



Francisca Gouveia Lima Pires de Sousa

RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE: APROXIMAÇÃO OU DIVERGÊNCIA?

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

Novembro de 2015



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Francisca Gouveia Lima Pires de Sousa

Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade

Uma análise aos impostos diferidos

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

Orientadora: Prof. Doutora Cidália Lopes
Orientador da Entidade de Acolhimento: Edgar Saraiva

Coimbra, 2015

Agradecimentos

Aos meus pais, Dulce e Luís, por nunca me terem deixado faltar nada, por sempre me terem apoiado nas decisões que tomei ao longo do meu percurso académico e por me incentivarem constantemente a continuar. Não estaria onde estou se não fossem eles.

Ao meu irmão e à minha tia, pelas críticas que me levaram a querer fazer mais e melhor. E ainda aos demais familiares que sempre me apoiaram e acreditaram em mim.

Aos meus amigos, pelos momentos de descontração e apoio ao longo deste percurso e por terem acreditado que eu era capaz de me superar, não me deixando desistir.

À minha orientadora, Dra. Cidália Lopes pela disponibilidade, críticas e sugestões despendidas ao longo da realização deste relatório.

Aos colaboradores da My Business pela ajuda na minha integração, pelos ensinamentos que me passaram e pela confiança que em mim depositaram.

Um grande obrigada!

"Porque eu sou do tamanho do que vejo

E não do tamanho da minha altura..."

Alberto Caeiro

Resumo

Este relatório tem como finalidade a apresentação do estágio realizado pela aluna no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças na entidade *My Business Consultores Financeiros e Informáticos, Lda.*. Este estágio decorreu no período de 2 de fevereiro a 25 de junho, do presente ano.

As atividades desenvolvidas ao longo deste período basearam-se nas áreas de contabilidade e de fiscalidade, e tiveram como intuito aumentar os conhecimentos técnicos, mas também teóricos nestas áreas. Esta experiência levou ao surgimento de um maior interesse na relação entre a contabilidade e a fiscalidade. E, também, porque a entidade evita reportar impostos diferidos, devido à sua complexidade, optou-se por estudar melhor esse tema de forma a proporcionar uma base de trabalho à entidade para o futuro.

Assim, propomo-nos elaborar, após a apresentação da entidade e das atividades que foram realizadas ao longo do estágio, uma análise que incide sobre a relação entre a contabilidade e a fiscalidade e a forma como a mesma tem vindo a evoluir ao longo dos tempos.

No final desta análise iremos abordar de uma forma sintética os impostos diferidos, pois estes surgem devido à incompatibilidade dos objetivos entre a contabilidade e da fiscalidade, o que conduz a diferenças no imposto que é divulgado no final de cada período.

Palavras-Chave: Fiscalidade, Contabilidade, Impostos Diferidos

Abstract

This report aims to present the internship developed by the student within the Masters of Accounting and Finance in the entity *My Business* Consultores Financeiros e Informáticos, Lda.. This internship took place during the period of 2 of February to 25 of June, of the present year.

The activities developed during this period were based in the areas of accounting and taxation, and had the intention of increase the technical and theoretical knowledge on those areas. This experience led to the emergence of a greater interest in the relation of accounting and taxation. And, since the entity avoids reporting deferred taxes due to its complexity, the student opted to follow this topic to give to the entity a base to the future.

Thus, we propose, after presenting the entity and the activities that were carried out during the internship, to do a small review to the relation between accounting and taxation and also to the way this has been evolving over the years.

In the end of this analysis we will approach in a synthetic form the deferred taxes, as these arise due to the non-coincidence of objectives of accounting and taxation. Being that this leads to differences on the tax that is disclosed at the end of each period.

Key-words: Taxation, Accounting, Deferred Taxes

Lista de siglas

CCI – Código da Contribuição Industrial

CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Based

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento da Pessoas Coletivas

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CT – Código do Trabalho

IAS – International Accounting Standards

IES - Declaração da Informação da Empresa Simplificada

IFRS – International Financial Report Standards

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Norma Contabilística e de relato Financeiro

NIF – Número de Identificação Fiscal

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

POC – Plano Oficial de Contabilidade

ROC – Revisor Oficial de Contas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

Lista de Tabelas

Tabela I – Opiniões da doutrina sobre o diferimento de impostos.....31

Lista de Figuras

Figura 1 – Apuramento do imposto baseado no balanço.....37

Figura 2 – Resumo do Reconhecimento de activos/passivos por impostos diferidos.....39

