastos que afetam o resultado tributável num dado exercício, não se verificando uma reversão nos exercícios seguintes. O autor dá como exemplo para a formação destas diferenças, todos os gastos que não são aceites para fins fiscais em nenhum exercício, como por exemplo, de entre outras, as multas, coimas e determinadas despesas de representação.

Moore (2012) define as diferenças permanentes como resultado do tratamento contabilístico e fiscal das receitas e despesas que diferem no período de tributação, ou seja, receitas e despesas que afetam a quantia alvo de tributação num determinado período, não sendo possível a sua reversão em períodos futuros. Por sua vez, Sampaio (2000) apresenta a sua definição para as diferenças permanentes, afirmando que estas resultam das divergências existentes entre a contabilidade e a fiscalidade, no que toca à avaliação de determinados gastos e rendimentos. Em termos contabilísticos, estas não constituem qualquer problema, uma vez que, e segundo o autor, contribuem para o aumento ou redução, a título definitivo, do valor do imposto a suportar pela empresa. O efeito assim gerado extingue-se no período em que estas ocorrem, visto que não concorrem para a formação de impostos a pagar ou a recuperar no futuro.

Na perspectiva de Sözbilir (2015), as diferenças permanentes não alteram o rendimento tributável dos exercícios futuros, dado que apenas alteram o rendimento tributável do período corrente. Ou seja, as diferenças permanentes são resultado de gastos que nunca poderão ser deduzidos ao rendimento tributável, e os lucros por estes gerados nunca serão tributados. Afirma ainda que as diferenças permanentes não criam ativos ou passivos por impostos diferidos, quer no período corrente quer em períodos futuros.

No seguimento da ideia anterior, Sonnier, Hennig, Everett e Raabe (2012) enumeram um conjunto de situações que originam diferenças, como por exemplo: juros de títulos municipais e seguros de vida que concorrem para o resultado financeiro, mas que são excluídos do rendimento tributável; despesas de representação, multas, coimas, rendimentos auferidos numa jurisdição estrangeira ou em paraísos fiscais.

De seguida, será enunciado um exemplo prático de como são originadas as diferenças permanentes:

Exemplo 1 ⁸:

Na contabilidade da empresa XPTO, Lda., constava uma fatura relativa à compra de um aparelho informático na quantia de 50.00€. Na fatura constava um n.º de contribuinte de um sujeito passivo inválido.

Resolução:

Contabilisticamente, este gasto é facilmente contabilizado. De acordo com o n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, estamos perante uma diferença permanente, pois como é referido pelo normativo:

“1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

c) (...). Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do art.º 8.º.”

⁸ Todos os exemplos que se seguem foram adaptados de Gonçalves (2012).

Pode-se então concluir que este gasto não é aceite para efeitos fiscais, não concorrendo para a formação do lucro tributável do período, nem será compensado em períodos futuros. Outra das conclusões que nos é possível retirar é o fato das diferenças permanentes derivam, em regra, de gastos e rendimentos contabilísticos, não aceites para efeitos de apuramento do resultado fiscal, e de outras variações patrimoniais que, por força das leis fiscais, devem ser consideradas na determinação do resultado fiscal.

4.2.2. Diferenças Temporárias

As diferenças são temporárias quando os seus efeitos fiscais são suscetíveis de serem compensados em períodos seguintes ou que constituem compensações de períodos anteriores. Ou seja, as diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal são compensadas, levando a que o imposto sobre o rendimento aumente ou diminua. Drake (2015) diz-nos que as diferenças temporárias diferem apenas no momento do reconhecimento do gasto ou do rendimento entre o sistema fiscal e o sistema contabilístico. Segundo Gallego (2004), as diferenças temporárias são situações em que existem diferenças entre os critérios contabilísticos e fiscais num determinado exercício e serão revertidos em exercícios futuros, originando assim o reconhecimento de impostos diferidos. Por sua vez, Moore (2012) mostra no seu estudo que, as diferenças temporárias surgem quando o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal das receitas e despesas divergem apenas no período onde estes são reconhecidos. A diferença em termos fiscais aparece em cada um dos períodos, mas o efeito cumulativo do item sobre o rendimento está presente em todos os períodos de forma igual, quer no regime contabilístico, quer no regime fiscal.

Para Swamynathan (2011), as diferenças temporárias são diferenças entre o valor contabilístico de um ativo ou passivo e a sua base fiscal. Estas podem originar um ativo ou passivo por impostos diferidos que deve ser reconhecido pelos prejuízos e créditos fiscais não utilizados, na medida em que seja provável que o lucro tributável futuro esteja disponível, e contra o qual os prejuízos e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados. Sonnier *et al.* (2012) consideram que os efeitos fiscais das diferenças temporárias são resumidos e contabilizados no balanço como ativo ou passivo fiscal diferido. Um rendimento/gasto que vá aumentar o valor líquido do lucro tributável será reconhecido no futuro como uma diferença temporária tributável e, conseqüentemente, a criação de um passivo por impostos diferidos. Por sua vez, um rendimento/gasto que vá

diminuir o valor líquido do lucro tributável origina o reconhecimento de uma diferença temporária dedutível, dando por isso lugar ao reconhecimento de um ativo por impostos diferidos. Ainda de acordo com os autores, as diferenças temporárias podem surgir pelo uso, de entre outros, de métodos diferentes de depreciação (um para efeitos fiscais e outro para fins contabilísticos) e de revalorizações.

Também o SNC se pronuncia quanto à definição de diferenças temporárias. De acordo com este normativo, as diferenças temporárias “*são diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação*” e podem ser de dois tipos, tributáveis e dedutíveis. No seguimento da ideia anterior, e de acordo com o §5 da NCRF 25:

- a) “Diferenças temporárias tributáveis que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.”
- b) “Diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.”

Exemplo 2:

À data de fecho do balanço, uma determinada entidade verificou a existência no saldo de clientes de uma dívida a receber em mora há 5 meses no valor de 2000€. A dívida deveria ter sido liquidada nos 30 dias após a emissão da fatura. A entidade desenvolveu todos os esforços possíveis para efetuar a cobrança, no entanto a empresa sabe que o seu cliente se encontra em graves dificuldades financeiras, e que a probabilidade de receber o montante em causa é escassa.

Resolução:

Na situação acima indicada, estamos perante uma diferença temporária. Em termos contabilísticos, esta perda por imparidade é aceite pela totalidade do valor em dívida. Já em termos fiscais, este valor não é aceite no imediato, uma vez que, como refere o artigo 28-B.º do CIRC:

“2 - O montante atual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses” (art.º 28-B).

Daqui pode-se então concluir que, para efeitos fiscais, a perda por imparidade ainda não pode ser reconhecida, porque ainda não se encontra em mora há tempo suficiente para que isso seja possível, criando em 31/12/N uma diferença entre a contabilidade e a fiscalidade no valor de 2000€, originando um ativo por impostos diferidos.

4.2.2.1. Diferenças Temporárias Dedutíveis

De acordo com Ruslanovna, Savkuevna e Konstantinovna (2013), as diferenças temporárias dedutíveis conduzem a uma redução do pagamento de impostos em períodos futuros, originando a formação de um ativo fiscal diferido. Ou seja, estas diferenças surgem quando o valor contabilístico do ativo é menor do que a sua base fiscal e quando o valor contabilístico do passivo é maior do que a sua base fiscal. A IFRS 12 introduz um conjunto de exceções, onde as diferenças temporárias não conduzem à formação de impostos diferidos, tais como: o reconhecimento do *Goodwill*, o reconhecimento de ativos e passivos em transações não tributáveis, bem como os investimentos em subsidiárias.

Para Sözbilir (2015), as diferenças temporárias dedutíveis provocam a redução do lucro tributável nos períodos futuros, sendo estas resultado das leis fiscais. Ainda de acordo com o autor, este tipo de diferenças origina um aumento da despesa de imposto no período corrente mas, em contrapartida, a quantidade de imposto que é paga em excesso é evidenciada no balanço como um ativo fiscal diferido, permitindo assim que as empresas o deduzam em períodos futuros.

Ainda no seguimento da temática que tem sido abordada, as diferenças temporárias dedutíveis são diferenças que resultam de quantias que são dedutíveis na

determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros, quando o valor contabilístico do ativo ou passivo seja recuperado ou liquidado.

4.2.2.2. Diferenças Temporárias Tributáveis

De acordo com Ruslanovna *et al.* (2013), as diferenças temporárias tributáveis ocorrem quando o valor contabilístico de um ativo excede a sua base fiscal ou quando o valor contabilístico do passivo é inferior à sua base fiscal. Sözbilir (2015), no seu estudo, define estas diferenças como uma forma de reduzir a despesa de imposto do ano corrente, sendo que a diferença daí resultante, irá ser paga em períodos futuros.

Em suma, uma diferença temporária tributável é resultado de uma diferença no valor que se encontra majorado na contabilidade e o valor aceite fiscalmente no período vigente. Sempre que o valor contabilístico for superior, há a registar um aumento dos impostos a pagar num período futuro, quando a entidade recuperar a quantia escriturada.

Tabela 3 - Resumo das diferenças temporárias

Diferenças temporárias	Tributáveis	Dedutíveis
Originam	Valores tributáveis em períodos futuros	Valores dedutíveis em períodos futuros
Quando	O passivo/ ativo é liquidado ou recuperado	
São resultado de:	Ativo= Quantia Escriturada – Base Fiscal >0 Passivo= Quantia Escriturada - Base Fiscal <0	Passivo= Quantia Escriturada - Base Fiscal >0 Ativo= Quantia Escriturada- Base Fiscal <0
Têm como consequência	Passivo por impostos diferidos	Ativo por impostos diferidos

Fonte: Elaboração própria.

4.2.3. Diferenças Tempestivas

As diferenças tempestivas estão enquadradas na definição de diferenças temporárias. De acordo com Ruslanovna *et al.* (2013), e segundo a IAS 12, as diferenças tempestivas não devem dar lugar ao reconhecimento de impostos diferidos. Segundo os autores, as diferenças tempestivas podem ser definidas como um conjunto de receitas e

despesas que são reconhecidas para efeitos contabilísticos e efeitos fiscais em períodos diferentes. Cunha e Rodrigues (2014) dão como exemplo para este tipo de diferenças as seguintes:

- as deduções fiscais para aquisição de um ativo fixo tangível que é recebida antes ou depois do reconhecimento do custo do ativo fixo tangível;
- Um item ser reconhecido como um proveito ou um gasto num período anterior ao do seu reconhecimento para efeitos da determinação do resultado fiscal;
- Um item ser reconhecido na determinação do resultado fiscal no período imediatamente anterior ao do seu reconhecimento como proveito ou ganho na demonstração de resultados;
- Um item ser reconhecido como custo ou perda na demonstração de resultados no período anterior ao do seu reconhecimento como custo dedutível na determinação do resultado fiscal;
- Um item ser reconhecido como custo dedutível na determinação do resultado fiscal de um período anterior à do seu reconhecimento como custo ou perda na demonstração de resultados.

Por outras palavras, as diferenças tempestivas podem ser definidas como sendo diferenças que têm por base as demonstrações de resultados, ou seja, gastos e proveitos que são reconhecidos em ambos os lucros (contabilístico e tributável) mas que dizem respeito a períodos diferentes. Pode então dizer-se que todas as diferenças tempestivas podem ser consideradas diferenças temporárias, mas o contrário já não é verdade. Das diferenças tempestivas resultam ativos e passivos onde o valor contabilístico é diferente da sua base fiscal. Assim sendo, na perspetiva dos elementos do balanço, as diferenças tempestivas são definidas como as diferenças entre o valor contabilístico de um ativo ou passivo e a quantia que servirá de base à tributação.

4.3. Ativo por Impostos Diferidos

Segundo a NCRF 25 e a NIC 12 *“um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que existe um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o ativo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de ativo ou passivo numa transação que:*

- a) *Não seja uma concentração de atividades empresariais;*

b) No momento da transação, não afete o lucro contábilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Contudo, o registro de ativos por impostos diferidos deve ser feito independentemente do desenvolvimento dos resultados fiscais futuros. Por sua vez, os ativos por impostos diferidos devem ser registrados, quando cumulativamente estes substituírem passivos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias cuja reversão se dê:

- No mesmo período fiscal em que se espere que revertam as diferenças temporárias dedutíveis;
- Em períodos em que uma perda fiscal, que origina um ativo por imposto diferido, possa ser compensada com ganhos futuros (NCRF 25, §51).

Ainda de acordo com a ideia anterior, no §44 da NIC 12, os ativos por impostos diferidos são definidos como um conjunto de diferenças temporárias dedutíveis, provenientes de investimentos em subsidiárias, coligadas, sucursais e empreendimentos conjuntos, que devem ser reconhecidas na medida em que a diferença temporária seja revertida no futuro e que o lucro tributável permaneça disponível, contra o qual a diferença temporária será utilizada.

Para Sözbilir (2015), existe ativo por impostos diferidos quando a recuperação do valor contábilístico dos ativos ou liquidação do valor contábilístico dos passivos se fazem em pagamentos futuros menores do que a da recuperação ou liquidação sem implicações fiscais. De acordo com Laux (2013), um ativo por impostos diferidos é reconhecido nas demonstrações financeiras antes do conseqüente fluxo de caixa. Assim, o ativo por impostos diferidos fornece informações prospectivas sobre os benefícios fiscais futuros. De forma a complementar a ideia anterior, Bauman e Das (2004) consideram que o fato do reconhecimento de ativos por impostos diferidos está condicionado pela geração de lucros tributáveis futuros, porque só assim as empresas podem beneficiar dos montantes de imposto dedutíveis e dos prejuízos fiscais.

Harrington e Smith (2012) dizem-nos que um ativo por impostos diferidos pode ser definido como uma poupança fiscal futura, alcançada através de diferenças temporárias. Segundo estes, um ativo por impostos diferidos é criado quando uma despesa é dedutível para determinação do lucro contábilístico no período corrente, mas não é aceite para efeitos fiscais naquele mesmo período, ou então quando existem prejuízos fiscais.

Chang, Herbohn e Tutticci (2009) afirmam que um ativo por impostos diferidos é um benefício de imposto futuro que é reconhecido, através da demonstração de resultados, sempre que o imposto a pagar é superior à despesa de imposto. Esta diferença pode surgir sob duas formas: (1) sempre que as receitas sejam incluídas no lucro tributável antes de serem incluídas no resultado líquido, ou então, (2) quando as despesas sejam reconhecidas no resultado líquido do período, mas estas não são dedutíveis para efeitos fiscais naquele período de relato. Assim sendo, um ativo por impostos diferidos é reconhecido como um ativo quando existe uma garantia, para além de qualquer dúvida razoável, de que os benefícios futuros serão suficientes para compensar esse ativo. Além disso, sempre que um ativo por impostos diferidos resulta de uma perda fiscal, este ativo só pode ser reconhecido se for praticamente certo que os lucros tributáveis sejam suficientes. Estes autores apresentam ainda como nota importante que, a quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço.

Segundo Gomes e Pires (2011), o reporte de perdas/prejuízos fiscais não utilizadas ou créditos tributáveis não utilizados deve ser reconhecido como um ativo por impostos diferidos, até ao ponto em que seja provável que os lucros tributáveis futuros sejam suficientes para compensarem este ativo. Estes autores são da opinião que os ativos por impostos diferidos não devem ser descontados, assim como o seu valor deve ser revisto a cada data do balanço, devendo este ser reduzido sempre que não seja provável a existência de lucros tributáveis suficientes (Gomes & Pires, 2011).

Exemplo 3:

A Empresa XPTO, Lda., enquadra-se no referencial contabilístico NCRF e reconheceu na sua contabilidade, durante o período corrente, uma perda por imparidade em clientes em mora há 6 meses no valor de 75 000€. Relembra-se que a empresa fez tudo o que estava ao seu alcance para a cobrança da dívida, mas sabe-se, através do mercado, que o cliente está a atravessar uma grave crise financeira, não sendo muito provável o recebimento da mesma dívida.

Resolução:

O artigo 28º-B do CIRC define as percentagens aceites fiscalmente para os ajustamentos de créditos em mora em clientes. Assim sendo, para o primeiro ano são

aceites para efeitos fiscais 25% da dívida. Posteriormente, no segundo ano, são aceites 50% do valor e, por fim, no terceiro ano, é aceite o restante da dívida. Podemos então concluir que estamos perante uma diferença temporária dedutível que origina um ativo por impostos diferidos:

Nota: - Admitamos que a taxa de IRC prevista é de 23%, acrescida de derrama de 1.5%, o que perfaz uma taxa fiscal de 24.5%.

O valor aceite para efeitos fiscais será então:

Para o ano N: $75\,000\text{€} * 25\% = 18\,750\text{€}$

Para o ano N+1: $75\,000\text{€} * 50\% = 37\,500\text{€}$

Para o ano N+2: $75\,000\text{€} * 25\% = 18\,750\text{€}$

Evolução dos impostos diferidos:

Para o ano N: $75\,000\text{€} - 18\,750\text{€} * 24.5\% = 13\,781.25\text{€}$

Para o ano N+1: $37\,500\text{€} * 24.5\% = 9\,187.5\text{€}$

Para o ano N+2: $18\,750\text{€} * 24.5\% = 4\,593.75\text{€}$

Movimentos Contabilísticos relativos ao ano N e N+1.

Movimentos		Quantia	Considerações
Pelo reconhecimento de clientes de cobrança duvidosa			
DÉBITO	21.3 Clientes de cobrança duvidosa	75 000€	Artigo 28º-B, CIRC
CRÉDITO	21.1 Clientes C/C	75 000€	
Pelo reconhecimento da perda por imparidade em clientes			
DÉBITO	65 Perdas por Imparidade 65.1 Em dívidas a receber	75 000€	§§ 24 e 26 da NCRF 27
CRÉDITO	21 Clientes 21.9 Perdas por imparidade acumuladas	75 000€	
Pelo reconhecimento do ativo por impostos diferidos em N			
DÉBITO	27. Outras contas a receber e a pagar 27.4 Impostos diferidos 27.4.1. Ativo por impostos diferidos	13 781.25€	§§ 51 a 53 NCRF 25 e Artigo 28º-B do CIRC
CRÉDITO	81 Resultado líquido do período 81.2 Imposto sobre o rendimento do período 81.2.2 Imposto diferido	13 781.25€	
Pela reversão do imposto diferido ano N+1			

DÉBITO	81 Resultado líquido do período 81.2 Imposto sobre o rendimento do período 81.2.2 Imposto diferido	9 187.5€	37 500€ * 24.5%
CRÉDITO	27. Outras contas a receber e a pagar 27.4 Impostos diferidos 27.4.1. Ativo por impostos diferidos	9 187.5€	

No que toca ao registo no Quadro 07 da DM22, este exemplo requer o seguinte procedimento relativamente ao Ano N:

07 Apuramento do Lucro Tributável			
	Resultado Líquido do Período	701	
	...		
Acrescer	...		
	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 28.º -A a 28.º -C)	718	56 250€
Deduzir	...		
	Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	766	13 781.25€
	...		

4.4. Passivo por Impostos Diferidos

No seguimento do que vem sendo enunciado, e de acordo com §15 da NCRF 25 e §15 da NIC 12, “*um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:*

- (a) *O reconhecimento inicial do Goodwill, ou:*
- (b) *O reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:*
 - (i) *Não seja uma concentração de atividades empresariais; e*
 - (ii) *Não afete, no momento da transação, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal)”.*

Porém, para as diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o §36 da NCRF 25 e no §39 da NIC 12.