Sumário

Agradecimentos	iii
Resumo.....	vii
Abstract	ix
Lista de siglas.....	xi
Lista de Tabelas	xiii
Lista de Figuras.....	xiii
Sumário	xv
Introdução.....	1
Parte I – O estágio curricular.....	5
Capítulo 1 – Identificação da entidade de acolhimento	5
1.1 - Caracterização da entidade.....	5
1.2 - Atividades da entidade.....	7
Capítulo 2 – Descrição das tarefas desenvolvidas no decurso do estágio.....	9
2.1 - Receção de documentos contabilísticos e fiscais.....	9
2.2 – Verificação e Arquivo dos documentos.....	9
2.3 – Classificação e Registo informático dos documentos	11
2.4 – Práticas de controlo interno da entidade.....	12
2.5 – Preenchimento do Relatório Único	13
2.6 – Entrega da Declaração Periódica do IVA	14
2.8 – Registo de faturas no Portal E-fatura	15
2.9 – Encerramento de Contas	16
2.10 – Análise Crítica do Estágio.....	17
Parte II – Revisão Teórica e Normativa	19

Capítulo 1 – A relação entre a contabilidade e a fiscalidade: aproximação ou divergência?	19
1.1 – A contabilidade e a fiscalidade: revisão de Literatura	19
1.2 – Evolução da relação da contabilidade e fiscalidade em Portugal	24
Capítulo 2 – O que são impostos diferidos?.....	29
2.1 – Diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro tributável	29
2.2.1 – Diferenças Permanentes	30
2.2.2 – Diferenças temporárias.....	30
2.2 – Métodos de contabilização dos impostos sobre os lucros	31
2.3.1 – Método do Imposto a Pagar	31
2.3.2 – Método da Contabilização dos Efeitos Fiscais (Método dos Impostos Diferidos)	32
2.3 – Revisão da Literatura	34
2.4 – Impostos Diferidos em Portugal	37
2.4.1 – Reconhecimento dos passivos e ativos por impostos diferidos	38
Parte III – Impostos Diferidos: aplicação Prática.....	41
Capítulo 3 – Tratamento contabilístico e fiscal dos Impostos Diferidos.....	41
3.1 – Exemplo 1: Ativos por Impostos Diferidos	41
3.2 – Exemplo 2: Passivos por Impostos Diferidos	43
Conclusão	47
Referências Bibliográficas	51

Introdução

A contabilidade é um sistema de informação que procura dar informação financeira útil e relevante, em tempo oportuno, aos seus utilizadores, para a tomada de decisões na gestão da empresa. Esta fornece o máximo de informações para os seus utilizadores tomarem decisões e é responsável pela escrituração e apuramento de resultados, sendo que só através da contabilidade é possível apurar o lucro/prejuízo de determinado período.

A fiscalidade consiste num conjunto de disposições legais que têm a finalidade de assegurar que o Estado consegue suportar as despesas a seu cargo através de impostos, mas serve também como forma de influenciar as políticas económicas que são impostas.

A relação conturbada entre estas duas áreas já não é recente, mas tornou-se mais pertinente com a adoção das normas internacionais de contabilidade e consequente aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Estes factos levaram a que, em alguns países, a dependência existente entre estas áreas desse lugar à total autonomia.

O interesse deste tema prendeu-se com a parte letiva do mestrado, bem como algum interesse já existente pela área da fiscalidade devido a anteriores experiências curriculares e, ainda, com a alteração de paradigma que ocorreu em Portugal com a reforma contabilística. Assim, escolheu-se realizar o estágio numa entidade que trabalhasse com as duas áreas em conjunto de forma a poder ter-se uma noção mais prática deste tema, tentando colocar os conhecimentos teóricos adquiridos ao longo do mestrado.

Deste modo, iremos analisar a existência ou não de dependência entre estas duas áreas do conhecimento - a contabilidade e a fiscalidade - bem como observar a influência que cada uma delas tem na outra.

Outro tema a abordar são os impostos diferidos, pois são um exemplo da relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade. Regra geral, estes impostos surgem devido a diferenças entre o valor fiscal dos impostos e o valor contabilístico dos mesmos. Estas

diferenças devem-se a diferenças entre as normas fiscais e a regras contabilísticas (Ferreira, 2014)

Escolhemos os impostos diferidos, e não outro tipo de representação desta relação, pois é um dos temas mais debatidos a nível mundial na área da contabilidade, sendo que as opiniões sobre este tema são muito variadas e mesmo os organismos contabilísticos não conseguem chegar a acordo de forma a harmonizar as regras contabilísticas.

Outra das razões que nos levaram a optar por este tema foi o facto de a entidade de acolhimento necessitar de uma base de trabalho que lhe desse apoio na execução de algumas tarefas que envolviam esta matéria.

Este relatório encontra-se dividido em três partes principais, sendo que a primeira diz respeito ao estágio realizado, a segunda parte consiste no desenvolvimento do tema da relação entre a contabilidade e a fiscalidade e, por último, a terceira refere-se ao tema dos impostos diferidos.

A primeira parte incide na apresentação da entidade, bem como nas atividades desenvolvidas ao longo da realização deste estágio e, por último, uma análise crítica, dos pontos fracos e fortes, do decorrer do estágio.

A segunda parte trata a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, analisando a influência que a contabilidade tem na fiscalidade e vice-versa, isto é, se se caminha no sentido da aproximação ou da divergência.

Analisaremos, também, o caso particular dos impostos diferidos no ordenamento fiscal e contabilístico português de forma a termos uma noção mais prática da existência da relação contabilidade-fiscalidade e como é que a mesma pode afetar as normas que são aplicadas no nosso país relativamente a estas matérias.

Na terceira parte do relatório irão ser apresentados alguns exemplos práticos do reporte dos impostos diferidos, em que contas são divulgados e como são divulgados às autoridades competentes.

Este relatório termina com uma conclusão que inclui um resumo das conclusões chegadas após a conjugação de conhecimentos adquiridos no estágio, bem como os adquiridos ao longo da investigação teórica.

Parte I – O estágio curricular

Capítulo 1 – Identificação da entidade de acolhimento

O presente capítulo serve para apresentar a entidade acolhedora onde foi realizado o estágio curricular no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, descrevendo o seu objeto, missão, valores, estratégia e suas principais atividades.

O estágio decorreu na empresa *My Business* Consultores Financeiros e Informáticos, Lda. durante o período de 2 de fevereiro a 25 de junho, do presente ano.

1.1 - Caracterização da entidade

A sociedade *My Business* Consultores Financeiros e Informáticos Unipessoal, Lda. foi constituída em janeiro de 2006 e o seu objeto era a “produção e comercialização de *software* informático, desenvolvimento e comercialização de aplicações web, consultoria na área da informática, comercialização de hardware informático, atividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal, apoio à gestão de empresas e empresários em nome individual, realização de estudos de mercado, serviços de apoio à internacionalização de empresas, realização de projetos de investimento, consultoria na área financeira”¹. Tinha um único sócio e o seu capital social era de 5000€, detido na sua totalidade pelo sócio Nuno Silva. A sede social da *My Business* situa-se na Rua Padre António Vieira nº 28 R/C, em Coimbra.

Apesar do seu amplo objeto social as suas atividades centraram-se no desenvolvimento e comercialização de *software* informático, devido aos vastos conhecimentos dos recursos humanos, bem como a uma aposta de mercado assente na fraca concorrência.

¹ Retirado da Internet. Acesso no dia 2 de junho de 2015, disponível no Portal da Justiça: <https://publicacoes.mj.pt/DetailPublicacao.aspx>

Em abril de 2011, entrou uma nova sócia e a empresa passou a ter dois sócios, cada um detendo 50% do capital social. A sociedade passou então a denominar-se *My Business Consultores Financeiros e Informáticos, Lda.*

Após a entrada da sócia Ana Paula Silveira, a empresa dirigiu mais as atividades para as áreas da contabilidade, da consultoria fiscal e de apoio à gestão, passando a ter como Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE) o 69200, Atividades de Contabilidade, Auditoria e Consultoria Fiscal.

A sociedade *My Business Consultores Financeiros e Informáticos, Lda.* é uma micro-entidade pois não ultrapassa dois dos três limites impostos pelo artigo 9º da Lei 98/2015. São eles:

- Total do balanço de 350 000 €;
- Volume de negócios líquido de 700 000 €;
- Número médio de 10 empregados durante o exercício.

Os clientes da entidade acolhedora são também microempresas, sendo alguns sociedades por quotas ou sociedades por quotas unipessoais, associações sem fins lucrativos e empresários em nome individual. Os clientes operam em diversas áreas que vão desde a panificação, informática, construção civil e o comércio, entre outros.

Presentemente exercem funções na empresa cinco funcionários, um técnico de contabilidade, e quatro estagiárias.²

A entidade acolhedora tem como objetivo principal, segundo o gerente, “proporcionar aos seus clientes o melhor conjunto de serviços profissionais nas suas áreas de atuação, com o intuito de melhorar a qualidade e a rapidez da informação”. A sua missão consiste em “superar as necessidades e expectativas dos seus clientes,

² Duas das estagiárias encontram-se a realizar um estágio curricular e as restantes estão a efetuar um estágio profissional, no âmbito dos programas do IEFP.

aumentando os lucros, otimizando os custos e melhorando a eficiência e organização das empresas”³.

1.2 - Atividades da entidade

A principal atividade exercida pela entidade centra-se na prestação de serviços de contabilidade e fiscalidade. Inserido nesta , esta também presta aconselhamento de Gestão, de forma a manter uma relação mais próxima com os clientes e garantindo que estes se tornam mais eficazes e eficientes. Através do reporte financeiro que é feito de forma periódica a entidade consegue prestar um serviço personalizado a cada cliente, aconselhando-os de forma frequente ao longo de todo o ano.