A mensuração de passivos por impostos diferidos deve refletir as consequências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus ativos e passivos (§ 45 da NCRF 25). Segundo o que está estipulado no § 54 da NCRF 25, a quantia escriturada dos passivos pode alterar-se independentemente de não existir alteração na quantia das diferenças temporárias que lhe estão relacionadas. Ainda de acordo com o §5 da NCRF 25, os passivos por impostos diferidos são as quantias de imposto sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros, com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Harrington e Smith (2012) definem impostos diferidos como um aumento do valor do imposto a pagar em períodos futuros. Ainda de acordo com os autores, um passivo por impostos diferidos é criado quando uma despesa é dedutível para efeitos fiscais no período atual, mas não é dedutível para efeitos contabilísticos, ou então, quando uma receita é incluída no resultado contabilístico, mas não é aceite em termos fiscais nesse mesmo período.

De acordo com Chang *et al.* (2009), um passivo por impostos diferidos é reconhecido quando a despesa de imposto sobre o rendimento é superior ao imposto que deveria ser efetivamente pago. Esta diferença pode então surgir através de duas formas, a primeira, pelo reconhecimento de receitas no resultado antes de imposto, num período de relato mais cedo do que o reconhecimento dessas receitas no lucro tributável, ou através de despesas que são dedutíveis em termos fiscais, num determinado período, mas em termos contabilísticos, estas são adiadas para períodos futuros. Estes autores acabam por referir um aspeto muito importante, ao afirmarem que existe uma discordância quanto à perceção dos passivos por impostos diferidos no mercado. Segundo os autores, a confiabilidade nos passivos por impostos diferidos é mínima, porque estes têm pouca relação com o pagamento de impostos futuros.

No seguimento dos autores anteriores, Dotan (2003) refere que os passivos por impostos diferidos resultam de diferenças temporárias que podem ser classificadas em dois tipos, a saber, as de Tipo I e as de Tipo II. Assim, as diferenças de Tipo I decorrem de transações, em que o pagamento ou a dedução de imposto é reconhecido de imediato nas demonstrações financeiras, como por exemplo, as vendas a prazo, onde as receitas das vendas são reconhecidas no momento da venda, mas tributadas somente quando ocorre o pagamento das mesmas. As diferenças de Tipo II, caracterizam-se pelos casos em que o pagamento ou dedução de imposto antecedem o seu reconhecimento nos relatórios financeiros, apontando como exemplo para estas diferenças, o caso das

depreciações “aceleradas”, em que o ativo é depreciado para finalidades fiscais (depreciações fiscais) a uma taxa mais elevada do que para fins contabilísticos.

Costa e Alves (2013) introduzem a temática dos passivos por impostos diferidos relacionados com investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, afirmando que as diferenças temporárias devem ser reconhecidas, excepto se se verificarem simultaneamente as seguintes condições:

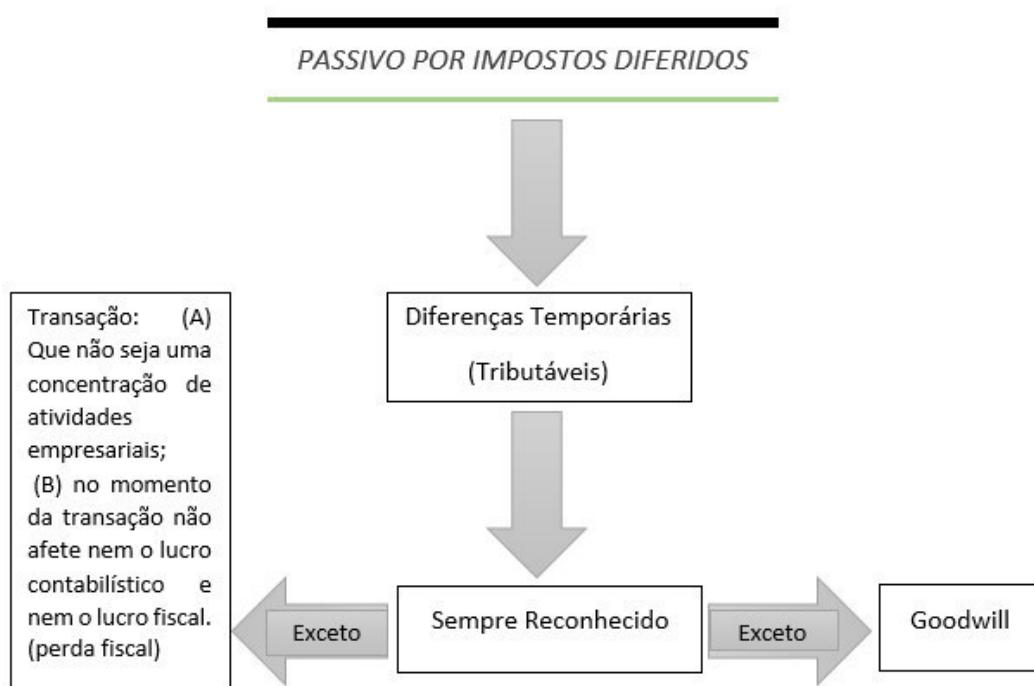
- A empresa-mãe (empreendedor ou investidor) controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária e ser provável que a diferença não reverta num futuro previsível.

Como exemplo para a problemática introduzida, Costa e Alves (2013) apresentam a aplicação do método da equivalência patrimonial, admitindo-se a tributação dos dividendos. Segundo os autores, a aplicação do MEP pode gerar diferenças temporárias tributáveis ou dedutíveis, conforme o aumento ou redução do investimento financeiro. O referido método origina divergências entre o valor contabilístico e a sua base tributável, já que do ponto de vista fiscal os lucros ou prejuízos ou quaisquer outras variações ocorridas no capital próprio da empresa participada só não são considerados fiscalmente, quando estes são colocados à disposição. Em suma, um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto se estas resultarem de:

- Reconhecimento inicial do *goodwill*;
- Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que: (a) não seja uma concentração de atividades empresariais; e (b) desde que no momento da transação não afete nem o lucro contabilístico, nem o lucro que é alvo de tributação (perda fiscal);
- Mensuração das propriedades de investimento com base no justo valor, através dos resultados;
- Aplicação do MEP, admitindo a tributação dos dividendos.

Diferimento da tributação das mais-valias fiscais, por via do reinvestimento do valor da realização dos ativos. Em resumo, apresenta-se a seguir, em termos gráficos, o reconhecimento de passivos por impostos diferidos.

Gráfico 5 - Reconhecimento de Passivos por Impostos



Fonte: Adaptado de Gomes & Pires (2011).

Exemplo 4:

A administração de uma determinada sociedade decidiu proceder à revalorização de um ativo fixo tangível (imóvel), tendo para tal decidido contratar um perito avaliador para proceder à avaliação. O valor de aquisição deste imóvel foi de 150 000€ com uma vida útil estimada de 50 anos. As depreciações acumuladas deste imóvel ascendiam a 15 000€. Depois da análise do perito conclui-se que o valor de mercado deste edifício ascendeu a 500 000€. A taxa de imposto praticada nessa data é de 25%, acrescida de 1.5% de derrama.

Resolução:

Em termos contabilísticos, os procedimentos a realizar são os seguintes, assumindo como pressuposto que não existem perdas por imparidade acumuladas.

1. Pela eliminação das depreciações acumuladas:

	Movimentos	Quantia	Comentário
Débito	43. Ativos fixos tangíveis 43.8 Depreciações acumuladas	15 000	§29- §38, NCRF 7
Crédito	43. Ativos fixos tangíveis 43.2 Edifícios	15 000	

2. Pelo reconhecimento do excedente de revalorização:

$$Q_e = 150\,000\text{€} - 15\,000\text{€} = 135\,000\text{€}$$

$$\text{Excedente de revalorização} = 500\,000\text{€} - 135\,000\text{€} = 365\,000\text{€}$$

	Movimentos	Quantia	Comentário
Débito	43. Ativos fixos tangíveis 43.2 Edifícios	365 000€	§39 NCRF 7
Crédito	58. Excedente de revalorização em ativos fixos tangíveis e intangíveis	365 000€	

3. Pelo reconhecimento do imposto diferido:

$$365\,000 * 26.5\% = 96\,725\text{€}$$

	Movimentos	Quantia	Comentário
Débito	58. Excedente de revalorização 58.9.2 Imposto diferido	96 725€	§42 NCRF 7 § 54 a §59 da NCRF 25
Crédito	27. Outras contas a receber e a pagar 27.4 Impostos diferidos 27.4.2. Passivo por impostos diferidos	96 725€	

4. Pelo reconhecimento da depreciação:

$$\text{Depreciações antes da revalorização: } 150\,000/50 = 3\,000\text{€/ano}$$

$$\text{Depreciações acumuladas: } 15\,000 = 5 \text{ anos de depreciação}$$

Anos restantes: 45 anos

Depreciações depois da revalorização

$$500\,000/45 = 11\,111.11\text{€/ano}$$

	Movimentos	Quantia	Comentário
Débito	64. Gastos de depreciações e amortizações 64.2 Ativos fixos tangíveis	11 111.11	§42 NCRF 7
Crédito	43. Ativos fixos tangíveis 43.8 Depreciações acumuladas	11 111.11	

5. Pela reversão do passivo por impostos diferidos:

$96\,725/45 = 2\,149.44\text{€}$

	Movimentos	Quantia	Comentário
Débito	27.4 Impostos diferidos 27.4.2. Passivo por impostos diferidos	2 149.44	
Crédito	81. Resultado líquido do período 81.2 Imposto sobre o rendimento do período 81.2.2 Imposto diferido	2 149.44	

6. Pela revalorização do excedente de revalorização:

Excedente de revalorização= 365 000€

Realização da revalorização= $365\,000/45 = 8\,111.11\text{€}$

	Movimentos	Quantia	Comentário
Débito	58. Excedente de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis	8 111.11	365 000/45
Crédito	56. Resultados transitados	8 111.11	

7. Pela realização do excedente de revalorização-Impostos Diferidos:

Total do imposto diferido= 96 725

$96\,725/45 = 2\,149.44\text{€}$

	Movimentos	Quantia	Comentário
Débito	56. Resultados transitados	2 149.44	96 725/45
Crédito	58. Excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis	2 149.44	

Em termos fiscais o tratamento para o período N é o seguinte:

É de referir que a quantia a acrescentar no campo 719 da “DM 22” é alcançada através da diferença entre a depreciação contabilística - calculada com base na quantia revalorizada e a depreciação aceite para efeitos fiscais que corresponde ao valor da

depreciação antes da revalorização, ou seja, em termos fiscais são aceites apenas 3 000€, sendo o diferencial acrescido no campo 719 da “DM 22”.

$$11\ 111.11\text{€} - 3\ 000\text{€} = 8\ 111.11\text{€}$$

De igual forma, a quantia a crescer no campo 725 da “DM 22”, diz respeito ao excedente de revalorização disponível por imposto diferido.

07 Apuramento do Lucro Tributável			
	Resultado Líquido do Período	701	
	...		
Acrescer	...		
	Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º - B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	719	8 111.11
	...		
	Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	725	2 149.44
	...		

4.5. Métodos de Contabilização do Imposto sobre o Rendimento

Segundo Gonçalves (2012), e para que seja possível uma melhor perceção dos diferentes métodos possíveis de contabilização do imposto sobre o rendimento, é necessário perceber a natureza do imposto, podendo esta assumir uma das seguintes perspetivas: em primeiro lugar, o imposto sobre o rendimento é uma distribuição dos resultados. Ou seja, a natureza do imposto nesta perspetiva é em muito semelhante aos dividendos. Em segundo lugar, o imposto sobre o rendimento pode ser visto como um gasto de exploração, isto é, nesta perspetiva o imposto é visto como qualquer gasto indispensável à obtenção de rendimentos.

Ainda de acordo com Gonçalves (2012), estes pontos de vista apoiam-se nas seguintes teorias: A Teoria do Proprietário, a qual se baseia no fato de que uma empresa é vista como um ente que é propriedade dos que nela investem, incluindo o Estado, exigindo a sua quota-parte nos resultados. Por sua vez, a Teoria da Entidade tem por base o reconhecimento da autonomia patrimonial, visto que o património da entidade não se confunde com o património dos que detêm o capital.

À luz do que se encontra definido nas normas contabilísticas e fiscais, esta temática enquadra-se na perspetiva de que o imposto sobre o rendimento é um gasto do período. De acordo com o §6 da NCRF 25, “o gasto de impostos (rendimento de

impostos) compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e o gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos).” Ainda relativamente a este tópico, os normativos contabilísticos são muito claros ao estabelecerem que a mensuração do imposto sobre o rendimento deve ser realizado pelo método do imposto a pagar, onde apenas os impostos correntes são reconhecidos, ou então através do método dos efeitos tributáveis, onde, para além dos impostos correntes, são reconhecidos os impostos diferidos.

4.5.1. Método do Imposto a Pagar

De acordo com Gonçalves (2012), o método do imposto a pagar origina o reconhecimento (como gasto) do imposto corrente de um determinado período, não se atendendo ao efeito fiscal em períodos futuros. No que aos efeitos fiscais diz respeito, há a contabilizar não só o imposto corrente, como também um imposto diferido.

Outra definição possível para este método é-nos enunciada por Poterba, Rao e Seidman (2011), os quais referem que, segundo este método, as empresas apenas contabilizam/reconhecem o valor do imposto devido num período. Por sua vez, Fortes (2009) afirma que o valor do imposto é calculado sobre o resultado tributável, baseado numa estimativa a pagar que, regra geral, irá corresponder ao valor de imposto calculado de acordo com as normas fiscais e é reconhecido de forma direta nas demonstrações financeiras. Neste método, não são seguidos alguns dos princípios contabilísticos, tais como o princípio do acréscimo e a correlação entre os custos e os proveitos, e não representa também os impostos que podem vir a ser pagos no futuro, em consequência dos resultados atuais, ou até mesmo o valor pago em excesso e que poderá vir a ser devolvido em exercícios futuros. Em Portugal, o cálculo do imposto é feito pela aplicação da taxa de tributação sobre a base de incidência fiscal, incluindo as taxas de derrama e tributações autónomas, deduzindo as deduções à coleta.

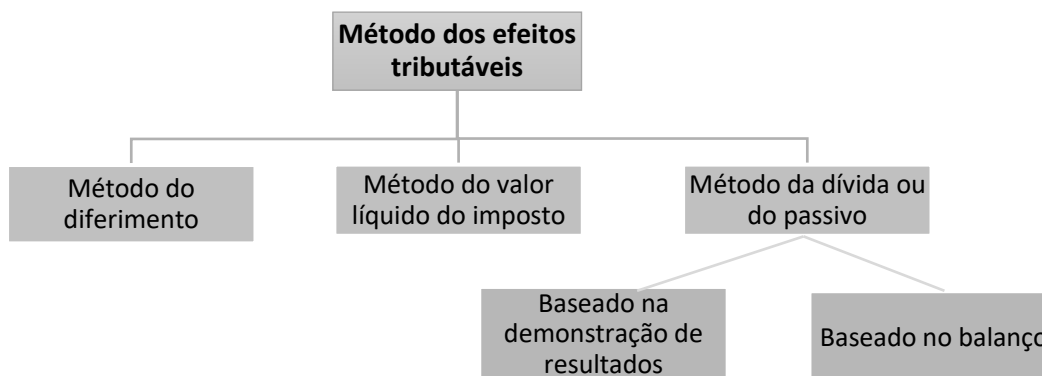
4.5.2. Método dos Efeitos Tributáveis

De acordo com os normativos nacionais e internacionais, os impostos diferidos podem ser reconhecidos, utilizando vários métodos. Assim sendo, a contabilização dos efeitos fiscais do imposto sobre o rendimento pode ser feito através do método dos deferimentos, método do valor líquido do imposto, ou então o método da dívida ou do

passivo, podendo este ser baseado na demonstração de resultados ou no balanço.

Costa e Alves (2013) consideram que nos métodos de contabilização que têm em consideração os efeitos tributários, os impostos são reconhecidos de acordo com os normativos contábilísticos, levando à existência de ativos ou passivos por impostos diferidos, consoante as circunstâncias.

Gráfico 6 - Método dos Efeitos Tributáveis do Imposto sobre o Rendimento



Fonte: Elaboração Própria.

4.5.2.1. Método do Diferimento

Este método é caracterizado essencialmente por se basear nas demonstrações de resultados, as quais são consideradas por muitos investigadores os documentos financeiros mais importantes de uma empresa. Apesar dos impostos diferidos presentes na demonstração de resultados não apresentarem características de um verdadeiro ativo ou passivo, estas desempenham um papel preponderante, pois é a partir dessas rubricas que se calcula o valor do imposto que deverá ser pago ao Estado.

De acordo com Geyer (2014), o método do diferimento prevê a acumulação de informações nas diferenças em impostos sobre receitas e despesas, ou seja, a diferença entre a contabilidade e o rendimento tributável que "excede" ou "poupou" (no sentido de redução) no período corrente. O efeito de imposto é determinado no período em que a diferença ocorre, utilizando a taxa de imposto efetiva e não dependendo de taxas de imposto futuras. Ainda de acordo com este autor, este método era sobretudo utilizado nos EUA e na Grã-Bretanha até meados de 1987, aquando da sua substituição nos EUA, visto

que este não conseguia assegurar a autenticidade dos dados e não conseguia explicar as mudanças das taxas de imposto. Nos dias que correm, este método continua a ser utilizado essencialmente em países Anglo-saxónicos como a Grã-Bretanha, Irlanda, Austrália, Nova Zelândia, Canadá, bem como noutros países que tinham por norma a utilização dos padrões britânicos.

Ainda no seguimento da ideia anterior, Geyer (2014) diz-nos que a aplicação deste método causou inúmeras dificuldades, das quais destaca o fato deste método ter levado muitas vezes a que o balanço evidenciasse valores de ativos e passivos diferidos, que não correspondiam ao valor real dos benefícios económicos futuros ou à saída de recursos sob a forma do pagamento de impostos. Para além desta situação, estes ativos e passivos diferidos constituídos segundo este método, não correspondiam às definições estabelecidas pela IFRS. Desta forma, é possível concluir que os princípios afetos à preparação da informação contabilística não foram cumpridos, fazendo com que a informação financeira não apresentasse uma imagem verdadeira e apropriada das entidades.

O contributo de Watson (1979) reforça o que já anteriormente foi dito, quando se afirmou o fato do montante do imposto diferido ser calculado usando a taxa de imposto em vigor, na data em que têm origem as diferenças temporárias, não havendo lugar a ajustamentos subsequentes dos saldos dos ativos e passivos por impostos diferidos, caso existam alterações da taxa de imposto. Podemos assim concluir que a opinião apresentada pelo autor é consensual na literatura internacional, uma vez que Johnson, Bullen e Kern (1994) também criticam este método, no sentido em que, segundo os autores, distorce as demonstrações financeiras, ao reconhecer ganhos e perdas diferidas como ativos e passivos diferidos, apesar destes não cumprirem as definições de ativos ou passivos, previstas no normativo internacional.