Dentro dos serviços de contabilidade que são prestados, a entidade realiza o tratamento de documentos contabilísticos, o processamento de salários e o cumprimento das obrigações fiscais e legais, tais como a declaração do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), retenção do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e Declaração da Informação da Empresa Simplificada (IES). Para além disto a entidade também realiza toda a documentação para iniciar, alterar e encerrar as atividades dos clientes.

³ Retirado da internet. Acesso no dia 7 de maio, disponível no *site* da entidade: <http://www.liteprice.com.pt/>

Capítulo 2 – Descrição das tarefas desenvolvidas no decurso do estágio

Este capítulo apresenta as atividades realizadas pela mestranda na entidade acolhedora. O estágio começou pela integração na entidade sendo dado a conhecer o objeto, os clientes e o método de trabalho. Todavia, podemos desde já sublinhar que uma das principais tarefas realizadas no decorrer do estágio foi a realização de todo o processo contabilístico mensal.

Importa referir que a entidade se preocupa bastante com a fiabilidade da informação gerada pelos seus funcionários ao longo de todo o processo. Assim, dá-se uma atenção especial ao controlo interno explicando a todos os seus colaboradores os métodos essenciais para que este controlo seja aplicado de uma forma eficaz.

O tratamento contabilístico dos documentos divide-se em quatro grandes etapas: a receção, a organização, a verificação e o registo dos documentos. São, pois, estas atividades que desenvolveremos, juntamente com outras tarefas que também foram desempenhadas.

2.1 - Receção de documentos contabilísticos e fiscais

A receção dos documentos constitui a primeira fase do processo contabilístico, sendo a base de trabalho deste processo. Na entidade quando um cliente entrega os documentos, estes são colocados na pasta respetiva e só mais tarde serão tratados.

2.2 – Verificação e Arquivo dos documentos

Após a receção dos documentos realiza-se uma triagem para separar, os que são realmente relevantes para a atividade da empresa, dos que dizem respeito a despesas meramente pessoais. Em simultâneo verifica-se se os documentos têm os elementos que são exigidos pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), no seu nº 5 do artigo 36º. Este obriga a que as faturas tenham os seguintes elementos:

As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

Os colaboradores da entidade têm como obrigação efetuar a confirmação de que todos os documentos que dizem respeito ao cliente e que se encontram na empresa, de modo a que não existam erros nas declarações que são entregues à Autoridade Tributária. Esta verificação geralmente é realizada usando o portal E-Fatura, onde se encontram registados todos os documentos que tenham apostado o Número de Identificação Fiscal (NIF) do cliente.

Após a conferência destes requisitos, os documentos são separados por meses, de forma a serem lançados no período a que dizem respeito. Posteriormente são divididos pelos diários a que correspondem. Na entidade acolhedora os diários utilizados são o caixa, o banco, as compras, as vendas e/ou prestações de serviços e por fim, os diversos.

No diário de Caixa estão todos os documentos relativos a fluxos de tesouraria, ou seja, documentos correspondentes a recebimentos, entradas de valores monetários na empresa e a saídas de valores monetários da empresa. De forma igual se organiza o diário de Bancos, isto é, os documentos relativos a fluxos de tesouraria, contudo neste só se encontram os que dizem respeito às contas bancárias da empresa

No diário de Compras são arquivados todos os documentos que comprovem aquisições de matérias-primas e de bens destinados a consumo ou venda, quer sejam pagas a pronto ou não.

Relativamente ao diário de Vendas e/ou Prestações de Serviços, podemos encontrar todas as faturas, vendas-a-dinheiro, notas de débito e notas de crédito que foram efetuadas pela empresa aos seus clientes.

Por último, o diário de Diversos contém apenas os documentos que dizem respeito às despesas correntes, como a água, luz e gás, e ainda todos os outros que não se enquadram em nenhum dos diários acima referidos, como por exemplo, o processamento de salários.

Dentro de cada diário todos os documentos são organizados por ordem alfabética, excetuando os do diário de Vendas, que são colocados por ordem numérica. Na *My Business* é prática de trabalho organizar todos os *dossiers* por ordem cronológica inversa, assim o primeiro mês fica no final do *dossier* e o último no início deste.

2.3 – Classificação e Registo informático dos documentos

Depois de se arquivarem todos os documentos, realiza-se o seu registo, no programa informático de Contabilidade, que no caso da entidade acolhedora, é o primavera Profissional.

O lançamento dos documentos inicia-se pela seleção da empresa a que estes dizem respeito, e, em seguida, aciona-se a função “Movimentos”. Nesta função do programa de contabilidade, os documentos são lançados no último dia do mês a que

dizem respeito, de modo a tornar o processo mais simples. Escolhe-se o diário a que correspondem, bem como o tipo de documento em causa.

Ao mesmo tempo que se efetua o lançamento dos documentos no programa, estes vão sendo numerados manualmente de forma cronológica inversa, tal como acontece com a sua organização. A numeração manual tem de corresponder à numeração que surge no primavera, de modo a facilitar a localização do documento, e para garantir que não se extraviam quaisquer documentos.

2.4 – Práticas de controlo interno da entidade

Como já se referiu a entidade acolhedora dá muita importância ao controlo interno, pois tem de garantir a fiabilidade de toda a informação contabilística produzida, de forma a garantir que não existem erros nem incorreções.

Segundo Costa (2010, p. 223) o controlo interno é composto pelo plano de organização e por todos os métodos e medidas que a entidade adota de forma a salvaguardar ativos, garantir a exatidão e fiabilidade dos seus registos contabilísticos, promover a eficiência operacional, e, por último, estimular o cumprimento das políticas criadas pelos gestores.

Uma das práticas de controlo interno realizadas ao longo do estágio foi a execução da conciliação das contas de depósitos à ordem. Este procedimento consiste na comparação dos extratos das contas bancárias com as quantias registadas na contabilidade. Na *My Business* este procedimento é realizado todos os meses, começando-se pela comparação do saldo bancário, de modo a atingir o saldo da empresa (saldo contabilístico), verificando e justificando todas as diferenças de saldos.

Outra prática é a conferência de saldos das contas correntes de clientes e de fornecedores, de forma a verificar se o saldo que se encontra registado na contabilidade, elaborada pela entidade acolhedora, corresponde ao que se encontra registado nas contas dos fornecedores, dos clientes, assim como, na própria conta dos clientes. Este

processo permite verificar se ainda falta registar algum documento, ou se existem repetições.

Uma das medidas de controlo interno da entidade acolhedora é a existência de um ficheiro de *Excel*, onde se encontram registadas todas as obrigações que os clientes da entidade têm que cumprir e que vai desde a organização de documentos, até à entrega periódica do IVA. Este ficheiro permite aos colaboradores planear, controlar e supervisionar o trabalho realizado e tem que ser atualizado sempre que se efetua mais uma tarefa, de modo a que nenhum cliente seja esquecido e que não exista duplicação de trabalho.

2.5 – Preenchimento do Relatório Único

Uma das tarefas realizadas pela mestranda foi o preenchimento do Relatório Único, para todos os clientes que estavam obrigados a tal.

Este relatório surgiu para simplificar a obrigação única de divulgação, a cargo do empregador, de informação sobre todos os funcionários e que foi imposta pelo Código do Trabalho (CT), nos seus artigos 114º e 231º. Assim, para facilitar esta divulgação foi implementado, ao abrigo da Portaria 55/2010 de 21 de janeiro⁴, o Relatório Único que reúne num só lugar toda a informação relativamente à “atividade social da empresa, por parte do empregador”⁵.

Esta tarefa iniciou-se com a gestão e validação das Estruturas Empresariais, no *site* do Relatório Único⁶, de todos os clientes da entidade acolhedora. Seguiu-se, então, o preenchimento dos vários anexos do relatório. Estes reúnem os dados do pessoal que pertence aos quadros da empresa, o fluxo de entrada ou saída de trabalhadores, as formações que a empresa lhes proporcionou, os serviços de Segurança e Saúde no Trabalho, e ainda, as greves que poderão ter ocorrido durante o ano. O relatório inclui

⁴ Retirado da Internet. Acesso no dia 2 de julho de 2015, disponível no *site* do Gabinete de Estratégia e Estudos: http://www.gep.msess.gov.pt/destaques/p55_10.pdf

⁵ Portaria 55/2010, artigo 1º

⁶ <https://www.relatoriounico.pt/>

ainda um outro anexo que é de preenchimento opcional, que diz respeito aos prestadores de serviços à empresa.

2.6 – Entrega da Declaração Periódica do IVA

Grande parte dos clientes da entidade acolhedora efetua entregas de IVA trimestralmente. Segundo o nº 1 do artigo 41º do CIVA o IVA tem de ser entregue da seguinte forma:

1 - Para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º, a declaração periódica deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos seguintes prazos:

a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a (euro) 650 000 no ano civil anterior;

b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a (euro) 650 000 no ano civil anterior.

Utilizando a funcionalidade do programa de contabilidade primavera que gera o apuramento do IVA, após o lançamento informático dos documentos contabilísticos, conseguimos iniciar o processo de declaração periódica do IVA. A entidade, de forma a garantir que a informação gerada pelo programa não tem incorreções, realiza ainda um ficheiro de *Excel*. Neste ficheiro são inseridos os valores de IVA de cada documento e no final do seu preenchimento o montante de IVA tem que coincidir com o valor a pagar ou a recuperar processado pelo Primavera. De forma a este processo se tornar ainda mais fiável o ficheiro não deve ser realizado pela mesma pessoa que realizou os lançamentos contabilísticos no Primavera, este processo garante que não existem lançamentos duplicados.