De acordo com Costa e Alves (2013), este método baseia-se nas diferenças existentes entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais (*timing differences*). Aquando da adoção deste método é necessário saber que os efeitos fiscais que derivam das diferenças temporárias e dos ajustamentos resultantes dos resultados contabilísticos e fiscais são diferidos e imputados aos períodos em que as diferenças sejam passíveis de serem invertidas, sem que sejam efetuados quaisquer tipos de ajustamentos decorrentes da alteração da taxa de imposto ou do lançamento de novos impostos. A versão revista da IAS 12 deixou de admitir a utilização deste método (*derrefal method*), na medida em que os ativos e passivos por ele originados não cumpriam os conceitos introduzidos pela

estrutura conceptual para a elaboração das demonstrações financeiras.

4.5.2.2. Método do Valor Líquido do Imposto

Antes de apresentar qualquer definição relativa a este método, convém referir que ele já não tem qualquer tipo de aplicação. De acordo com este método, os valores dos impostos diferidos acabam por ser componentes dos valores dos ativos ou passivos com que estes se relacionam, fato pelo qual devem ser representados no balanço, junto aos respetivos ativos ou passivos, em contas que se compensam entre si.

4.5.2.3. Método da Dívida ou do Passivo

À luz do que é dito por Geyer (2014), o balanço é uma representação da situação financeira da empresa numa determinada data. Por sua vez, a demonstração de resultados representa os movimentos dos recursos de uma empresa, sob a forma de receitas e despesas, ao longo de um determinado período de tempo. Como indicado anteriormente, este método pode basear-se na demonstração de resultados e no balanço.

De acordo com o normativo contabilístico em vigor, mais especificamente, de acordo com a NCRF 25 e a NIC 12, este é o método preferencial para a contabilização dos impostos diferidos, ainda que os normativos aconselhem a vertente baseada no balanço. Para que seja possível a utilização deste método, o normativo exige, entre outras coisas, a identificação de todas as diferenças temporárias existentes à data de fecho do balanço (normalmente a 31/12/N) e a discriminação das diferenças temporárias em dedutíveis ou tributáveis.

Segundo Watson (1979), o método do passivo é em muito idêntico ao método do diferimento, exceto no que diz respeito à alteração da taxa de imposto. No método do passivo, sempre que uma taxa de imposto altera, o saldo da conta dos impostos diferidos é ajustado para refletir a nova taxa de imposto. Na opinião do autor, o método do passivo é o método mais adequado, uma vez que produz, para a maioria das empresas, uma avaliação exata e presente da responsabilidade do imposto futuro.

Também no trabalho desenvolvido por Kvifte (2008) está presente a ideia de que o método do passivo é uma evolução face ao método do diferimento. Segundo o autor, o método do passivo reconhece e atualiza os saldos dos passivos e ativos por impostos diferidos, sempre que existem alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais nos anos

subsequentes ao reconhecimento dos mesmos, enquanto as consequências de tais alterações não são refletidas pelo método do diferimento. Pode então dizer-se que existem diferenças conceituais na forma como a despesa de imposto é calculada. No entanto, e apesar das diferenças entre estes dois métodos, existe um argumento convincente e igualmente legítimo, defendendo que a diferença entre os métodos é computacional, uma vez que ambos conduzem às mesmas rubricas do balanço e da demonstração de resultados.

De forma a reforçar a ideia anteriormente enunciada, Kuo (2011) diz-nos que no método do passivo, as taxas de imposto utilizadas para calcular os impostos diferidos são as taxas em vigor na altura em que ocorrem as reversões das diferenças temporárias. Todas e quaisquer alterações nas taxas de imposto que ocorrem após o reconhecimento das diferenças temporárias, fazem com que seja necessário o ajuste dos saldos das contas referentes aos impostos diferidos, calculados com base nas novas taxas.

Para Geyer (2014), o método da dívida ou passivo, baseado na demonstração de resultados, tem por base as diferenças temporárias dos resultados, sendo estas provenientes das diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico. Estas diferenças resultam da utilização de diferentes critérios de imputação temporal de rendimentos e gastos utilizados pelos normativos contabilísticos e fiscais que revertem em períodos futuros. Chang *et al.* (2009) argumentam no seu trabalho que o método do passivo, baseado na demonstração de resultados, reconhece as diferenças temporárias entre a base tributável e o lucro ou prejuízo tributável, entre a base tributável e lucro ou perda contabilística e, até mesmo, entre a base tributável e os ativos e passivos fiscais diferidos. Estes autores evidenciam também algumas causas para a entrada em desuso deste método. De acordo com os autores, os ativos e passivos fiscais reconhecidos pelo método do passivo baseado na demonstração de resultados são hipotéticos em comparação com os ativos e passivos reconhecidos pelo método da responsabilidade, baseado no balanço. Outra das razões apontadas pelos autores, passa pela perda do potencial de informação fornecida por este método.

De acordo com Geyer (2014), o uso do método da responsabilidade baseado no balanço pressupõe que a responsabilidade do pagamento de impostos futuros seja apurada de acordo com a estimativa de lucros futuros e de despesas que ocorrerão devido aos ativos e passivos que a empresa detém no presente (no âmbito do balanço). No seguimento da definição anterior, Chang *et al.* (2009) definem o método da responsabilidade baseado no balanço como um método que reconhece as diferenças

temporárias entre o valor contabilístico de um ativo ou passivo e a sua base fiscal. Pode então concluir-se que o método da responsabilidade baseado no balanço é um desenvolvimento em relação ao método baseado na demonstração de resultados, e representa de igual forma um avanço doutrinal face à própria Estrutura Conceptual da contabilidade, sendo que os saldos dos ativos e passivos por impostos diferidos são atualizados sempre que existam alterações da taxa de imposto, fato que também não se verifica no método do diferimento.

De forma a reforçar esta ideia, e indo de encontro aos autores Costa e Alves (2013), a utilização deste método pressupõe que os saldos dos impostos diferidos sejam ajustados em função das alterações verificadas na taxa de imposto ou com o lançamento de novos impostos.

5. METODOLOGIA

Depois de enumeradas as principais matérias relacionadas com os impostos diferidos, o ponto que se segue apresenta a metodologia desenvolvida para este estudo. Assim sendo, este ponto inicia-se com uma contextualização do estudo, caracterização da população, apresentação do método de recolha de informação, enumeração das hipóteses e apresentação do modelo estatístico.

5.1. Natureza do Estudo

Uma investigação pode ser definida como um conjunto de hipóteses colocadas relativamente a um determinado contexto/cenário, cuja análise é feita através de diversos métodos, de forma a alcançar conclusões que devem constituir um novo conhecimento (Bryman & Bell, 2007).

De forma a conseguir atingir as respostas que sustentam um estudo, é necessário a adoção de um posicionamento face a um determinado paradigma de investigação, possibilitando assim a fundamentação da orientação metodológica a seguir. De acordo com Bryman e Bell (2007), um paradigma pode ser definido como um conjunto de orientações e crenças que influenciam a conduta de investigação a seguir. Por outras palavras, um paradigma é um conjunto de valores, teorias comuns e regras que são acolhidas por todos os membros de uma comunidade científica.

A comunidade científica internacional defende a existência de duas posturas epistemológicas que sustentam as abordagens acerca da natureza do conhecimento e da

realidade. Estas posturas são o suporte conceptual para as divergências existentes entre estes dois paradigmas: o quantitativo, enquadrado numa perspectiva positivista e tradicionalista, racionalista e empirista; e o qualitativo, também conhecido por naturalista, interpretativo ou hermenêutico.

De acordo com Yang (2012) e Caldwell (1980), a perspectiva quantitativa assume, do ponto de vista ontológico, uma posição de lógica indutiva no processo de investigação. Este tipo de perspectiva é usado para quantificação de um determinado problema, através da análise de dados numéricos que possam ser transformados *a posteriori* em dados estatísticos. Este tipo de perspectiva é utilizado para quantificar atitudes, opiniões, comportamentos ou qualquer outro tipo de variáveis passíveis de serem quantificadas. Por outras palavras, a posição quantitativa pode ser caracterizada por defender uma lógica indutiva, ou seja, no processo de investigação, os dados são recolhidos em função de um objetivo, partindo dos dados para encontrar uma resposta que fundamente o estudo, ao invés da recolha de dados ser feita em função de uma hipótese pré-definida a testar.

Por sua vez, de acordo com Baxter e Jack (2008), a perspectiva qualitativa assume uma posição principalmente exploratória, ou seja, esta é usada para o alcance de uma compreensão de motivos subjacentes, opiniões e motivações.

A perspectiva adotada no presente trabalho, assume uma posição relativista, onde existem múltiplas realidades sob a forma de construções mentais, inspiradas numa epistemologia subjetiva, valorizada sobretudo pelo papel do investigador como um construtor de conhecimento. No que ao método de recolha de informação diz respeito, um investigador qualitativo observa as opiniões individuais, através de, entre outras, entrevistas, observações e discussões, de grupo.

Em forma de conclusão, é então possível afirmar que as diferenças epistemológicas e metodológicas são refletidas de forma natural, na maneira de equacionar as questões de partida e a qualidade científica dos resultados a alcançar na investigação.

Para o estudo de questões, como a que se pretende estudar, está indexada uma perspectiva quantitativa, visto que esta utiliza um modelo de regressão estatística linear, para analisar e estimar a generalidade das relações que envolvem as variáveis de cariz contabilístico.

5.2. Procedimentos de recolha de dados

À semelhança de estudos elaborados anteriormente, a recolha da informação para a constituição de amostra é feita através de bases de dados de informação económico-financeira. Para este estudo foi utilizada a base de dados “*Thomson Reuters - Eikon*”, uma ferramenta que combina informações, análises e notícias exclusivas dos principais mercados financeiro, disponibilizada pela Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho. A recolha de dados foi realizada entre os meses de maio e julho de 2016, com o objetivo de responder às necessidades do estudo.

A pesquisa nesta base de dados consistiu em extrair os valores respeitantes ao “*Total do Ativo*”, “*Ativos por Impostos Diferidos*”, “*Passivos por Impostos Diferidos*” e, por último, a rubrica de “*Impostos Diferidos*”, de forma a controlar e a garantir a fiabilidade dos dados.

5.3. Caracterização da População

Neste estudo, a recolha de dados assentou na consulta dos relatórios e contas, e demonstrações financeiras consolidadas dos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 das entidades que constituem o PSI20 (*Portuguese Stock Index*) e o IBEX35 (*Ibéria Index*).

O PSI20 pode ser definido como o principal índice de referência do mercado de capitais português, composto pelas ações das vinte maiores empresas cotadas na bolsa de Lisboa, segundo alguns critérios pré-definidos. Este índice, com origem no ano de 1992, foi criado com a finalidade de servir de indicador à evolução do mercado de valores português e auxiliar de suporte à negociação de contratos futuros.

O valor do PSI 20 é calculado continuamente e ajustado pelo *free float market capitalization* (terminologia utilizada no mercado de capitais para os casos em que uma entidade deixa um determinado número de ações à livre negociação), não podendo este último ter uma ponderação superior a 20% do número total de ações cotadas disponíveis para negociação, de forma a aumentar a estabilidade do índice e lidar com a divisão das transações.

À semelhança do PSI 20, o IBEX 35 pode ser entendido como o principal índice bolsista das quatro bolsas espanholas (Madrid, Barcelona, Bilbao e Valencia), composto por 35 empresas dos mais variados setores de atividade, passando a vigorar a partir do ano de 1989. A composição do IBEX 35 é definida pelo Comité Assessor Técnico

Bolsista que, em conformidade com uma série de critérios, instituem o peso das empresas no mercado dos valores mobiliários, através do volume de ações, do grau de liquidez, do nível de rotação de ações e da quantidade de capital flutuante. A inclusão ou exclusão de entidades neste índice é feita a cada seis meses, sendo alvo de forte concorrência entre empresas, uma vez que as empresas que ocupam a elite empresarial disfrutam de um grande nível de prestígio nacional e internacional, oferecendo a garantia de credibilidade das entidades.

Tal como enumerado anteriormente, foram considerados para este estudo as empresas que constituíram o PSI 20 e IBEX 35 durante os períodos de 2012, 2013, 2014 e 2015. A classificação em tipo de indústria e setor de atividade foi elaborada à luz de uma classificação internacional genérica disponibilizada pela Euronext (Euronext, 2012).

A tabela abaixo espelha as empresas que constituíram o PSI 20 durante o período de estudo e a respetiva subdivisão em tipo de indústria e setor de atividade. Como é passível de ser observável, o índice bolsista português manteve-se mais ou menos constante e com poucas alterações. A maior alteração registou-se no ano de 2015 com a saída do Banco Espírito Santo (BES) e do Espírito Santo Financial Group (ESFG) do PSI 20, provocada pelo colapso do Grupo Espírito Santo, passando o PSI 20, a partir desta data, a ser constituído apenas por 18 empresas. Ainda durante o ano de 2015 registou-se a alteração de nomenclatura da Portugal Telecom para Pharol, empresa detida pela francesa Altice.

Tabela 4 - Constituição do PSI 20 durante os anos de 2012, 2013, 2014 e 2015

Empresas				Industry		Sector	
2012	2013	2014	2015				
ALTRI SGPS	ALTRI SGPS	ALTRI SGPS	ALTRI SGPS	2000	Industrials	2720	General Industrials
BPI	BPI	BPI	BPI	8000	Financials	8350	Banks
BANIF	BANIF	BANIF	BANIF	8000	Financials	8350	Banks
BCP	BCP	BCP	BCP	8000	Financials	8350	Banks
BES	BES	BES	-	8000	Financials	8350	Banks
-	-	CTT	CTT	2000	Industrials	2770	Industrial Transportation
EDP	EDP	EDP	EDP	7000	Utilities	7530	Electricity
EDP RENOVÁVEIS	EDP RENOVÁVEIS	EDP RENOVÁVEIS	EDP RENOVÁVEIS	7000	Utilities	7530	Electricity
ESFG	-	ESFG	-	8000	Financials	8770	Financial Services
GALP ENERGIA	GALP ENERGIA	GALP ENERGIA	GALP ENERGIA	1	Oil & Gas	530	Oil & Gas Producers
-	-	IMPRESA	IMPRESA	5000	Consumer Services	5550	Media
JERÓNIMO MARTINS	JERÓNIMO MARTINS	JERÓNIMO MARTINS	JERÓNIMO MARTINS	5000	Consumer Services	5330	Food & Drug Retailers
MOTA-ENGIL	MOTA-ENGIL	MOTA-ENGIL	MOTA-ENGIL	2000	Industrials	2350	Construction & Materials
ZON MULTIMÉDIA	ZON MULTIMÉDIA	NOS	NOS	5000	Consumer Services	5550	Media
PORTUCEL	PORTUCEL	PORTUCEL	PORTUCEL	1000	Basic Materials	1730	Forestry & Paper
PORTUGAL TELECOM	PORTUGAL TELECOM	PORTUGAL TELECOM	PHAROL	6000	Telecommunications	6530	Fixed Line Telecommunications
REN	REN	REN	REN	7000	Utilities	7530	Electricity
SEMAPA	SEMAPA	SEMAPA	SEMAPA	1000	Basic Materials	1730	Forestry & Paper
SONAE	SONAE	SONAE	SONAE	5000	Consumer Services	5330	Food & Drug Retailers
-	-	TEIXEIRA DUARTE	TEIXEIRA DUARTE	2000	Industrials	2350	Construction & Materials
-	NOVABASE SGPS			5000	Consumer Services	5550	Media
SONAE IND. SGPS	SONAE IND. SGPS			1000	Basic Materials	1730	Forestry & Paper
SONAECOM SGPS	SONAECOM SGPS			5000	Consumer Services	5550	Media
COFINA SGPS	COFINA SGPS			5000	Consumer Services	5550	Media

À semelhança do ocorrido com o PSI 20, a constituição do IBEX 35 manteve-se praticamente inalterada ao longo dos anos. A maior oscilação registou-se entre os anos de 2013 e 2014 com o maior número de alterações nas entidades que constituem este índice. As entradas e saídas de empresas centraram-se principalmente em dois setores de atividade nas indústrias e empresas de prestação de serviços, muito por causa das especificidades e velocidade de crescimento desses setores. Outra das especificidades do IBEX 35 face ao PSI 20, é a presença da “*Bolsa y Mercados Españoles*” no índice. Apesar desta diferença face ao caso português, este fato é comum em índices a nível mundial.

Tabela 5 - Constituição do IBEX 35 durante os anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Empresas				Industry	Sector		
2012	2013	2014	2015				
ABENGOA CL.B	ABENGOA CL.B	ABENGOA CL.B	ABENGOA CL.B	7000	Utilities	7530	Electricity
ARCELORMITTAL	ARCELORMITTAL	ARCELORMITTAL	ARCELORMITTAL	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
ABERTIS	ABERTIS	ABERTIS	ABERTIS	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
ACERINOX	ACERINOX	-	ACERINOX	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
-	-	-	AENA	2000	Industrials	2770	Transportation
ACS	ACS	ACS	ACS	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
AMADEUS	AMADEUS	AMADEUS	AMADEUS	5000	Consumer Services	5750	Travel and Leisure
BANKIA		BANKIA	BANKIA	8000	Financials	8350	Banks
BANKINTER	BANKINTER	BANKINTER	BANKINTER	8000	Financials	8350	Banks
BBVA	BBVA	BBVA	BBVA	8000	Financials	8350	Banks
BME	BME	BME	BME	-	-	-	-
CAIXABANK	CAIXABANK	CAIXABANK	CAIXABANK	8000	Financials	8350	Banks
DIA	DIA	DIA	DIA	5000	Consumer Services	5330	Food & Drug Retailers
ENAGAS	ENAGAS	ENAGAS	ENAGAS	1	Oil & Gas	530	Oil & Gas Producers
ENDESA	ENDESA	ENDESA	ENDESA	7000	Utilities	7530	Electricity
FCC	FCC	FCC	FCC	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
FERROVIAL	FERROVIAL	FERROVIAL	FERROVIAL	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
GAMESA		GAMESA	GAMESA	2000	Industrials	2720	General Industrial Products
GAS NATURAL	GAS NATURAL	GAS NATURAL	GAS NATURAL	1	Oil & Gas	530	Oil & Gas Producers
GRIFOLS	GRIFOLS	GRIFOLS	GRIFOLS	4000	Health Care	4570	Pharmaco
IAG (IBERIA)	IAG (IBERIA)	IAG (IBERIA)	IAG (IBERIA) group	5000	Consumer Services	5750	Travel and Leisure
IBERDROLA	IBERDROLA	IBERDROLA	IBERDROLA	7000	Utilities	7530	Electricity
INDITEX	INDITEX	INDITEX	INDITEX	2000	Industrials	2720	General Industrial Products
INDRA	INDRA	INDRA	INDRA	9000	Technology	9530	Software and Services Computer
-	JAZZTEL	JAZZTEL	-	6000	Telecommunications	6570	Mobile Telecommunications
MAPFRE	MAPFRE	MAPFRE	MAPFRE	8000	Financials	8570	Insurance
MEDIASET	MEDIASET	MEDIASET	MEDIASET	5000	Consumer Services	5550	Media
OHL	OHL	OHL	OHL	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
POPULAR	POPULAR	POPULAR	POPULAR	8000	Financials	8350	Banks
RED ELECTRICA	RED ELECTRICA	RED ELECTRICA	RED ELECTRICA	7000	Utilities	7530	Electricity
REPSOL	REPSOL	REPSOL	REPSOL	1	Oil & Gas	530	Oil & Gas Producers
SABADELL	SABADELL	SABADELL	SABADELL	8000	Financials	8350	Banks
SACYR	SACYR	SACYR	SACYR	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
SANTANDER	SANTANDER	SANTANDER	SANTANDER	8000	Financials	8350	Banks
TECN. REUNIDAS	TECN. REUNIDAS	TECN. REUNIDAS	TECN. REUNIDAS	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
TELEFONICA	TELEFONICA	TELEFONICA	TELEFONICA	6000	Telecommunications	6530	Fixed Line Telecommunications
ACCIONA	ACCIONA	ACCIONA	ACCIONA	2000	Industrials	2350	Construcion & Materials
EBRO FOODS	-	-	-	5000	Consumer Services	5330	Food & Drug Retailers
-	VISCOFAN	-	-	2000	Industrials	2720	General Industrial Products

Depois de apontadas as empresas que constituem o PSI 20 e o IBEX 35, foi tomada a decisão de estipular critérios de seleção das empresas a utilizar neste estudo, de forma que, os resultados obtidos pelo modelo de regressão, fossem válidos e fidedignos.

Assim, e de forma a reduzir o enviesamento dos resultados, optou-se por adotar critérios de seleção, dos quais se destacam:

- Exclusão das entidades que se enquadram no setor Financeiro e Seguros (Bancos, Seguradoras, Bolsas de Valores, Holdings), uma vez que estas utilizam normativos específicos, não compatíveis com as restantes entidades;
- Exclusão das entidades que não fizeram parte do PSI 20 e do IBEX 35, pelo menos em três dos exercícios económicos em análise;
- Exclusão das entidades, cuja sede fiscal não se localize nos países em análise;
- Exclusão das entidades, cujo capital tenha sido adquirido por uma, ou várias entidades, nos anos que constituem a amostra;

e) Exclusão das entidades cujas contas não se encontram depositadas na base de dados utilizada.

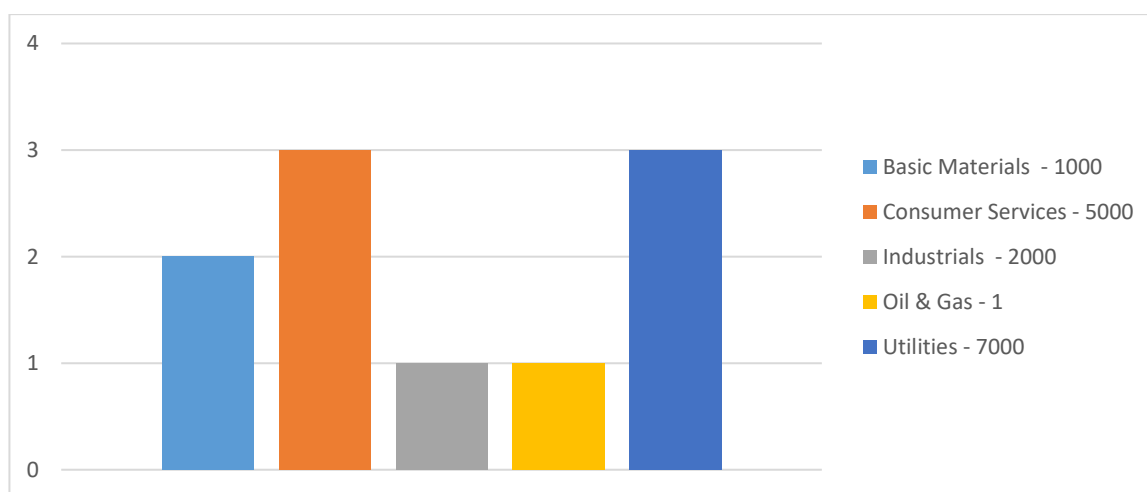
Da aplicação dos critérios dispostos anteriormente, as empresas que cumprem estes requisitos encontram-se devidamente discriminadas nas tabelas e gráficos que se seguem.

Tabela 6 - Empresas que compõem a amostra PSI 20

AMOSTRA PSI20	Industry	Sector
ALTRI SGPS	2000 Industrials	2720 General Industrials
EDP	7000 Utilities	7530 Electricity
EDP RENOVÁVEIS	7000 Utilities	7530 Electricity
GALP ENERGIA	1 Oil & Gas	530 Oil & Gas Producers
JERÓNIMO MARTINS	5000 Consumer Services	5330 Food & Drug Retailers
MOTA-ENGIL	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
NOS	5000 Consumer Services	5550 Media
REN	7000 Utilities	7530 Electricity
SEMAPA	1000 Basic Materials	1730 Forestry & Paper
SONAE	5000 Consumer Services	5330 Food & Drug Retailers

O gráfico que se segue apresenta a disposição do número de empresas que constituem o PSI 20, seleccionadas como amostra para este estudo, organizadas em função do sector de atividade.

Gráfico 7 – Distribuição das Empresas do PSI20 por Setor de Atividade



No que respeita às empresas do IBEX 35 que fazem parte da amostra, estas

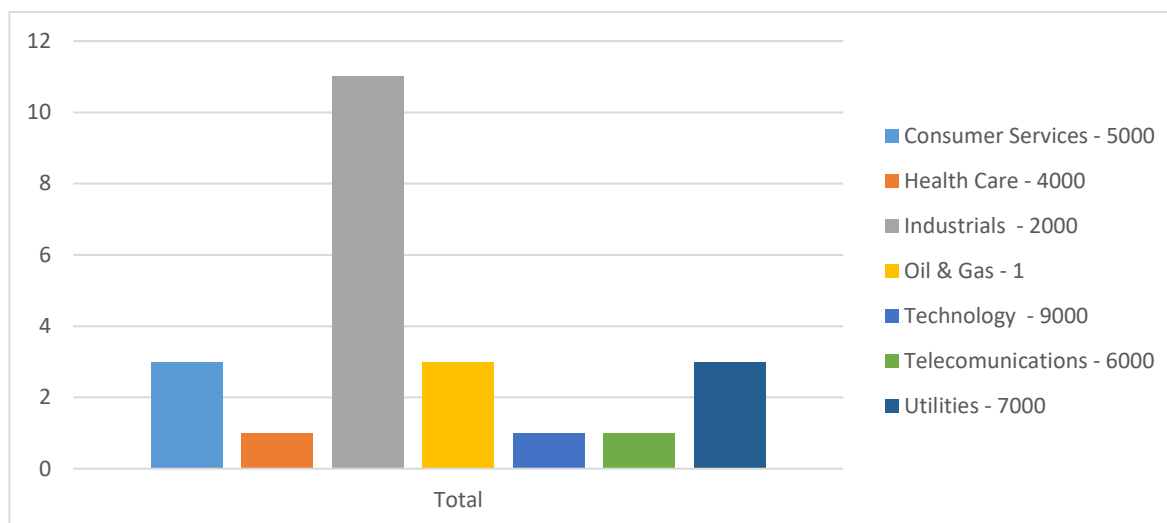
encontram-se devidamente evidenciadas na tabela que se segue. Recordar-se que foram utilizados os mesmos critérios, anteriormente apontados e definidos.

Tabela 7 - Empresas que compõem a amostra IBEX 35

AMOSTRA IBEX 35	Industry	Sector
ABENGOA CL.B	7000 Utilities	7530 Electricity
ABERTIS	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
ACCIONA	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
ACERINOX	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
ACS	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
AMADEUS	5000 Consumer Services	5750 Travel and Leisure
DIA	5000 Consumer Services	5330 Food & Drug Retailers
ENAGAS	1 Oil & Gas	530 Oil & Gas Producers
ENDESA	7000 Utilities	7530 Electricity
FCC	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
FERROVIAL	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
GAMESA	2000 Industrials	2720 General Industrial Products
GAS NATURAL	1 Oil & Gas	530 Oil & Gas Producers
GRIFOLS	4000 Health Care	4570 Pharmaco
IBERDROLA	7000 Utilities	7530 Electricity
INDITEX	2000 Industrials	2720 General Industrial Products
INDRA	9000 Technology	9530 <i>Software</i> and Services Computer
MEDIASET	5000 Consumer Services	5550 Media
OHL	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
RED ELECTRICA	7000 Utilities	7530 Electricity
REPSOL	1 Oil & Gas	530 Oil & Gas Producers
SACYR	2000 Industrials	2350 Construcion & Materials
TECNICAS	2000	
REUNIDAS	Industrials	2350 Construcion & Materials
TELEFONICA	6000 Telecommunications	6530 Fixed Line Telecommunications

À semelhança do referido anteriormente, o gráfico que se segue apresenta a disposição das entidades que constituem o IBEX 35, organizadas por setor de atividade, de acordo com a classificação do Euronext (Euronext, 2012).

Gráfico 8 - Distribuição das Empresas do IBEX 35 por Setor de Atividade



5.4. Questões de Investigação/Hipóteses

Perante a sua natureza e questões, o presente estudo segue, como referido anteriormente, uma perspetiva quantitativa, pelo que, e à semelhança dos estudos realizados por Costa e Moreira (2010); Costa e Lopes (2010); Costa e Pais (2015); Scott (2014) e Chludek (2011), é utilizado um modelo de regressão linear. Este tipo de modelos é bastante utilizado para esta vertente de estudos, devido à facilidade que proporciona em estimar e refletir a generalidade das relações que envolvem variáveis contabilísticas.

A investigação a realizar no âmbito deste estudo, destina-se a analisar a alteração das rubricas de ativos e passivos por impostos diferidos e a sua relevância no contexto nacional através do PSI 20 e no contexto internacional através do IBEX 35.

Com a finalidade de cumprir os objetivos anteriormente apontados, são de seguida apresentadas as hipóteses utilizadas para o alcance dos resultados a que nos propomos atingir.

Hipótese 1: *a dimensão das empresas influencia de forma positiva ou negativa a magnitude das rubricas dos Impostos Diferidos.*

H1 a): *Ativos por Impostos Diferidos*

H1 b): *Passivo por Impostos Diferidos*

Hipótese 2: *o setor de atividade influencia a magnitude das rubricas dos Impostos Diferidos.*

H2 a): *Ativos por Impostos Diferidos*

H2 b): *Passivo por Impostos Diferidos*

Hipótese 3: *o país influencia a magnitude das rubricas dos Impostos Diferidos.*

H3 a): *Ativos por Impostos Diferidos*

H3 b): *Passivo por Impostos Diferidos*

Hipótese 4: *o ano influencia a magnitude das rubricas dos Impostos Diferidos.*

H4 a): *Ativos por Impostos Diferidos*

H4 b): *Passivo por Impostos Diferidos*

De acordo com o trabalho desenvolvido por Kronbauer, Souza, Alves, e Rojas (2010), a utilização de um modelo estatístico de regressão linear permite obtenção de uma explicação acerca da dependência que poderá existir entre as variáveis analisadas.

Este modelo tem por base a inclusão de todas as variáveis que teoricamente se acredita estarem relacionadas. Depois de elaborado o modelo, retiram-se as variáveis que forem redundantes para que, com esse procedimento, se possam identificar as variáveis que explicam, com um nível de 95% de confiança, a alteração da variável dependente.

Por último, o método utilizado para a obtenção dos resultados é definido como sendo de regressão múltipla para dados em painel. A técnica de dados em painel utilizada foi a de efeitos aleatórios, por duas razões óbvias. A primeira tem a ver com o fato da amostra não ser aleatória e ter sido retirada de uma pequena população. A segunda razão prende-se com o fato de se acreditar que as regressões estejam correlacionadas com erros. A utilização dos dados em painel, além de ampliar a amostra, permite dotar os resultados de um maior nível de confiança, visto que os dados em painel permitem eliminar o efeito das variáveis não observadas.

Para a análise das variáveis que incluam os ativos por impostos diferidos será utilizado o seguinte modelo de regressão linear:

$$IAID_{it} = \beta_0 + \beta_1_DIM + \beta_2_SEC + \beta_3_País + \beta_4_ANO + \alpha_1 + \epsilon_{it}$$

“*IAID_{it}*” – Índice de Ativo por Impostos Diferidos, nas entidades “*i*” no período “*t*”, definida como a variável dependente, resultante da divisão do valor dos ativos por impostos diferidos pelo valor total do ativo, sendo *i* = empresas de 1 até 34, e *t* = anos de 2012 a 2015;

β_0 : é o termo constante do modelo econométrico;

$\beta_1 \dots \beta_4$: são parâmetros das variáveis explicativas, que serão calculados pela regressão múltipla, podendo estas explicar a variação do IAID;

“*DIM*” – Dimensão da Entidade, medido pelo logaritmo do total do Ativo;

“*SEC*” – Sector de Atividade - Variável *dummy*;

“*PAÍS*” – Localização das Entidades – Variável *dummy*;

“*ANO*” – Anos que compõem a amostra - Variável *dummy*;

“ α_1 ” = efeitos individuais da empresa “*i*” que se sabem não estarem correlacionados com as variáveis independentes;

“ ϵ_{it} ” - Termo utilizado para representar o erro da regressão.

Relativamente à análise das variáveis que incluam os passivos por impostos diferidos, será utilizado o seguinte modelo de regressão linear:

$$IPID_{it} = \beta_0 + \beta_1_DIM + \beta_2_SEC + \beta_3_País + \beta_4_ANO + \alpha_1 + \epsilon_{it}$$

“*IPID_{it}*” – Índice de Passivo por Impostos Diferidos, nas entidades “*i*” no período “*t*”, definida como a variável dependente, resultante da divisão do valor dos passivos por impostos diferidos pelo valor total do ativo, sendo *i* = empresas de 1 até 34, e *t* = anos de 2012 a 2015;

β_0 : é o termo constante do modelo econométrico;

$\beta_1 \dots \beta_4$: são parâmetros das variáveis explicativas, que serão calculados pela regressão múltipla, podendo estas explicar a variação do IPID;

“*DIM*” – Dimensão da Entidade, medido pelo logaritmo do total do Ativo;

“*SEC*” – Sector de Atividade – Variável *dummy*;

“*PAÍS*” – Localização das Entidades – Variável *dummy*;

“*ANO*” – Anos que compõem a amostra – Variável *dummy*;

“ αI ” = Efeitos individuais da empresa “ P ” que se sabem não estarem correlacionados com as variáveis independentes;

“ ϵ_{it} ” - Termo utilizado para representar o erro da regressão.

A escolha das variáveis para este estudo passou pela análise de estudos realizados anteriormente e encontra-se relacionada com os Impostos Diferidos.

A escolha da variável “*Dimensão*” é consensual nos estudos de Kronbauer *et al.* (2010) e Costa e Lopes, (2010), efetuados acerca desta temática, uma vez que a dimensão tem implicação direta na sobre a contabilização dos impostos diferidos. Desde logo, pela obrigatoriedade da aplicação das normas contabilísticas internacionais, sendo este um fator de igualdade entre as entidades europeias. A Dimensão também é das variáveis que possibilita um maior grau de comparação entre as entidades com a menor percentagem de erro, isto porque todas as entidades enquadradas a este nível são alvo de um maior controlo por parte das entidades internas e externas, diminuindo o erro na aplicação dos princípios contabilísticos impostos pela norma (Kronbauer *et al.* 2010).

À luz do que é defendido por Lopes (2010), a variável “*Setor de Atividade*” pode representar uma influência significativa na contabilização da rubrica de impostos diferidos. Assim, pretende-se com este estudo saber se em Portugal e Espanha, a contabilização dos Impostos Diferidos difere de acordo com o setor de atividade, através das hipóteses H2 a) e H3 b). O setor de atividade será considerado como uma variável “*Dummy*”, assumindo diferentes valores, de acordo com o sector de atividade das empresas que constituem a amostra.

De acordo com Costa e Pais (2015) e Chludek (2011), e tendo em conta o fato da amostra incluir entidades de países diferentes, a variável “*País*” pode ser caracterizada como variável “*Dummy*”, assumindo o valor “1” para as empresas que compõem o PSI20 e o valor “0” para as entidades que compõem o IBEX 35.

Em termos reais, e quando se está perante variáveis “*Dummy*”, a interpretação dos coeficientes obtidos na regressão é diferente daquele que se realiza quando a variável independente é uma variável métrica. Nestes casos, a interpretação das variáveis é feita com base no princípio “*ceteris paribus*”, isto é, os coeficientes obtidos na regressão linear indicam qual o efeito sobre a variável dependente Y de uma variável unitária X_1 , mantendo-se todas as outras variáveis independentes constantes.

Embora não se acredite que a variável “*ANO*” tenha uma influência significativa no resultado do modelo, esta pode desempenhar um papel preponderante neste estudo,

podendo funcionar como justificação para alguns dos resultados obtidos. Os autores Costa e Moreira (2010) defendem que esta variável controla os efeitos conjunturais associados a cada exercício económico, bem como todas as consequências que daí podem advir para a contabilização dos impostos diferidos.

Os autores reafirmam ainda a ideia de que não é necessariamente fácil antecipar o potencial impacto que o ano pode ter na contabilização dos impostos diferidos, pelo que acham por bem não se formular qualquer expectativa sobre o sinal dos coeficientes. Assim sendo, os modelos de regressão utilizados podem ser caracterizados por possuírem duas variáveis dependentes, sendo utilizado “*IAID – Índice de Ativos por Impostos Diferidos*” para o teste das hipóteses que compreendem esta rubrica e “*IPID – Índice de Passivos por Impostos Diferidos*”, para o teste das hipóteses que incorporem esta rubrica.

6. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

6.1. Introdução

O presente capítulo inicia-se com a apresentação dos resultados obtidos pelos modelos lineares de dados em painel. As hipóteses apresentadas no ponto anterior, têm por base principal a contabilização de ativos e passivos por impostos diferidos. Assim sendo, iremos então utilizar dois modelos de regressão linear: assumindo o primeiro a variável dependente “*Índice de Ativos por Impostos Diferidos*”, e, o segundo, a variável dependente o “*Índice de Passivos por Impostos Diferidos*”. Em termos de avaliação e interpretação dos resultados, será efetuada para cada modelo uma avaliação e discussão dos resultados. Acrescenta-se ainda que o *software* estatístico utilizado foi o Stata 8.

6.2. Resultados Empíricos

Neste subponto analisar-se-ão os resultados referentes à influência da dimensão das empresas, do setor da atividade, do país e do ano, na contabilização de ativos e passivos por impostos diferidos.

Numa primeira fase, segue-se a apresentação das estatísticas descritivas entre as diversas variáveis. Por sua vez, e numa segunda fase são apresentados os resultados dos modelos utilizados no presente relatório de estágio. Antes da apresentação dos resultados da regressão, elaborou-se uma análise estatística descritiva das variáveis utilizadas, de forma a permitir uma melhor e mais eficaz compreensão dos resultados.

A construção da tabela 8 tem por base os dados de uma amostra de 136 observações, obtidos através das demonstrações financeiras dos exercícios de 2012 a 2015.