Apesar da realização deste ficheiro parecer uma duplicação de trabalho não o é, tornando-se, inclusive, uma medida de controlo interno, dando a garantia que a declaração é entregue sem erros, não sendo necessário no futuro elaborar regularizações e evitando, assim, coimas.

2.7 – Realização da Faturação da entidade acolhedora

De modo a respeitar a alínea b) do nº 1 do artigo 29º do CIVA, que obriga todos os sujeitos passivos a:

1 – Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:

b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços [...] independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatários dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

A entidade acolhedora fatura as prestações de serviços, que realiza todos os meses. Assim, no início de cada mês são realizadas as faturas no programa de faturação primavera com os valores da avença de cada cliente, emitindo sempre um original e um duplicado. O original é entregue em mão, ou enviado por *mail*, para cada cliente, já o duplicado fica na entidade para poder ser lançado no diário de Vendas e/ou Prestação de Serviços no mês a que diz respeito.

Para além da realização da faturação também era da responsabilidade da mestrandia o envio de Avisos de Vencimento. Estes consistiam no envio por *mail* de uma tabela que continha os valores em dívida à entidade por alguns antigos clientes.

2.8 – Registo de faturas no Portal E-fatura

Todos os meses, as entidades que realizam vendas e/ou prestações de serviços têm a obrigação de comunicar à Autoridade Tributária todas as faturas que emitiram no mês anterior, como podemos verificar na alínea c) do nº1 do artigo 29º do CIVA.

1 – Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:

c) Enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do segundo mês precedente, com a

indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respetivo cálculo

Atualmente, esta comunicação é realizada através da submissão da informação no portal do E-Fatura.

A maioria dos clientes da entidade já tem programas de faturação eletrónicos. Nestes casos é necessário requisitar o envio do ficheiro SAF-T e basta submetê-lo no próprio portal. Contudo, ainda existem alguns clientes que emitem faturas manuais, estas têm que ser registadas, individualmente, no portal através da opção Registrar Faturas. No final deste registo, é ainda preciso declarar a informação global da faturação do mês das faturas. Nesta opção coloca-se o número da primeira e da última fatura, o valor total da faturação e, caso não sejam isentos de IVA, o valor total do imposto cobrado.

2.9 – Encerramento de Contas⁷

Outra tarefa que a mestrandia teve a oportunidade de executar foi o fecho contabilístico do ano 2014. Para a realização desta atividade foi-lhe dado um documento, feito pela entidade acolhedora, que explica todos os passos que devem ser seguidos, para realizar o encerramento de contas.

O encerramento de contas consiste num conjunto de operações que comportam registos e movimentos contabilísticos realizados no final de um exercício económico. Estas operações pretendem apurar resultados através de contas de resultados, elaboração de balanços, demonstrações de resultados e contabilísticas que mostrem de forma fiável a situação da entidade no fim do ano económico.

Começa-se este processo verificando a passagem de ano de 2013 para 2014, ou seja, verificar se esta é igual ao balancete de 2013. De seguida, confere-se a aprovação de contas, todos os apuramentos de IVA e todas as contas que compõem o balancete.

⁷ Este subcapítulo foi efetuado com base num documento interno e confidencial da *My Business* que explicava os vários passos a realizar durante o encerramento de contas.

Após a conferência de todas as contas e a realização de todos os apuramentos necessários, lança-se o mês treze. Neste mês elaboram-se os cálculos das depreciações, do custo das matérias vendidas e matérias consumidas, das estimativas de férias e respetivos subsídios. Depois de concluído este trabalho, calcula-se o valor de IRC. Insere-se num ficheiro de *Excel*, preparado para o efeito, os dados das contas de rendimentos e gastos, os pagamentos especiais por conta e pagamentos por conta, os prejuízos fiscais, a taxa da derrama, os montantes a acrescentar e a deduzir ao lucro tributável e, as tributações autónomas.

Após calcular o valor de imposto, através deste ficheiro, elabora-se o mês catorze no primavera. Neste mês, gera-se primeiro o resultado antes de imposto e só depois é que se insere o valor de IRC, resultante do ficheiro de *Excel*. Só depois disto, é que se gera o resultado após impostos.

Por último, são geradas todas as demonstrações financeiras respeitantes à entidade que se está a encerrar, nomeadamente, o balanço e a demonstração de resultados e conferem-se os valores destes com o balancete.