Tabela 8 - Empresas que compõem a amostra IBEX 35

Variáveis	Observações	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Total Ativo	136	16.24991	1.180748	13.9063	18.898
IAID	136	0.0384169	0.0281179	0.001885	0.105364
IPID	136	0.0365934	0.0288045	0.000541	0.12135

Observando-se os dados constantes da tabela 8, é possível concluir que as variáveis dependentes apresentam volatilidade elevada, uma vez que apresenta um desvio padrão bastante elevado. Por exemplo, aumentando um desvio padrão em relação à média, o valor de ativos e passivos por impostos diferidos varia na ordem dos 73%. Esta variação pode, em parte, ser explicada pela amplitude entre o mínimo e o máximo.

6.3. Modelos Lineares de dados em painel

Para análise das tabelas 9 e 10, tendo como variáveis dependentes o índice de ativos e passivos por impostos diferidos, procedeu-se à realização de testes estatísticos, no sentido de aferir qual dos modelos de análise de resultados seria o mais adequado.

Após a realização dos testes estatísticos indicados, concluiu-se que a forma mais adequada de se proceder à estimativa dos determinantes do índice dos ativos e passivos por impostos diferidos é através do modelo de efeitos aleatórios.

Tabela 9 - Modelo linear de dados em painel. Índice de Ativos por impostos diferidos

Random-effects	GLS regression	Number of obs =	136
Group variable	(i): empresa	Number of groups =	34
R-sq: within	= 0.0928	Obs per group: min =	4
between	= 0.4808	avg =	4.0
Overall	= 0.4363	max =	4
Random effects	u_i ~ Gaussian	Wald chi2(15) =	29.90
corr(u_i, X)	= 0 (assumed)	Prob > chi2 =	0.0123**
IAID	Coef.		
Dimensão	-0.002752		
Sector Atividade	Não		
Ano	sim**	Significativo a 5%	
País	-0.03265***	Significativo a 1%	

Na tabela nº9 encontram-se evidenciados os resultados alcançados pelo modelo de regressão linear que tem como variável dependente o índice de ativos por impostos diferidos, podendo concluir-se que:

- i. Verifica-se uma relação negativa, estatisticamente não significativa, permitindo-nos inferir que a dimensão das entidades não influencia de forma significativa a relação entre o total do ativo e a contabilização dos ativos por impostos diferidos.
- ii. O sector de atividade não influencia a contabilização dos ativos por impostos diferidos, isto porque, não existem diferenças estatisticamente significativas na contabilização dos ativos por impostos diferidos, entre as empresas dos vários sectores de atividade;
- iii. Existem diferenças significativas estatisticamente a 5% (evidência elevada), entre o ano e a contabilização dos ativos por impostos diferidos. O ano influencia de forma significativa a contabilização dos ativos por impostos diferidos entre os vários anos que constituem a amostra. Isto quer dizer que, permanecendo todo o resto constante, o total do ativo, o setor de atividade e o país, a contabilização de ativos por impostos diferidos difere de ano para ano;
- iv. Verifica-se a existência de diferenças estatisticamente significativas a 1% (evidência muito elevada), entre a contabilização dos ativos por impostos diferidos, entre as empresas do PSI 20 (Portugal) e as do IBEX 35 (Espanha);
- v. O País influencia de forma significativa a contabilização dos ativos por impostos

diferidos. Ou seja, mantendo todo o resto constante, em média as empresas portuguesas declaram menos 3,26 pontos percentuais de ativos por impostos diferidos do que as empresas espanholas.

Tabela 10 - Modelo linear de dados em painel. Índice de passivos por impostos diferidos

Random-effects	GLS regression	Number of obs =	136
Group variable	(i): empresa	Number of groups =	34
R-sq: within	= 0.1301	Obs per group: min =	4
between	= 0.6273	avg =	4.0
Overall	= 0.6019	max =	4
Random effects	$u_i \sim \text{Gaussian}$	Wald chi2(15) =	50.43
corr(u_i , X)	= 0 (assumed)	Prob > chi2 =	0.0000***
IPID		Coefficiente	
Dimensão	.0047237		
Sector Atividade	Sim***	Significativo a 1%	
Ano	Sim***	Significativo a 1%	
País	-0.0185127*	Significativo a 10%	

Por sua vez, na tabela 10 encontram-se evidenciados os resultados alcançados pelo modelo de regressão linear que tem como variável dependente o índice de ativos por impostos diferidos, podendo concluir-se que:

- i. Verifica-se a existência de uma relação positiva, estatisticamente pouco significativa, permitindo-nos concluir que, a dimensão representada pelo logaritmo do total do ativo influencia a contabilização dos passivos por impostos diferidos;
- ii. Existem diferenças significativas estatisticamente a 1% (evidência muito elevada), entre o setor de atividade e a contabilização de passivos por impostos diferidos. O setor de atividade influencia de forma significativa a contabilização de impostos diferidos, uma vez que se verifica a existência de diferenças estatisticamente significativas entre as entidades dos vários setores, no que toca à contabilização dos passivos por impostos diferidos;
- iii. Verifica-se a existência de diferenças estatisticamente significativas a 1% (evidência muito elevada), entre a contabilização dos passivos por impostos diferidos, entre as empresas do PSI 20 (Portugal) e as do IBEX 35 (Espanha);

- iv. O ano, influencia de forma significativa a contabilização dos passivos por impostos diferidos entre os vários anos que constituem a amostra. Podemos assim concluir que, permanecendo todo o resto constante, a saber, o total do ativo, o setor de atividade e o país, a contabilização dos passivos por impostos diferidos difere de ano para ano;
- v. Existe uma relação estatisticamente significativa a 10%, entre o país e os passivos por impostos diferidos. O País influencia de forma significativa a contabilização dos ativos por impostos diferidos. Ou seja, em média, as empresas portuguesas contabilizam menos 1,85 pontos percentuais de passivos por impostos diferidos do que as empresas espanholas.

Em suma, e após a análise dos dados em painel, de acordo com o modelo de efeitos aleatórios, podemos concluir que a dimensão não afeta a contabilização dos ativos por impostos diferidos. Assim sendo, estamos em condições de validar a hipótese H1 a), uma vez que a dimensão apresenta uma variação negativa, ainda que pouco significativa, ou seja, a dimensão não influencia a contabilização dos ativos por impostos diferidos. Esta situação pode ser explicada pelo fato do normativo contabilístico aplicado a estas entidades não obrigar à contabilização de ativos por impostos diferidos. Outra das razões, passíveis de serem apresentadas para o fato da dimensão não influenciar, tem a ver com o fato das empresas que constituem a amostra, possuírem na sua estrutura, altos quadros qualificados, com competências para uma correta interpretação e aplicação da norma.

Em sentido contrário, e em resposta à hipótese H1 b), a dimensão influencia a contabilização de passivos por impostos diferidos, apresentada por uma variação positiva, podendo ser explicada pelo fato do normativo obrigar as grandes empresas a adotar o normativo contabilístico internacional. Decorrente deste facto, as empresas ficam impedidas de sobrepor o normativo fiscal ao contabilístico.

Não se aceita a hipótese H2 a), dado que o setor de actividade não influencia a contabilização dos ativos por impostos diferidos. A *contrario sensu*, aceita-se a hipótese H2 b), uma vez que existe uma diferença estatisticamente significativa, ou seja, o setor de atividade influencia a contabilização dos passivos por impostos diferidos. À semelhança do exposto para a variável dimensão, também neste caso, a obrigatoriedade de adoção do normativo contabilístico poderá ser apresentada como a explicação mais plausível para a não influência da variável “setor de atividade”, na contabilização dos ativos por impostos diferidos, e uma diferença estatisticamente significativa no que à contabilização dos

passivos por impostos diferidos diz respeito. Na verdade, e independentemente do setor de atividade, o normativo apenas obriga as empresas a contabilizar passivos por impostos diferidos.

Contrariamente às hipóteses anteriores, a variável ano influencia de igual forma a contabilização de ativos e passivos por impostos diferidos, possibilitando a aceitação das hipóteses H 3 a) e b).

Normalmente, e indo de encontro a estudos anteriormente realizados, a variável ano é utilizada sobretudo como uma variável de controlo. Neste caso em concreto, e tendo em conta a temática abordada, a variável ano pode apresentar resultados e influências que mais nenhuma variável o consiga fazer (Kronbauer et *al.* 2010). A influência do ano na contabilização dos ativos e passivos por impostos diferidos pode ser explicada em parte pela variação da taxa de imposto e da legislação fiscal que, em regra geral, são alteradas anualmente, causando oscilações na contabilização de impostos diferidos.

À semelhança da hipótese anteriormente apontada, aceitam-se as hipóteses H4 a) e b), dado que existe uma relação estatisticamente significativa entre a contabilização dos ativos e passivos por impostos diferidos e a proveniência das empresas que constituem a amostra.

Neste caso em concreto, as empresas portuguesas contabilizam menos ativos e passivos por impostos diferidos, quando em comparação com as empresas espanholas. Este fato pode ser explicado em parte pela cultura contabilística existente em cada um dos países. Gray (1988) defende no seu trabalho que, os fatores culturais, influenciam de país para país, os padrões contabilísticos, enumerando como exemplos, a influência profissional, o controlo estatal, o conservadorismo, o otimismo, o secretismo e a transparência.

6.4. Conclusão, Limitações e Sugestões para Investigação Futura

6.4.1 Conclusão

Como foi anteriormente exposto, este estudo tem por objetivo analisar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, através da contabilização dos impostos diferidos nas empresas dos PSI20 e IBEX 35. Assim, conclui-se, por meio de uma regressão múltipla, que a dimensão das entidades influencia de forma diferenciada a contabilização dos

ativos e passivos por impostos diferidos. Perante esta situação, estamos em condições de afirmar que a dimensão influencia a contabilização dos passivos por impostos diferidos, ao contrário do que se verifica com os ativos por impostos diferidos, explicado sensivelmente pela imposição por parte das normas contabilísticas para a contabilização de passivos por impostos diferidos, em detrimento dos ativos por impostos diferidos, e pela existência de quadros técnicos altamente qualificados que aplicam de forma correta o preceituado no normativo.

Relativamente à variável “*setor de atividade*”, pode-se concluir que esta apenas influencia a contabilização dos passivos por impostos diferidos. A justificação está relacionada com o fato de, mais uma vez, o normativo contabilístico internacional obrigar à contabilização dos passivos por impostos diferidos, independentemente do setor de atividade.

No que diz respeito à variável “*Ano*”, as conclusões a retirar são mais homogéneas, ou seja, o ano influencia de igual forma a contabilização de ativos e passivos por impostos diferidos. Esta influência pode ser explicada em parte pelas alterações impostas pela legislação fiscal que, por regra geral, variam de ano para ano e de país para país.

Por último, a variável “*País*” também pode ser encarada como um fator diferenciador no que à contabilização de impostos diferidos diz respeito. A influência do país pode ser explicada, neste caso em concreto, pelo fator cultural. Por outras palavras, a cultura contabilística do país pode ser influenciada, de entre outros fatores, pela qualidade dos profissionais de contabilidade, do controlo estatal, do conservadorismo.

6.4.2 Limitações e sugestões para investigações futuras

As principais limitações encontradas ao longo desta investigação prenderam-se sobretudo com a utilização de fontes secundárias, nomeadamente, a utilização de base de dados, não sendo possível a obtenção de informação junto das empresas em questão. Contudo, procedeu-se ao confronto de alguns valores extraídos da base de dados, com as demonstrações financeiras das entidades em questão, de forma a despistar potenciais erros.

Outra das limitações identificadas tem a ver com a complexidade da temática abordada, uma vez que esta é de difícil compreensão e tratamento.

Em termos de tópicos para investigação futura, seria interessante a utilização de

uma população mais abrangente, desde logo, com a introdução de um maior número de empresas pertencentes a bolsas e mercados financeiros de um maior leque de países, bem como de rubricas do balanço e demonstração de resultados. Seria igualmente proveitosa, a introdução de um maior número de variáveis, como por exemplo, o endividamento, rácios económico-financeiros, de entre outros, possibilitando a obtenção de resultados mais objetivos e fidedignos.

7. RELATÓRIO DE ESTÁGIO

7.1. Aspetos Formais do Estágio

Este relatório é o resultado final do estágio curricular realizado no âmbito do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho, decorrido no período de 1 de outubro de 2015 e 31 de março de 2016, na empresa CRA Consultores, Lda., com um total de 900 horas, sob a orientação de Dr. Filipe Rocha, inscrito na Ordem dos Contabilistas Certificados com o número 73610.

Os objetivos da realização deste estágio são variados. Desde logo, visam a obtenção do grau académico de Mestre e o cumprimento de todas as exigências da OCC, de acordo com o estipulado no artigo 9.º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exames Profissionais para uma futura inscrição na OCC, bem como a inserção no mercado de trabalho, o desenvolvimento e aquisição de conhecimentos e competências cruciais para o meu crescimento enquanto pessoa e profissional.

O estágio encontra-se diretamente relacionado com o tema abordado na parte empírica do presente relatório, tendo-se demonstrado bastante relevante para a entidade em questão, uma vez que possui clientes que aplicam e contabilizam impostos diferidos. O presente relatório serviu ainda para o aprofundamento e aperfeiçoamento desta temática, junto da entidade e dos respetivos colaboradores.

No desenrolar deste estágio foram aplicados os conhecimentos adquiridos ao longo do meu percurso académico, que em muito me ajudaram na concretização das tarefas propostas pela entidade.

A estrutura deste relatório encontra-se dividida em três partes. Assim, na primeira parte é apresentada, ainda que de forma breve, a história da CRA Consultores. A segunda parte aborda as atividades desenvolvidas durante o estágio, nomeadamente as atividades mais relevantes, e das quais se destacam o cumprimento das obrigações fiscais e a prestação e encerramento de contas. Por fim, no último capítulo, é apresentada a conclusão e a apreciação crítica do estágio realizado.

7.1.1. Descrição Sumária da Entidade

A origem da CRA Consultores Lda., remonta ao ano de 2007, encontrando-se integrada num grupo de empresas estável e coeso, com provas dadas nas áreas de contabilidade, consultoria, gestão, auditoria e revisão oficial de contas.

Todas as suas atividades assentam num elevado nível de rigor e profissionalismo, tendo sempre como objetivo primordial alcançar a excelência de todos os serviços prestados, a satisfação dos clientes, a construção de parcerias e relações suportadas pelo rigor, confiança e confidencialidade, no sentido de contribuir cabalmente para a melhoria da competitividade das empresas com quem trabalha.

Em termos de Serviços, a CRA Consultores disponibiliza um acompanhamento permanente da gestão da empresa, com principal enfoque na consultoria acessória contabilística e fiscal, em especial, o processamento documental, entrega das declarações fiscais, processamento de salários, elaboração do Relatório e Contas e Dossier Fiscal. É também prestadora de Serviços de Gestão Financeira e de Tesouraria, Formação de Recursos Humanos e elaboração de estudos económico-financeiros e de viabilidade económica.

Ao longo do seu percurso, a CRA Consultores tem vindo a trabalhar com um leque muito variado de clientes, oriundos de variados setores de atividade, abrangendo áreas como:

- Municípios;
- Empresas Públicas Municipais;
- Construção Civil e Obras Públicas;
- Empresas Imobiliárias;
- Clínicas Médicas;
- Hotelaria e Restauração;
- Indústria de Metalomecânica;
- Confeção e Vestuário;
- Notariado e Solicitadoria;

A CRA Consultores conta com um conjunto importante de parceiros estratégicos, de entre os quais se destaca a parceria institucional com a CSA Auditores (Gaspar Castro, Romeu Silva. & Associados, S.R.O.C., Lda.), desenvolvendo esta, na sua generalidade, serviços de auditoria e formação profissional.

Tabela 11 - Descrição da entidade

Descrição Social	CRA Consultores, Lda.
Morada	Praça Camilo Castelo Branco, nº31, sala 56 4700-209 Braga
NIPC	508 024 692
CAE	69200
Tipo de Sociedade	Sociedade por Quotas
Contacto/Fax	+351 253 201 300/+351 253 201 30
E-mail	geral@craconsultores.pt
Horário de Funcionamento	9h as 18h com interrupção das 12:30h às 14H

7.2. Organização da Contabilidade

No que respeita à organização documental, esta é relativamente simples e sistematizada. Salvo algumas exceções, são os clientes que se dirigem ao escritório para entregar os documentos das respetivas entidades. Depois de rececionados, os documentos são carimbados com a data de receção e distribuídos pelos colaboradores responsáveis pela sua contabilização. Decorrida esta fase, procede-se à ordenação e classificação dos documentos em diários que, no caso da CRA Consultores Lda., é feita da seguinte forma:

11 Operações Diversas (neste diário são contabilizados documentos como os referentes ao processamento de salários, honorários de consultoria, eletricidade, notas de crédito e de débito);

21 Caixa (onde são contabilizados todos os documentos que se relacionem com caixa, mais concretamente, recebimentos e pagamentos feitos em numerário);

31 Bancos (registo de todos os documentos que movimentem as contas bancárias);

41 Compras (registo de todas as compras efetuadas pelas entidades);

51 Vendas/Prestação de Serviços (registo de todas as vendas e prestações de serviço efetuadas pela entidade).

É importante referir que esta é a organização *standard* adotada pela entidade, dado que outros diários poderiam ser criados, consoante as características e necessidades de cada entidade.

Depois de completado este processo, os documentos são arquivados de acordo com uma ordem, onde o primeiro dígito representa o diário, os dois seguintes representam os meses e os três últimos dígitos representam o número do documento no programa contabilístico. A título exemplificativo, o documento com o nº 11.50.001 encontra-se no diário operações diversas (11), no mês de maio (50) e com o número 1.

7.3. Práticas de Controlo Interno

Este tipo de práticas deve ser encarado como um plano de organização/controlo de cada entidade, desempenhando um papel crucial na qualidade da informação contabilística e financeira que cada entidade transmite aos utilizadores da informação financeira divulgada. Deste modo, e como consequência da aplicação destas práticas, é possibilitado uma certeza razoável de que todas as transações realizadas são feitas de forma correta, e registadas de forma a possibilitar a elaboração das demonstrações financeiras em conformidade. Além disso, é ainda assegurado que os registos contabilísticos são periodicamente comparados com a realidade, possibilitando a tomada de medidas corretivas e apropriadas, sempre que se encontrem diferenças. Como não poderia deixar de ser, a CRA Consultores valoriza e aplica este tipo de práticas através da verificação/conferência de saldos da conta corrente de fornecedores e clientes, de bancos, mapa de ativos e existências e, por último, a verificação e conferência do IVA.

7.3.1. Reconciliação Bancárias

As reconciliações bancárias podem ser definidas como um procedimento que tem como objetivo assegurar que todas as transações financeiras de uma entidade estão devidamente mencionadas na sua contabilidade. Na entidade CRA Consultores, este processo consiste em extrair do programa informático as entradas e saídas no razão, tendo por contrapartida os valores presentes no extrato bancário. Todos os valores que não têm correspondência na contabilidade, e vice-versa, devem ser destacados e verificados, de modo a identificar o porquê da sua irregularidade.

Ainda relativamente a esta temática, as diferenças encontradas prendiam-se sobretudo, quando existia a emissão de cheques que, geralmente, constituem um desfasamento temporal que acaba por ser corrigido em períodos seguintes.

7.3.2. Conferência de Saldos de Fornecedores e Clientes

Na CRA Consultores, este tipo de operação é realizado de forma regular através da comparação dos extratos de clientes #21 e o de fornecedores #22. Após a realização dos lançamentos contabilísticos, são extraídos do programa informático todos os lançamentos efetuados naquela conta, permitindo verificar se estes estão de acordo com o

mapa de faturação. Relativamente à rubrica de fornecedores, e devido à sua natureza, o tipo de conferência acaba por não ser igual, existindo apenas uma circularização de saldos junto dos respetivos fornecedores, no final de cada ano.

7.3.3. Conferência dos saldos de Caixa

À semelhança do que acontece nas demais entidades, a CRA Consultores possui um diário de caixa para fazer face a pequenas despesas que surgem no dia a dia. A conferência realizada nesta entidade aplica-se a todos os outros clientes da CRA. A conferência destes saldos tem como principais objetivos, verificar a validade dos documentos que comprovam as despesas, garantindo que o lançamento contabilístico se encontra em conformidade e, por último, que o saldo de caixa não se torna demasiado elevado.

7.3.4. Conferência do IVA

Mais uma vez, este tipo de conferência é realizado de forma igual para todos os clientes da CRA Consultores, com exceção das entidades que se enquadram num dos regimes de isenção permitidos pela nossa legislação. A periodicidade desta conferência depende, claro está, do regime de IVA a que as entidades estão obrigadas a respeitar. Assim, no caso das entidades com IVA mensal, a conferência do IVA realiza-se mensalmente e, no caso das entidades com IVA trimestral, a conferência é feita no mês do envio da declaração.

Na CRA Consultores, a conferência do IVA é realizada através de um desenrolar e cumprimento de processos. A conferência inicia-se com a extração do programa de contabilidade; os extratos das contas de IVA, #2432- “*Iva Dedutível*”, #2433 – “*Iva Liquidado*” e #2434 – “*Iva Regularizações*”, e de um mapa de desvios, permitindo verificar ou não a existência de diferenças entre os totais das bases das rubricas de custos e de proveitos e os totais das bases associadas ao cálculo do imposto.

Após a realização da primeira fase de conferência, inicia-se um novo processo de conferência através da extração do “*Ficheiro SAFT*” do portal “*E-Fatura*” das Finanças, para se proceder ao cruzamento deste com a contabilidade. A análise deste ficheiro permite-nos, de entre outras coisas, verificar o número e o valor de faturas emitidas com o número de identificação fiscal da entidade. Assim, é possível verificar se a

contabilidade tem na sua posse e se estão contabilizadas todas as faturas passíveis de possuírem IVA. Nos casos em que a base e respetivo imposto é diferente dos valores presentes na contabilidade, procede-se a uma análise exaustiva, de forma a identificar qual o documento em falta e a efetuar a respetiva correção.

Por último, e depois de realizados todos estes mecanismos, procede-se à multiplicação das bases de imposto pela respetiva taxa de IVA (podendo estas ser de 6% em existências, bens e serviços e imobilizados à taxa reduzida, 13% nos casos de se aplicar a taxa intermédia e 23% nos casos de taxa normal), verificando uma vez mais se o valor do imposto a deduzir ou a liquidar se encontra correto.

Esta conferência culmina com o envio da declaração, dentro dos prazos estipulados, para a autoridade tributária (AT) e a guia de pagamento para o cliente, para que este possa proceder à liquidação do imposto.

7.4. Recursos Humanos

O processamento de salários pode ser definido como o apuramento das remunerações brutas obtidas por cada trabalhador que se encontra ao serviço da entidade num determinado período. Para este apuramento são quantificados vários descontos (Segurança Social, IRS, TSU), retenções e possíveis penhoras a efetuar. Este processamento tem como objetivo determinar e contabilizar as remunerações líquidas, que têm de ser pagas até ao final de cada mês aos órgãos sociais e trabalhadores, e os respetivos encargos e obrigações da empresa e dos trabalhadores para com a Segurança Social, Estado e Outros Entes Públicos.

Regra geral, o processamento de salários é efetuado no final de cada mês. Este processo inicia-se com a divulgação da informação por parte dos clientes, ou seja, é o cliente que informa a CRA Consultores, Lda., acerca dos valores a serem processados nos recibos de vencimento, se existem faltas, baixas médicas, baixas do Seguro e Licenças de Maternidade, de entre outras.

A remuneração a efetuar a cada funcionário inclui:

- **Remuneração Bruta:** determinada pelo somatório do vencimento base, subsídio de alimentação e outras remunerações (em dinheiro ou em espécie);
- **Remuneração Tributável:** calculada através do somatório do ordenado base, acrescida do subsídio de alimentação e outros tipos de remuneração;

- **Subsídio de Alimentação:** que pode ser efetuado em cartão de alimentação, com um limite de isenção em sede de IRS e Segurança Social de 6.83€/dia, ou então, em dinheiro (juntamente com o recibo de vencimento), com um limite máximo de 4.27€/ dia, sem que o trabalhador seja tributado;
- **IRS:** esta retenção efetuada a cada trabalhador é imposta por Decreto-Lei, tendo como variáveis a remuneração bruta, o estado civil e o número de dependentes. A retenção é calculada através da multiplicação da remuneração tributável (ordenado base, parte sujeita do subsídio de alimentação e ajudas de custo e outras remunerações alvo de imposto) pela taxa de retenção;
- **Sobretaxa de IRS:** este é um imposto extraordinário e “excecional” que vigora desde o ano de 2013 (tendo sido pela primeira vez aplicado no ano de 2011 no Subsídio de Natal), até ao ano de 2015 com uma taxa de 3.5%. No presente ano, foram introduzidos quatro novos escalões, cujas taxas variam entre 0.0% e 3.5%, mediante o rendimento coletável. Esta sobretaxa é calculada, deduzindo à remuneração tributável, o valor do salário mínimo nacional, o valor da retenção de IRS e as restantes contribuições para a Segurança Social;
- **Segurança Social:** esta contribuição é determinada através da multiplicação da remuneração tributável pela taxa de Segurança Social. Atualmente, esta taxa encontra-se fixada em 34.5% para os funcionários, sendo repartida em 11% para o funcionário e 23.75% para a entidade empregadora. Esta última taxa pode variar de acordo com a situação do trabalhador na entidade, como por exemplo com a admissão de um jovem em situação de 1º emprego, em que a entidade goza de uma isenção desta taxa por um período de 3 anos.
- **Remuneração Líquida:** este é o valor que cada funcionário recebe no final de cada mês, sendo determinado pela diferença entre a remuneração bruta e os descontos efetuados.

De acordo com Rui *et al.* (2013), os salários e ordenados são benefícios dos funcionários a curto prazo, pelo que se enquadram na NCRF 28. Segundo estes autores, o processamento de salários está enquadrado nos § 9 e §10 da mesma, cujos benefícios devem ser reconhecidos de acordo com as fases presentes nas notas do enquadramento do SNC. A 1ª fase respeita ao processamento de salários e outras remunerações dentro do mês a que digam respeito, pelo qual devem ser debitadas as subcontas #63-“*Gastos com Pessoal*”(onde são reconhecidos os valores brutos das remunerações), por crédito da conta #231-“*Remunerações a Pagar*” (registo da quantia líquida das remunerações a

pagar), pelas quantidades líquidas apuradas no processamento e normalmente nas contas #24-“Estado e Outros Entes Públicos” , #232-“Adiantamentos” e #278-“Outros Devedores e Credores”, onde podem estar inseridos os sindicatos.

Por sua vez, a 2ª fase caracteriza-se pelo processamento dos encargos sobre as remunerações (entidade patronal), em que deve ser debitada a conta #635 - “Gastos com o Pessoal-Encargos sobre Remunerações”, por crédito das subcontas #24- “Estado e Outros Entes Públicos” a que dizem respeito as contribuições patronais. Por último, a 3ª fase diz respeito ao pagamento ao pessoal propriamente dito e às outras entidades, começando por se debitar as contas #231, #24 e #278 (caso exista), por contrapartida da conta #11 – “Caixa” ou #12- “Depósitos à Ordem”.

7.5. Apuramento de Obrigações Fiscais

As atividades realizadas ao longo do estágio, desde os lançamentos contabilísticos, às práticas de controlo interno, de entre outras, tinham como objetivo final o apuramento das obrigações fiscais a que as entidades se vêm obrigadas a prestar.

Relativamente a esta temática, as atividades realizadas ao longo do estágio centraram-se principalmente no preenchimento das declarações eletrónicas, na sua conferência e apuramento do respetivo imposto. As obrigações fiscais elaboradas ao longo do estágio prenderam-se sobretudo com: as contribuições para a Segurança Social, para o Fundo de Compensação do Trabalho (FCT) e Fundo de Garantia da Compensação do Trabalho (FGCT), Pagamento por Conta (PPC), Pagamento Especial por Conta (PEC), Imposto sobre o Valor Acrescentado e Retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento.

7.5.1. Imposto sobre o Valor Acrescentado

A temática do Imposto sobre o Valor Acrescentado foi um ponto chave na realização do estágio, não só pela sua importância, como pela sua complexidade. A complexidade deste imposto inicia-se desde logo com a existência de vários regimes de tributação, podendo estes variar entre um regime de tributação normal e três regimes de tributação especial.

Dos regimes abordados ao longo do estágio, destaca-se desde logo o regime normal, onde podem ser englobados os sujeitos passivos obrigados a possuir uma

contabilidade organizada para efeitos de tributação em sede de IRC e IRS, com a exceção dos sujeitos passivos que se enquadrem em qualquer um dos restantes regimes especiais de tributação.

Dos regimes especiais existentes, apenas foi abordado o regime estipulado e devidamente regulamentado nos artigos 53º a 59º do CIVA, caracterizado pela dimensão económica do sujeito passivo e não pela sua natureza económica. Estes sujeitos passivos não deduzem nem liquidam IVA, desde que não estejam obrigados a possuir contabilidade obrigatória e não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10.000€. Outro dos regimes especiais abordados está diretamente associado ao ramo da saúde, de acordo com o art.º 9. a 15º do CIVA.

Entre os condicionalismos diretamente relacionados com a declaração de IVA, destaca-se o referente à sua periodicidade, podendo esta assumir duas modalidades distintas, a saber, a periodicidade mensal ou trimestral, dependendo do volume de negócios atingido no ano civil precedente, de acordo com o disposto no art.º 41º do CIVA.

A alínea a) do nº1 do art.º 41º determina as condições para que uma entidade se passe a enquadrar num regime mensal. Assim sendo, podemos concluir que todas as entidades que no ano civil precedente atingirem um volume de negócios de 650.000€ são diretamente enquadradas neste regime, tendo de entregar a respetiva declaração de IVA até ao dia 10 do segundo mês seguinte. É ainda da maior importância referenciar o fato de que todas as entidades podem optar de forma voluntária por este regime, desde que comuniquem a sua vontade junto da Autoridade Tributária. Por outro lado, a alínea b) do nº1 do CIVA regulamenta o regime de IVA trimestral, dizendo-nos que neste regime são incluídas todas as outras entidades que no ano civil precedente não tenham atingido um volume de negócio inferior ou igual a 650.000€, sendo estas obrigadas a entregar a sua declaração periódica de IVA até ao dia 15 do segundo mês seguinte.

Na CRA Consultores, o apuramento do IVA iniciava-se logo após realizados todos os lançamentos contabilísticos relativos ao período de tributação, podendo este ser mensal ou trimestral, e a sua respetiva conferência. Depois de elaborada esta conferência, procede-se à transferência das rubricas #2432- “*IVA-Dedutível*”, 2433- “*IVA-Liquidado*”, #2344 - “*Iva Regularizações*” para a rubrica #2435 – “*Iva Apuramento*”. Quando o saldo desta conta é credor, transferimos o saldo da rubrica #2435 para a rubrica #2436 – “*Iva a Pagar*”. Se o saldo da conta #2435 for devedor, transferimos o saldo desta rubrica para a rubrica #2437 – “*Iva a Recuperar*”.

O Iva liquidado #2436 – “*Iva a Pagar*” resulta do somatório das rubricas de Vendas, Prestação de Serviços (Volume de Negócios) e recebimento de adiantamentos provenientes de clientes. Já o Iva Dedutível é composto pelo somatório das rubricas de compras de existências e ativos, aquisição de bens e serviços e dos adiantamentos a fornecedores.

7.5.2. Fundo de Compensação do Trabalho

O Fundo de Compensação do Trabalho (FCT) pode ser definido como um fundo autónomo, munido de personalidade jurídica, dirigido por um conselho de gestão. Este fundo é financiado na sua grande maioria pelas entidades empregadores e gerido pelo Instituto de Fundos de Capitalização da Segurança Social (Segurança Social 2016).

O FCT entrou em vigor em 1 de outubro de 2013, ao abrigo da Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto, obrigando à sua adesão todas as entidades empregadoras, exceto aquelas cujos serviços e relações de trabalho se enquadram nos n.ºs 1 a 4 do art.º 3º da Lei nº 12-A/2008, de 27 de fevereiro, (os serviços da Administração Direta e Indireta do Estado; os serviços das Administrações Regionais e Autárquicas; os órgãos e serviços de Apoio ao Presidente da República, da Assembleia da República, dos Tribunais e do Ministério Público).

O FCT é determinado com a aplicação de 0,925% sobre o vencimento base e diuturnidades devidas a cada trabalhador, sendo o resultado entregue mensalmente pela entidade empregadora ao Instituto de Fundos de Capitalização da Segurança Social. Este fundo é contabilizado como um ativo financeiro majorado ao justo valor.

7.5.3. Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho

Tal como no ponto anterior, este FGCT pode ser definido como um fundo autónomo, dotado de personalidade jurídica de natureza mutualista, sendo a entidade gestora o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social. O FGCT, juntamente com o FCT, têm como objetivo assegurar o direito dos trabalhadores ao recebimento de metade (50%) da compensação devida pelo empregador, por cessação do contrato de trabalho, calculada nos termos do art.º 366º do Código do Trabalho. As semelhanças com o FCT são por mais evidentes, desde logo pelo conjunto das entidades que estão excluídas neste regime (art.º 3º n.ºs 1 a 4 da Lei n.º 12-A/2008) incluindo também os

contratos de muito curta duração, regulamentados pelo artigo 142º do Código do Trabalho. Outra das semelhanças prende-se com a entrada em vigor da obrigatoriedade de adoção deste fundo e a data de liquidação do mesmo.

A principal diferença entre estes dois fundos está diretamente relacionada com a formula de cálculo do mesmo, uma vez que este fundo é calculado de acordo com 0,075% do vencimento base e diuturnidades devidas a cada trabalhador. A contabilização deste fundo também difere do anterior, visto que este é reconhecido numa conta da classe 6, tendo um impacto direto nos resultados.

7.5.4. Contribuições para a Segurança Social

Ao longo do estágio, este foi dos pontos com maior importância, visto que a Segurança Social exige a entrega de declarações mensais. Aquando do lançamento de uma atividade empresarial, todas as entidades são obrigadas a inscreverem-se a si e aos seus funcionários na Segurança Social. Desta forma, as entidades empregadoras são obrigadas a entregar até ao dia 15 do mês seguinte as contribuições e quotizações devidas pelos seus funcionários. Tal como abordado em pontos anteriores, a entidade empregadora deve calcular o montante a entregar à Segurança Social, aplicando as respetivas taxas à retribuição mensal e diuturnidades. Assim, no caso dos trabalhadores em geral, e de forma global, as taxas contributivas ascendem a 34.5%, distribuídas da seguinte forma:

- Entidade Empregadora - 23.75%;
- Funcionário - 11%.

No que respeita aos órgãos sociais da entidade (administradores e sócios gerentes, por exemplo) as taxas a aplicar são diferentes, totalizando 31.25%, distribuída da seguinte forma:

- Entidade Empregadora - 21.25%;
- Funcionário - 10%.

Em relação ao pagamento, estas contribuições podem ser entregues junto da Segurança Social, através de instituições bancárias, junto da repartições da Segurança Social ou até mesmo nos Correios.

7.5.5. Modelo 10

Esta obrigação fiscal, conhecida por “*Modelo 10*” tem como objetivo primordial, declarar as retenções na fonte de rendimentos sujeitos a imposto, auferidos por sujeitos passivos (pessoas coletivas e singulares) residentes em território nacional. A entrega destas retenções deverá ser efetuada até o final do mês de fevereiro do ano imediatamente seguinte àquele a que respeitam os rendimentos. A sua não entrega implica, desde logo, o pagamento de uma coima.

Os artigos 119º do Código de IRS e 120º do CIRC estipulam o tipo de rendimentos sujeitos a retenção, dos quais se podem destacar os rendimentos de trabalho dependente, pensões, rendimentos empresariais e profissionais, prediais, capitais e patrimoniais.

Na CRA Consultores, a informação utilizada para o preenchimento desta declaração começa a ser preparada desde cedo. Assim, sempre que se efetua um lançamento na contabilidade de um documento com estas características, este é automaticamente selecionado e identificado, quer no programa, quer no arquivo, possibilitando assim, no final do exercício, um preenchimento mais rápido e eficaz.

7.5.6. Pagamento Especial por Conta

A regulamentação legislativa deste tipo de encargo está estipulada no nº1 do art.º 106º do CIRC, onde se encontra definido que todos os sujeitos passivos que exerçam a título principal uma atividade de natureza fiscal, industrial ou agrícola, bem como todas as entidades não residentes, mas com estabelecimento estável no território nacional, devem proceder ao pagamento do Pagamento Especial por Conta (PEC).

Assim, os sujeitos passivos ficam obrigados a liquidar, pelo menos, um pagamento especial por conta, durante o mês de março, ou então através de duas prestações, estendendo-se aos meses de março e outubro do ano correspondente (art.º 58 do CIRC). O valor do PEC a entregar é baseado no volume de negócios realizado no ano transato, tendo em conta os pagamentos efetuados também durante esse período.

Em suma, o cálculo do PEC é igual a 1% do volume de negócios referente ao exercício económico anterior, estipulado num limite mínimo de 1.000€, sendo que nos casos em que este valor é superior, o valor do PEC será igual a este limite, acrescido de 20% da parte excedente, com um limite máximo até 70.000€. (n.º 1 do art.º 107 e art.º

106º do CIRC).

Ou seja, sempre que o valor for inferior a 1000€, teremos:

- $PEC(n) = 1000€ - PPC(n-1)$;

Caso este valor seja superior a 1000€:

- $PEC(n) = [1000€ + 20\% * (1\%VN - 1000€)] - PPC(n-1)$

Acresce ainda dizer que, só há lugar a pagamento especial por conta se o valor das operações acima indicadas for positivo, e, estando dispensadas de realizar o PEC sempre que uma entidade inicie a sua atividade, no exercício económico imediatamente a seguir.

7.5.7. Pagamento por Conta (PPC)

De acordo com o artigo 104º do CIRC, o pagamento por conta é devido por “*entidades que exerçam a título principal, atividade de natureza comercial industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português*”.

O pagamento deste imposto é considerado como um adiantamento ao Estado, sendo este abatido à coleta, aquando do apuramento a pagar na “DM 22”, devendo este ser liquidado em três prestações, a vencer em julho, setembro e a 15 de dezembro do ano a que respeita o lucro tributável. Os pagamentos por conta são calculados de acordo com o disposto no art.º 105º, o qual estipula que os PPC são calculados com base no imposto relativo ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que devam ser efetuados esses pagamentos.