2.10 – Análise Crítica do Estágio

A realização do estágio curricular na *My Business* deu à mestranda a possibilidade de realizar as mais diversas atividades, as quais ajudaram a ampliar os seus conhecimentos previamente adquiridos ao longo do seu percurso académico. Permitiu-lhe ainda a criação de competências profissionais nas áreas de contabilidade e fiscalidade, dando-lhe a conhecer quais são as bases da sua futura profissão e o que a espera aquando da sua entrada no mercado de trabalho.

Como o estágio decorreu durante o início de um ano fiscal, deu à mestranda a possibilidade de participar em algumas tarefas essenciais para a sua área de formação, como as entregas periódicas de IVA e o encerramento de contas anual. Isto ajudou a que o seu interesse pelo que estava a realizar aumentasse, pois reconheceu a sua importância e complexidade, levando-a a pesquisar mais sobre o assunto. Foram também estas

tarefas que a levaram a optar por um tema que lhe permitisse avaliar os principais conceitos teóricos destas áreas, a contabilidade e a fiscalidade.

A *My Business* é uma entidade que facilita a integração de todos os seus novos colaboradores, dando-lhes as ferramentas necessárias para melhor compreenderem os métodos de trabalho que se praticam. É uma entidade com um bom ambiente, na qual existe um forte espírito de equipa e de ajuda, o que facilita a adaptação de novos colaboradores, fazendo com que estes se sintam há vontade para expor as suas dúvidas. Não existe uma hierarquia vincada, todos os colaboradores são tratados de igual forma, sendo na mesma possível existir respeito por quem chefia a equipa.

Um dos principais pontos fracos do estágio prendeu-se com a existência de apenas um colaborador mais experiente, o que conduziu à interrupção constante do seu trabalho, originando, muitas vezes, demoras na execução de tarefas inerentes ao estágio.

Outro ponto fraco, na minha opinião, vai no sentido, de alguns dos clientes da entidade não entregarem os documentos contabilísticos atempadamente, o que causa alguns constrangimentos em todo o processo de verificação e lançamento dos mesmos.

O grande ponto forte da entidade são as ferramentas internas por si criadas, que vão desde os ficheiros de *Excel* para controlar as tarefas, garantindo que não existem erros e irregularidades, até aos documentos que explicam aos novos colaboradores da entidade quais são os principais métodos de trabalho seguidos por esta.

Conclui-se portanto que a realização deste estágio foi uma experiência enriquecedora para a mestranda, dando-lhe a possibilidade de desenvolver competências profissionais e pessoais.

Parte II – Revisão Teórica e Normativa

Esta parte do relatório irá abordar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, bem como o caso particular dos impostos diferidos, e o seu tratamento contabilístico e fiscal, no contexto português.

Capítulo 1 – A relação entre a contabilidade e a fiscalidade: aproximação ou divergência?

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade sempre foi de grande controvérsia, levando a constantes debates entre os vários autores destas matérias. Por exemplo, Rocha (2007, p. 43), afirmava que “ao longo dos tempos o binómio Contabilidade/Fiscalidade sempre levantou muitos problemas de conciliação e/ou reconciliação”. Assim, tornou-se necessário começar a análise destas matérias pela forma como os vários autores viam esta relação em alguns países e a que conclusões chegaram.

Esta dificuldade deve-se maioritariamente aos seus objetivos divergentes, pois a contabilidade tem como objetivo a produção de informação financeira, que irá apoiar os seus utilizadores na tomada de decisões conscientes com base em informação utilizada fiável, compreensível e relevante. Por sua vez, o objetivo da fiscalidade é cobrar receitas de forma a satisfazer as necessidades do Estado, tendo em atenção os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. (Rodrigues, 2012, p. 10)

Outra razão para a falta de conciliação entre estas duas áreas é o tipo de sistema contabilístico que é aplicado e o tipo de legislação fiscal existente, pois estes são a base da presença de uma maior, ou menor, aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade.

1.1 - A contabilidade e a fiscalidade: revisão de Literatura

Existe uma dimensão histórica e internacional para a relação entre a fiscalidade e a contabilidade, existindo vários autores que estudaram a mesma no contexto internacional. Por exemplo, Radcliffe (1993; citado por James, 2002, p. 17) analisou a relação existente entre a lei fiscal e os princípios contabilísticos para o Reino Unido e para França. Este concluiu que existiam semelhanças entre as práticas de ambos os países,

apesar de existir um afastamento relativamente à forma como os tribunais aplicavam as leis.

Já Hoogendoorn (1996, p. 785) estudou a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, em treze diferentes países da Europa, e após esse estudo, chegou à conclusão que era possível identificar dois tipos diferentes de relação entre estas áreas, que ele referiu como sendo estruturas “independentes” e “dependentes”.