O nº2 do art.º 105 diz-nos que, se o volume de negócios for igual ou inferior a 500.000,00€ o $PC = (IRC\ n-1 - \text{Retenções na Fonte do ano anterior}) \times 80\%$. Caso o volume de negócios seja superior a 500.000,00€, a fórmula a utilizar é $PC = (IRC\ n-1 - \text{Retenções na Fonte do ano anterior}) \times 95\%$.

À semelhança do que sucede com outros encargos fiscais, os pagamentos por conta também são passíveis de isenção, como é possível constatar no n.º 4 do art.º 104, o qual refere que “os sujeitos passivos estão dispensados de efetuar pagamentos por conta quando o imposto do período de tributação de referência para o respetivo cálculo for inferior a 200€”, ou caso o montante a liquidar seja inferior a 25€ (n.º 7 do art.º 104).

7.6. Encerramento e Prestação de Contas

O encerramento de contas constitui um ponto essencial em todas as entidades e, como não poderia deixar de ser, um ponto essencial no desenrolar deste estágio, desde logo pela sua complexidade e importância. A realização desta tarefa permitiu-me lidar com a legislação comercial, fiscal e principais políticas contabilísticas para as operações de fim de exercício.

As operações de fim de exercício podem ser definidas como um conjunto de registos e movimentos, realizados aquando do final do exercício económico, com o objetivo de apurar o Resultado Líquido do Exercício (RLE), elaborar a demonstração de resultados, o balanço e demais demonstrações financeiras.

Como já foi referido, a legislação comercial desempenha um papel fulcral neste tipo de operações, desde logo através do disposto no art.º 62º do Código Comercial, onde é referido que “todo o comerciante é obrigado a dar balanço anual ao seu ativo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato”.

Relativamente aos documentos que a sociedade é obrigada a apresentar a título de encerramento e prestação de contas, estes dependem do tipo de normativo em que estas elaborem as suas demonstrações financeiras, ou seja, as entidades que preparem as suas demonstrações financeiras de acordo com as NCRF, as suas prestações de contas têm de englobar, Relatório de Gestão; Anexo ao Relatório de Gestão. Caso se trate de uma sociedade anónima: Balanço, Demonstração de Resultados por Naturezas, Demonstração de Fluxos de Caixa, Demonstrações de Alterações do Capital Próprio e o Anexo.

No caso das entidades que aplicarem as NCRF-PE, as exigências acabam por ser menores, visto que estas não necessitam de evidenciar tanto pormenor como as anteriores, sendo que têm de apresentar o Relatório de Gestão, Balanço (modelo reduzido), Demonstrações de Resultados por Naturezas (modelo reduzido) e Anexo (modelo reduzido).

Por último, todas as entidades que utilizem as normas contabilísticas para as microentidades são obrigadas a prestar as suas contas através da elaboração do Relatório de Gestão, Balanço, Demonstração de Resultados por Naturezas e o Anexo específico para as microentidades.

Para que o encerramento de contas possa ser concluído, é necessário elaborar um conjunto de procedimentos fiscais e contabilísticos, dos quais se evidenciam:

- Operações de fim de exercício com a especialização de custos e proveitos;

- Amortizações do exercício;
- Apuramento do custo da mercadoria vendida e da matéria consumida e variações dos Inventários;
- Cálculo da estimativa de imposto;
- Apuramento do lucro tributável e cálculo do respectivo imposto para o preenchimento da “DM 22”.
- Preenchimento da declaração anual da informação empresarial simplificada (IES).

7.6.1. Movimentos e Procedimentos de Encerramento de Contas

O apuramento de resultados é a meta mais desejada por todas as entidades e responsáveis, visto que este é o culminar de todo o trabalho realizado ao longo de um exercício. Mas para que seja possível chegar a um resultado fidedigno, é necessário realizar uma série de movimentos de retificação/regularização contabilísticos, dos quais destacamos os seguintes:

- 11. Caixa

Relativamente à rubrica de caixa, os procedimentos de encerramento utilizados na CRA Consultores prendem-se sobretudo por proceder à contagem física do dinheiro em caixa; verificação de existência ou não de moeda estrangeira (reconhecimento das diferenças de câmbio, se for o caso); selos de correio, vales de caixa e cheques pré-datados.

- 12. Depósitos à Ordem

A conta de depósitos à ordem é uma das rubricas merecedoras de maior atenção no momento de encerramento de contas, visto que desempenha um papel central nos fluxos financeiros das entidades. Os procedimentos de encerramento de contas afetos a esta rubrica são: conciliações bancárias; constatação de existência ou não de moeda estrangeira, com o reconhecimento das diferenças de câmbio; reconhecimento de juros das contas de depósitos sem contabilização e especialização de juros e despesas bancárias.

- 13. Outros Depósitos Bancários

Esta rubrica assemelha-se em muito com a rubrica de depósitos à ordem, visto que ambos são vistos como depósitos bancários, com a única diferença de que este último é denominado por depósitos a prazo, devido à imobilização do capital. No que toca aos procedimentos de encerramento de contas, estes são basicamente os mesmo da rubrica anterior.

- 14. Outros Instrumentos Financeiros

Esta conta tem como objetivo o reconhecimento de todos os instrumentos financeiros que não se encaixem nas rubricas de caixa e depósitos bancários. A principal diferença é que estes devem ser mensurados ao justo valor, devendo as respetivas variações serem reconhecidas na demonstração de resultados. Excluem-se desta rubrica os instrumentos financeiros com um período de maturação superior a um ano, os que são mensurados ao custo, custo amortizado e ao MEP. A constatação da sua contabilização ao justo valor e disponibilidade para venda a curto prazo são os processos adotados pela CRA Consultores para esta rubrica.

- 21. Clientes

Regra geral, esta é uma das rubricas com maior peso e importância para a estrutura do ativo das entidades, podendo esta ser desagregada em várias subcontas, como por exemplo, de entre outras, clientes gerais, empresa mãe, subsidiárias e associadas.

Devido à importância que esta rubrica representa, os procedimentos realizados são vastos e pormenorizados, desde logo pela conferência dos saldos de clientes (confrontando com os saldos destes), verificação dos saldos “*contranatura*” (não havendo compensação de saldo da conta #21 sendo reclassificados numa conta #271- “*Outras Contas a Receber e a Pagar*”, análise do mapa de antiguidade de saldos, contabilização ou reversão de imparidades, atualização cambial das rubricas contabilizadas em moeda estrangeira (se for o caso) e, por último, compensar o saldo desta conta #21, apenas com o saldo da conta #219 – “*Perdas por Imparidade Acumuladas*”.

- 22. Fornecedores

Na maioria das entidades, e à semelhança do que é observável na rubrica anterior, esta rubrica tem um peso significativo no passivo, tendo como função o registo de movimentos com os vendedores e prestadores de serviços. Para uma informação mais precisa e fidedigna é necessário proceder à sua desagregação, em pelo menos fornecedores gerais, subsidiárias, associadas, empreendimentos conjuntos e outras partes relacionadas.

Os procedimentos de encerramento de contas usados passam pela conferência dos saldos dos fornecedores (solicitando a estes o saldo das suas contas correntes), validação de faturas em receção e conferência, constituição de perdas por imparidade, atualização cambial dos saldos em moeda estrangeira, verificação de saldos “*contranatura*” e, por último, a não compensação de saldos.

- 23. Pessoal

A rubrica de pessoal tem como principal função a contabilização dos vencimentos a pagar aos funcionários e órgãos sociais. Para o encerramento desta conta, os procedimentos geralmente utilizados são: a verificação do saldo da conta, permitindo saber se os vencimentos foram ou não integralmente pagos; atualização da lista do pessoal e avaliação da existência ou não de criação de perdas por imparidades, através dos empréstimos e adiantamentos efetuados ao pessoal.

- 24. Estados e Outros Entes Públicos

Sem margem para dúvidas, esta é das rubricas mais importantes no que ao dia a dia das entidades diz respeito. Esta rubrica representa todos os encargos e relações existentes entre as entidades e o Estado, sendo nela que são contabilizados, de entre outros, os pagamentos por conta, o IVA, o pagamento especial por conta, as contribuições para a Segurança Social, as retenções na fonte, o IRC, entre muitos outros. Há ainda a enumerar que esta rúbrica é considerada mista, ou seja, pode estar presente no balanço, nas rúbricas do ativo e do passivo.

Como não poderia deixar de ser, os procedimentos de encerramento têm de ser os mais completos e pormenorizados possíveis, desde logo através da conferência dos saldos das contas, confrontando estes com os valores presentes no portal das finanças;

verificação da concordância dos valores retidos a terceiros estarem de acordo com aqueles que foram declarados na “Modelo 10”; averiguar eventuais acordos de pagamento de prestações, possuir certidões de não dívida à Segurança Social e à Autoridade Tributária, apurar o valor das contas de IVA, não devendo estas ser compensadas mediante os valores a pagar e a reembolsar/reportar, e, para finalizar os procedimentos de encerramento, é necessário realizar o apuramento do IRC.

- 25. Financiamentos Obtidos

Dependendo da estrutura e das políticas económicas das entidades, esta referência poderá ser das mais importantes na estrutura das entidades Portuguesas. Esta rubrica alberga todos os tipos de financiamentos incorridos pela entidade, tais como, empréstimos bancários, locações, mercado de valores mobiliários, participantes no capital (como por exemplo os suprimentos realizados pelos sócios), subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos.

Como tem sido recorrente ao longo deste trabalho, os procedimentos utilizados a enumerar, prendem-se com a conferência de saldos, realização do cruzamento entre as conciliações bancárias e o mapa de responsabilidades disponibilizado pelo banco de Portugal, a especialização de juros devedores e credores, classificações dos financiamentos em correntes e não correntes e, para finalizar, é necessário, caso existam, apurar as diferenças de câmbio.

- 26 Acionistas/Sócios

A conta de acionistas é utilizada para todas as relações realizadas entre os sócios/acionistas e a entidade. Nesta rubrica são contabilizadas, entre outras coisas, as realizações de capital, os resultados atribuídos, os lucros disponíveis e os empréstimos concedidos.

Como práticas de encerramento de contas para esta conta, é aconselhada, uma especial atenção aos preços de transferência, ao capital não realizado, sendo que a existência deste, pressupõe a sua compensação no balanço e a confirmação dos empréstimos concedidos à empresa.

- 27 Outras Contas a Receber e a Pagar

Esta é das rubricas onde deverá ser dada maior atenção aquando do encerramento de contas, devido à variedade de operações que nesta são refletidas. Esta rubrica é especialmente utilizada para reportar acontecimentos para períodos futuros, desde logo, através da conta #2721 - “*Devedores por Acréscimo de Rendimentos*”, abrangendo os juros a receber, vendas ainda não faturadas, *royalties*, subsídios a receber, abonos e outros direitos. À semelhança do que acontece com os rendimentos, também nos gastos existe um mecanismo semelhante, representado pela rubrica #2722 – “*Credores por Acréscimo de Gastos*”, onde são contabilizadas as estimativas de férias e subsídios de férias e os gastos incorridos até 31/12/N, mas que só são reconhecidos em N+1. Relativamente aos procedimentos de encerramento de contas a efetuar nestas rubricas, deve-se proceder à verificação dos saldos de abertura.

Para além das rubricas indicadas anteriormente, esta classe engloba também as contas diretamente relacionadas com os impostos diferidos, a conta #2741 – “*Ativos por Impostos Diferidos*” e a conta #2742 – “*Passivos por Imposto Diferidos*”. O fato destas rubricas estarem normalmente relacionadas com questões fiscais, faz com que os procedimentos de encerramento de contas sejam muito minuciosos e, em alguns casos, de difícil tratamento contabilístico. Assim, é importante verificar se todas as correções efetuadas na “DM 22” são diferenças temporárias ou permanentes, ou como é exigível validar todas as estimativas de ativo e passivo por impostos diferidos, verificar de igual modo se estas rubricas se encontram classificadas como ativo ou passivo não corrente e, por último, aquando do registo destes no balanço, é necessário efetuar a atualização à taxa de IRC em vigor.

A rubrica #278 - “*Outras Contas a Receber e a Pagar*” têm um carácter misto, ou seja, dependendo das situações, poderá ser apresentada no balanço com saldo credor ou devedor. Esta rubrica é utilizada, entre outras coisas, para a contabilização de fornecedores e prestadores de serviços que não estão relacionados diretamente com a atividade das entidades. É também utilizada para a contabilização dos prestadores de serviços a título de “recibos verdes” e, de acordo com o normativo, para a contabilização dos subsídios não reembolsáveis.

- 28 Diferimentos

A rubrica de diferimentos é utilizada para a contabilização de gastos e rendimentos que devem ser reconhecidos em períodos diferentes dos de encerramento de contas (por exemplo, de entre outros, rendas, seguros, juros, trabalhos especializados, pagamentos/recebimentos efetuados antecipadamente). Como procedimento de encerramento de contas, esta rubrica exige a verificação de saldos de abertura (rendimentos e gastos diferidos de N-1) que foram imputados ao presente exercício económico e, por último, validar todos os gastos e rendimentos referente a N+1, diferidos em N.

- 29 Provisões

De acordo com o normativo, esta conta deve ser utilizada para registar responsabilidades imputadas às entidades, cuja natureza se encontre claramente definida e que, à data de encerramento de contas, representem uma ocorrência provável ou certa, mas com um grau de incerteza quanto ao seu valor ou data de ocorrência (por exemplo, de entre outros, impostos, garantias a clientes, procedimentos judiciais em curso e matérias ambientais).

Devido às questões abordadas por esta rubrica, os procedimentos a efetuar são muito característicos, desde logo, pela necessidade de obter junto do advogado informações acerca de processos pendentes, analisar junto dos órgãos de gestão a necessidade de constituição de eventuais provisões e, para finalizar, rever, à data do balanço, e verificar se as provisões constituídas anteriormente, necessitam de ser ajustadas ou revertidas.

- 3 Inventários

Esta classe é utilizada para a contabilização de tudo o que se relacione com os inventários, desde as compras até à produção e trabalhos em curso e até mesmo reclassificações e regularizações de inventários e ativos biológicos.

Relativamente aos procedimentos de contas a realizar, estes prendem-se sobretudo com a realização das contagens físicas a 31/12/N, o apuramento do custo das matérias vendidas e matérias consumidas, verificar se o somatório das contas 32, 33, 34, 36 e 37 perfazem os valores dos inventários, verificar ainda se as contas 31 e 38 ficam saldadas e,

como procedimento final, analisar a necessidade de constituição de perdas por imparidade ou possíveis reversões.

- 41 Investimentos Financeiros

A conta de investimentos financeiros é utilizada, na grande maioria das vezes, para contabilizar as relações com as associadas, subsidiárias ou empreendimentos conjuntos e respectivos métodos de contabilização. Como procedimentos de encerramento de contas mais comuns, podem-se enumerar a conciliação das diferentes contas que resumem as relações entre as empresas participantes e participadas, ajustamento das demonstrações financeiras, cálculo do método de equivalência patrimonial, confirmação e conferência de saldos finais, avaliação de eventuais necessidades de constituição de perdas por imparidade e, por fim, de acordo com a NCRF 27, a realização de testes de imparidade do *Goodwill*, caso estes existam.

- 42 Propriedades de Investimento

A rubrica Propriedades de Investimentos registra e contabiliza a quantia escriturada das propriedades de investimento (terrenos, edifícios ou ambos) utilizados para a obtenção de rendas ou para a valorização do capital das entidades. Esta rubrica é marcada ainda pela utilização do justo valor, o que obriga a procedimentos de encerramento bastante desenvolvidos. Estes pautam-se pela determinação de eventuais variações do justo valor, obtenção e conferência do mapa de amortização das mesmas e, mais uma vez, avaliação e averiguação da necessidade de constituição de perdas por imparidade.

- 43 Ativos Fixos Tangíveis

Como o próprio nome indica, esta conta é utilizada para a contabilização dos ativos fixos tangíveis das entidades, como terrenos, edifícios, equipamento de transporte, administrativo, ou seja, tudo o que seja imobilizado e que não seja passível de incluir em qualquer uma das restantes rubricas. Os procedimentos de conferência e encerramento, vulgarmente utilizados para esta rubrica, são: atualização e verificação do cadastro de bens, determinação de possíveis variações do justo valor dos ativos fixos tangíveis, obtenção e conferência do mapa de amortizações e depreciações no que respeita aos

totais, e confronto com a contabilidade, consistência das depreciações do exercício, taxas de depreciações utilizadas e avaliação de possíveis indícios de constituição de imparidades.

- 44 Ativos Intangíveis

À luz do que se encontra estipulado no normativo em vigor, esta rubrica é utilizada para a contabilização de ativos considerados intangíveis, como por exemplo programas de computador, *software*, patentes, projetos já devidamente considerados em fase de desenvolvimento. Esta conta tem como principais procedimentos de encerramento a verificação da classificação da vida útil dos “bens” como finita ou indefinidas, teste de imparidade e análise/verificação de possíveis revalorizações determinadas, com referência ao mercado.

- 45 Investimentos em Curso

A utilização desta rubrica acaba por se tornar um pouco limitada, visto que apenas é utilizada para a contabilização de ativos não correntes gerados internamente e geralmente designados por trabalhos para a própria entidade. Como trabalhos de conferência e de encerramento de contas, podem-se destacar a verificação e análise de uma possível capitalização ou não dos juros suportados para a construção do ativo e a avaliação da antiguidade dos investimentos em curso e a sua manutenção ou não na mesma.

- 46 Ativos Não Correntes Detidos para Venda

Para que um ativo possa ser mensurado nesta rubrica, este tem de cumprir algum dos requisitos impostos pela norma. De entre eles podem-se destacar o fato de só poderem ser inscritos aqueles ativos que se encontrem disponíveis para venda imediata e cuja venda possa ser classificada como altamente provável.

- 5 Capital

A contabilização nesta rubrica pressupõe sempre a existência de acontecimentos que possam afetar a estrutura de capital das entidades. Depois da contabilização nestas

rubricas, é necessário validar e verificar a conformidade destes lançamentos através do uso de procedimentos de encerramento de contas. Estes procedimentos passam, de entre outras coisas, pela conferência dos movimentos ocorridos no capital, através de regularizações/aumentos/reduções de capital social, regularizações de contas, da aplicação dos resultados, da realização de reservas e dos impostos diferidos. Há ainda a necessidade de se proceder à verificação do art.º 35º do Código das Sociedades Comerciais, ou seja, verificar a existência e lista de presenças do conselho de administração e, por fim, a verificação da existência da certidão permanente atualizada.

- 6 e 7 Gastos e Rendimentos

A definição de gastos pode ser entendida como diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico, sob a forma de exfluxos ou deprecimentos de ativos ou aumento de passivos. Já como rendimentos, estes podem ser entendidos como aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos, ou então através do aumento ou diminuição do valor dos ativos.

Os principais cuidados e movimentos de encerramento de contas a ter em conta com esta rubrica estão relacionados com o fator resultado. Por outras palavras, os movimentos de encerramento geralmente utilizados são o cálculo da margem bruta, a verificação dos saldos contranatura, a análise pormenorizada da rubrica de fornecimentos e serviços externos, com principal foco na classificação da mesma, elaboração de análises comparativas de variações e razoabilidades e, por último, saldar no início de N+1 a conta #81 – “*Resultado Líquido do Período*”, em contrapartida da #56 – “*Resultados Transitados*”.

7.6.2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Após realizados todos os procedimentos de encerramento de contas, é altura de apurar o valor do imposto a entregar ao Estado e realizado através do IRC. Este pode ser definido como um imposto único sobre o rendimento global de natureza real e proporcional, cuja criação vem dar resposta à exigência do art.º 103, nºs. 1 e 2 da Constituição da República Portuguesa.

O rendimento tributável é aquele que é auferido por um sujeito passivo deste imposto (art.º 1º IRC), sujeitos passivos esses, sobre os quais este imposto incide, e que

se encontram devidamente discriminados no art.º 2º do IRC.

Em sede de IRC é alvo de tributação o rendimento global que assenta na Teoria do Rendimento do Acréscimo ou do Incremento Patrimonial. Por outras palavras, consiste na diferença entre o valor do património no início e no fim do período de tributação. Esta diferença é chamada de lucro que, ao abrigo do n.º 2 do art.º 3º, é definido como a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período, com as correções instituídas pelo CIRC.

Outra das questões que tem de ser levada em consideração aquando do cálculo do imposto, tem a ver com o período de tributação (art.º 8º) que, regra geral, e salvo as exceções previstas na lei, é devido por cada exercício económico que coincide, na maior parte dos casos, com o ano civil (01/Jan a 31/Dez).

A fórmula de determinação do resultado fiscal tem como ponto de partida o resultado contabilístico. Assim sendo, a contabilidade deve estar devidamente organizada de acordo com o normativo em vigor (art.º 17º, n.º 3 al. a) e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo (art.º 17º, n.º 3 al. b).

Como anteriormente indicado, o cálculo deste imposto decorre da teoria do incremento patrimonial, onde o resultado fiscal deve ser calculado pelo somatório do resultado líquido do exercício, das variações patrimoniais positivas e negativas observadas no mesmo período e não refletidas no resultado líquido (art.º 17º, n.º 1) e das respetivas correções fiscais que podem ser custos contabilísticos não aceites fiscalmente, custos fiscais não contabilísticos, proveitos contabilísticos não considerados fiscalmente e proveitos fiscais não contabilísticos, obtendo assim, se positivo, lucro tributável e se, negativo, prejuízo para efeitos fiscais.

Após o cálculo do lucro tributável, e ao abrigo do disposto do art.º 47 do CIRC, podem ser deduzidos prejuízos fiscais de anos anteriores e benefícios fiscais, desde que estes cumpram os requisitos do art.º 15º n.º 1 b), atingindo assim a denominada Matéria Coletável. Depois de apurada a matéria coletável procede-se à aplicação da taxa de imposto para obtenção da coleta.

Logo após a realização das deduções à coleta dá-se o apuramento do valor do IRC, podendo este ser a recuperar ou a pagar. Sempre que resultar em IRC Liquidado, subtraem-se as retenções na fonte efetuadas a favor da empresa e os respetivos pagamentos por conta e pagamento especial por conta. Apurado o IRC a pagar ou a recuperar, procede-se então ao acréscimo do valor das tributações autónomas (art.º 88º do CIRC) e à derrama estadual.

7.6.3. Declaração Modelo 22

Esta pode ser considerada como mais uma declaração fiscal obrigatória para todas as entidades que se encontram ao abrigo do art.º 117º n.º 1 da b) do CIRC, tendo como principal objetivo o apuramento do Imposto a pagar ou a recuperar. A declaração “DM 22” tem de ser entregue até ao último dia do mês de maio do ano subsequente ao de encerramento de contas, independentemente deste ser dia útil ou não, (art.º 120º n.º 1).

Esta declaração é constituída na sua generalidade por três quadros principais que patenteiam as três fases de apuramento. A primeira, denominada de apuramento do lucro tributável, obtido, de acordo com o normativo fiscal, através dos acréscimos e deduções nos campos do quadro 07; a segunda fase pauta-se pelo apuramento da matéria coletável, obtida no quadro 09, e, por último, a determinação do imposto calculado no quadro 10.

O preenchimento desta declaração não pode ser encarada como o preenchimento de mais uma obrigação burocrática, uma vez que esta deve ser preenchida cuidadosamente, já que os erros e omissões podem originar um imposto pago em excesso ou, pelo oposto, liquidações adicionais num futuro, acrescidas de juros.

7.6.4. Informação Empresarial Simplificada

A Informação Empresarial Simplificada (IES) surgiu através da Portaria n.º 208/2007, de 16 de fevereiro, sofrendo alterações através das portarias n.º 8/2008, de 3 de janeiro, n.º 64-A/2001 de 3 de fevereiro, n.º 26/2012 de 27 de janeiro, com o objetivo de acabar com a tradicional entrega das contas assinadas junto de uma repartição de finanças.

Assim sendo, a IES consiste numa forma de entrega totalmente informatizada e desmaterializada das obrigações declarativas de cariz fiscal, contabilística e estatística. O cumprimento desta obrigação implica para as entidades, a necessidade de informação substancialmente idêntica sobre as suas contas anuais a diferentes organismos públicos. Em suma, a informação disponibilizada nos diferentes quadros da IES possibilitam a recolha de dados por parte da Conservatória de Registo Comercial, da Administração Fiscal, do Instituto Nacional de Estatística e do Banco de Portugal.

As vantagens associadas a esta única declaração relacionam-se com a simplificação da vida das empresas, com a redução de custos para todas as empresas, com uma economia mais competitiva e transparente e, por último, a informação

estatística abrange a universalidade das empresas.

À semelhança do que acontece com as outras obrigações declarativas abordadas anteriormente, também esta deverá ser cumprida dentro de um determinado prazo, sob pena de incumprimento e respetivas penalizações. Regra geral, a IES tem de ser entregue até ao dia 15 do mês de julho, salvo nos casos onde a Administração Fiscal decide prolongar o prazo.

7.7. Conduta Ética e Deontológica Associada à Profissão

O exercício da profissão de contabilista implica a assunção de responsabilidades com todos aqueles com quem mantém, direta ou indiretamente, atividade profissional. Por sua vez, os utilizadores da informação financeira assumem que no exercício da sua atividade, a qual inclui a preparação da informação financeira, o Contabilística Certificado atue com independência, integridade e responsabilidade. Decorrente da adoção do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 310/2009 de 26 de outubro, o contabilista certificado fica obrigado à observância de tudo o que nele se encontra enunciado. De acordo com Gonçalves e Carreira (2012), os princípios constantes do referido Código compreendem os valores associados à profissão e ao profissional de contabilidade. A seguir apresentamos os princípios éticos constantes do CDCC.

Tabela 12 – Princípios Éticos e Deontológicos Associados à Profissão

Princípio	Artigo do CDCC	Definição
Integridade	Artigo 3.º, n.º1, alínea a)	O exercício da profissão deve ser pautado por padrões de honestidade e de boa fé.
Idoneidade	Artigo 3.º, n.º1, alínea b)	O contabilista certificado apenas deve aceitar trabalhos que se sinta apto a desempenhar.
Independência	Artigo 3.º, n.º1, alínea c)	O contabilista certificado deve-se manter distante de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, de forma a não comprometer a sua dependência técnica.
Responsabilidade	Artigo 3.º, n.º1, alínea d)	O contabilista certificado deve assumir a responsabilidade pelos atos praticados no exercício das suas funções.

Competência	Artigo 3.º, n. º1, alínea e)	O contabilista certificado deve exercer a sua profissão de forma diligente, usando os conhecimentos e técnicas divulgadas, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos.
Confidencialidade	Artigo 3.º, n. º1, alínea f)	O contabilista certificado deve garantir sigilo profissional sobre os fatos e documentos que tome conhecimento no exercício das suas funções.
Equidade	Artigo 3.º, n. º1, alínea g)	Deve ser assegurado pelo contabilista certificado um igual trato de todas as entidades a quem presta serviços
Lealdade	Artigo 3.º, n. º1, alínea h)	O contabilista certificado deve nas suas relações recíprocas, proceder com correção e cividade, abstendo-se de qualquer ataque pessoal ou alusão depreciativa, pautando a sua conduta pelo respeito das regras da concorrência e pelas normas legais vigentes, por forma a dignificar a profissão.

Fonte: Adaptado do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados,

Durante o período em que decorreu o estágio, toda as atividades por mim desenvolvidas observaram tais princípios deontológicos, os quais são também seguidos diariamente por todos os profissionais que trabalham na CRA Consultadores, Lda., quer na preparação da informação financeira, quer nas relações que mantém com todas as entidades, públicas ou privadas.

8. CONCLUSÃO

O desenvolvimento do estágio curricular na CRA Consultores foi sem sombra de dúvida uma mais-valia para o meu desenvolvimento profissional e pessoal, na medida em que me possibilitou na minha área de formação, uma primeira experiência em contexto de trabalho. O presente estágio permitiu uma aprendizagem e adaptação profissional, consolidação de competências e conhecimentos e a obtenção do grau de mestre, no âmbito do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho.

A principal limitação encontrada ao longo deste estágio curricular foi, de forma clara, o fato de nunca ter tido anteriormente a oportunidade de desenvolver uma experiência profissional na área da contabilidade. Outra das dificuldades encontradas num contexto global, é o fato de, em termos académicos, aprendermos bastante em termos teóricos e menos, do que seria desejável, em termos práticos. Assim, poderia ser uma mais-valia e uma melhoria pedagógica, a introdução de estágios nos planos

curriculares das licenciaturas e mestrados, de forma a evitar o distanciamento da componente prática.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bauman, M. P., & Das, S. (2004). Stock market valuation of deferred tax assets: Evidence from internet firms. *Journal of Business Finance and Accounting*, 31(9–10), 1223–1260.
- Baxter, P., & Jack, S. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers. *The Qualitative Report*, 13(4), 544–559.
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H. J., & Gowthorpe, C. (1997). The relationship between tax and accounting rules - The Swedish case. *European Business Review*, 97(2), 85–91.
- Bryman, A., & Bell, E. (2007). *Business Research Methods*. (4th ed.). NY, USA: Oxford University Presse.
- Caldwell, B. (1980). Positivist Philosophy of Science and the Methodology of Economies. *Journal of Economic Issues*, XIV(1), 12.
- Cassidy, J., Urbancic, F., Sylvestre, J., & Ralston, F. (1993). Accounting for Income Taxes: A Study of Early Vs. Postponed Adoption Decisions for Controversial Accounting Standards. *Journal of Applied Business Research*, 9(3), 52–55.
- Chang, C., Herbohn, K., & Tutticci, I. (2009). Market's perception of deferred tax accruals. *Accounting and Finance*, 49(4), 645–673.
- Chludek, A. K. (2011). *The Impact of Deferred Taxes on Firm Value*. University of Cologne, Germany.
- Chludek, A. (2011). On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow. *Socail Science Research Network*, 1–52. Retrieved from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1778265
- Costa, C. B., & Alves, G. C. (2013). *Contabilidade Financeira*, (8th ed). Lisboa, Portugal: Rei dos Livros.
- Costa, J., & Lopes, P. (2010). O impacto da adopção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa. *Contabilidade e Gestão - Portuguese Journal of Accounting and Management*, 9, 49–80.
- Costa, M., & Moreira, J. (2010). A Experiência do Auditor como Determinante da Qualidade da Auditoria: uma análise para o caso português. *Contabilidade e Gestão - Portuguese Journal of Accounting and Management*, 9, 9–36.
- Costa, P. A. M. da, & Pais, C. A. F. (2015). A contabilização dos ativos por impostos diferidos nos EUA e Europa e o efeito no investidor. *Tourism & Management Studies*, 11(2), 204–210.

- Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014). *A Problemática do Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos - Sua Pertinência e Aceitação*. (2º ed.). Lisboa, Portugal: Editora Áreas.
- Deloitte. (2014). Example Disclosure : Accounting for Income Taxes. Retired from <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-example-disclosure-accounting-for-income-taxes-020714.pdf>
- Deloitte. (2015, 2 Julho). IAS 12- Income taxes. Retrieved from <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>
- Dotan, A. (2003). On the value of deferred taxes. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 10(2), 173–186.
- Drake, K. (2015). Does Firm Life Cycle Inform the Relation Between Book- Tax Differences and Earnings Persistence? *Social Science Research Network*, 1–51.
- Eberharting, E. (1999). The impact of rules on financial reporting in Germany, France and The UK. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 93–119.
- EFRAG. (2014). Call For Applications - President of the Board of European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), (August), 1–5.
- Euronext. (2012). *Industry Classification Benchmark*. Retired from http://www.icbenchmark.com/ICBDocs/Structure_Defs_English.pdf
- Fasb.(1992)Statement of Financial Accounting Standards No. 109: Accounting for income taxes. Retired from <http://www.marista.edu.mx/archives/download/2732/fasb-109>
- Fernandes, J. S. (2009). Formação: Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos- Câmara dos Técnicos Oficiais Contas.
- Fortes, G. (2009). *Imposto Sobre o Rendimento*. Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais, Portugal.
- Gallego, I. (2004). The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 19(6), 796–819.
- Geyer, E. (2014). Problems of Deferred Taxes - Representation in Accounting. *Accounting Analysis and Audit*, 438–445.
- Gomes, J., & Pires, J. (2011). *Sistema de Normalização Contabilística- Teoria e Prática*. (4ª edição). Lisboa, Portugal; Editora Vida Económica.
- Gonçalves, C. (2012). Impostos Diferidos- Formação à Distância - DIS0712. *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, 1–58.

- Gonçalves, C., & Carreira, F. (2012). O Comportamento Ético e o Profissional de Contabilidade. Lisboa, Portugal: Áreas Editora.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural-Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus-a Journal of Accounting and Business Studies*, 24(1), 1–15.
- Guenther, D., Maydew, E., & Nutter, S. (1997). Financial reporting, tax costs, and book-tax conformity. *Journal of Accounting and Economics*, 23(3), 225–248.
- Guimarães, J. (2008/ Abril 30). Impostos Diferidos (POC/ SNC e CIRC). *Revista Electrónica Infocontab*, pp. 1–20.
- Hanlon, M., Adams, H., Bamber, M., Barth, M., Beaver, B., Blacconieere, W., Wahlen, J. (2005). The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax Differences Michelle Hanlon. *The Accounting Review*, 80(1), 137–166.
- Harrington, C., & Smith, W. (2012). Deferred tax assets and liabilities: tax benefits, obligations and corporate debt policy. *Journal of Finance and Accountancy*, 1–18.
- Horton, J., & Serafeim, G. (2008). Market Reaction To and Valuation of IFRS Reconciliation Adjustments: First Evidence From the UK. *Socail Science Research Network*, 2–65.
- Johnson, L. T., Bullen, H. G., & Kern, V. W. (1994). Hedge accounting: Is deferral the only option? *Journal of Accountancy*, 5, 53–58.
- Kissinger, J. N. (1986). In Defense on Interperiod Income Tax Allocation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1(2), 90.
- Kronbauer, A., Souza, M., Alves, T., & Rojas, J. (2010). Fatores Determinantes do Reconhecimento de Ativos Fiscais Diferidos. *Revista Universo Contábil*, 68–88.
- Kuo, H.-C. (2011). The Effects of the Liability Method of Interperiod Income Tax Allocation on the Financial Statements of Early Adopters of SFAS 96. *Journal of Applied Business Research*, 10(2), 114–120.
- Kvifte, S. S. (2008). Revisiting the concepts: Time to challenge the asset-liability view. *Australian Accounting Review*, 18(1), 81–92.
- Lamb, M., Nobes, C. W., & Roberts, A. (1998). International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research*, 28(3), 173–188.
- Laux, R. C. (2013). The association between deferred tax assets and liabilities and future tax payments. *Accounting Review*, 88(4), 1357–1383.

- Lopes, C. (2010). Os custos de cumprimento do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) em Portugal. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, 9, 86–117.
- Mastellone, P. (2011). Corporate Tax and International Accounting Standards: Recent Developments in Italy. *Tax Notes International*, 69, 241–251.
- Moore, J. A. (2012). Empirical evidence on the impact of external monitoring on book-tax differences. *Advances in Accounting*, 28(2), 254–269.
- Mota, S. (2014) *Impostos Diferidos e a sua Relevância em Portugal: Aplicabilidade nas entidades não financeiras, cotadas no PSI 20* (tese de mestrado). Instituto Politécnico do Porto - Portugal.
- Nobes, C. W., & Schwencke, H. R. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: a longitudinal examination of norway over 30 years up to IFRS adoption. *European Accounting Review*, 15, 63–87.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2008) IAS 12 - *Manual do Revisor Oficial de Contas*.
- Pereira, M. (2013). *O impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras*. XIV Congresso internacional de Contabilidade e Auditoria-Porto.
- Poterba, J. M., Rao, N. S., & Seidman, J. K. (2011). Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior Around Corporate Tax Changes. *National Tax Journal*, 64(March), 27–58.
- PWC. (2015, 17 Julho). Deferred tax Calculation. Retired from
- Rui, A., Maria, A., Ana, D., Fábio, A., Fernando, C., & Pedro, P. (2013). *SNC- Casos Práticos e Exercícios Resolvidos*. (3ª Edição). Cacém, Portugal; ATF - Edições Técnicas.
- Ruslanovna, D. M., Savkuevna, A. F., & Konstantinovna, T. S. (2013). Theoretical and Practical Aspects of Deferred Taxes in IFRS. *Journal of Scientific Research*, 17(3), 315–320.
- Sampaio, M. (2000). *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades*. (1º Ed) Lisboa, Portugal: Vislis Editores.
- Schanz, D., & Schanz, S. (2010). *Finding a New Corporate Tax Base after the Abolishment of the One-Book System in EU Member States*. *European Accounting Review* (Vol. 19).

- Scott, D. (2014). *Deferred Tax Assets and Credit Risk*. University of Tennessee, Knoxville, USA.
- Silva, J. M. G. Da. (2011). Os Conflitos Entre a Fiscalidade e a Contabilidade No Âmbito Do Trabalho De Revisão / Auditoria. *Revisores e Auditores*, 54–65.
- Soares, T. (2016, Maio) -Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Universidade do Minho, Portugal.
- Social, S. (2016, 26 Junho). Fundo de Compensação de Trabalho.
- Sonnier, B. M., Hennig, C. J., Everett, J. O., & Raabe, W. a. (2012). Reporting of book-tax differences for financial and tax purposes: A case study. *Journal of Accounting Education*, 30(1), 58–79.
- Sözbilir, H. (2015). A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey. *European Journal of Business and Management*, 7(2), 1–10.
- Swamynathan, S. (2011). Financial statements effects on convergence to IFRS – A case study in India. *International Journal of Multidisciplinary Research*, 1(7), 317–336.
- Watson, P. L. (1979). Accounting for Deferred Tax on Depreciable Assets. *Accounting and Business Research*, 9(36), 338–347.
- Yang, Z. (2012). *The influence of the Chinese tax regime on IFRS convergence process in China: aligning the tax standards, CAS18 and IAS12*. Auckland University of Technology, New Zealand.
- Zeff, S. A. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *The Accounting Review*, 87(3) 807-837.

Legislação

Código das Sociedades Comerciais – Decreto-Lei, n.º 28/2016, de 23 de agosto.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Decreto-Lei, n.º 159/2009, de 13 de julho.

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares – Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho.

Código do Trabalho – Decreto-Lei n.º 28/2016, de 23 de agosto.

Sistema de Normalização Contabilística- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009.