Para este autor, as que são independentes usam uma forma de calcular o lucro contabilístico, autónoma da forma de determinação do lucro fiscal. Nesta relação existe apenas uma pequena interferência entre as áreas. Alguns dos países que se encontram nesta categoria são o Reino Unido, Dinamarca, Polónia, Noruega, entre outros.

O outro tipo de estrutura, a dependente, é caracterizada por Hoogendoorn como seguidora de normas fiscais para a contabilidade ou para a determinação do lucro com fins fiscais, sendo o lucro calculado usando as escolhas feitas na contabilidade, pois em ambos os casos, o adiamento ou redução da tributação leva à diminuição da pressão sobre o lucro. Neste caso os países que se enquadram nesta estrutura são a França, a Bélgica, a Itália, entre outros.

Podemos ver que a relação entre a contabilidade a fiscalidade pode ser analisada de várias formas, pois podemos seguir a política contabilística que também é usada para fins fiscais, ou então podem existir leis fiscais que libertam de impostos as entidades que seguirem determinada política contabilística.

Mas, existem mais classificações internacionais para esta relação. Por exemplo, Nobes e Parker (2008) fizeram uma distinção entre os sistemas contabilísticos que são conduzidos pela contabilidade e mais ligados ao comércio, dos que são governados pela fiscalidade e dirigidos pelo governo. O primeiro caso, geralmente, é encontrado em países anglo-saxónicos, já o segundo pode ser analisado nos países da Europa continental.

Pode-se ainda acrescentar que Lamb, et al (1998; citados por James, 2002, p. 19) desenvolveram um método de avaliar a extensão da relação entre a contabilidade e a fiscalidade, sugerindo cinco tipos de conexão:

- Caso I – Desconexão: Regras diferentes tanto para a contabilidade como para a fiscalidade;
- Caso II – Identificação: As regras fiscais e as contabilísticas são as mesmas;
- Caso III – Contabilidade guia: As normas contabilísticas são seguidas tanto para fins contabilísticos como para os fiscais
- Caso IV – Fiscalidade guia: As normas fiscais orientam ambas as áreas;
- Caso V – Fiscalidade domina: As regras contabilísticas são substituídas pelas fiscais.

Dounnick e Salter (1993; citado por Cuzdriorean, 2010, p. 496) definiram ainda uma classificação para vários países, que se baseava nos esquemas contabilísticos de cada um. São eles: Norte-Americanos, Anglo-Saxónicos, Nórdicos, Latinos em desenvolvimento, Latinos desenvolvidos, Germânicos, Japoneses e Asiáticos.

Por sua vez, em Portugal, Tavares (1999) apresenta uma divisão tripartida após a análise desta relação definindo três modelos:

- Modelo de “dependência total”: neste caso para se calcular o lucro tributável é considerado apenas o rendimento que é gerado no balanço comercial;
- Modelo de “total autonomia”: neste caso o apuramento do lucro tributável é regulado de forma exaustiva pelos preceitos fiscais;
- Modelo de “dependência parcial”: assume-se que o resultado contabilístico é o ponto de partida para determinar o lucro tributável, estando sujeito a ajustamentos extracontabilísticos.

Alguma da doutrina desta área defende que a existência de uma relação aproximada entre a contabilidade e a fiscalidade prejudica a qualidade das

demonstrações financeiras, tornando-as de difícil interpretação. Todavia, ao longo dos anos têm ocorrido alterações que têm vindo a modificar a classificação dada a alguns países e têm tornado as demonstrações financeiras não totalmente dependentes da fiscalidade.

Segundo Cuzdrioriean e Matis̃ (2012, p. 4) a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem:

(...) Como principais atributos a complexidade e a dinâmica. Dada esta conexão, a introdução das IFRS na Europa gerou um conjunto de padrões contabilísticos que foram analisados pelas autoridades fiscais e não só.

Este facto tornou a aplicação das IFRS na Europa num processo difícil, devido, por um lado, à vontade de uniformizar uma diversidade complexa que é o ordenamento fiscal e a sua convivência com os princípios contabilísticos e, por outro, devido à diversidade de sistemas existentes na Europa. Assim, tentou-se aplicar um sistema integrado (IFRS e CCCTB) no ambiente económico variado que existe na Europa, tentando-se seleccionar os regulamentos, com base no impacto da relação da contabilidade e a fiscalidade. (Cuzdrioriean e Matis̃, 2012, p. 5)

Assim, optou-se por aplicar as contas consolidadas de forma a facilitar a implementação deste sistema, pois não é visível uma grande influência da fiscalidade neste tipo de contas, o que veio facilitar em muito a aplicação deste sistema contabilístico harmonizado. (Cuzdrioriean e Matis̃, 2012, p. 6)

Após a introdução das IFRS, pode-se notar que nos países em que a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade é forte esta diminuiu e nos países em que a relação já era moderada sucedeu igualmente uma amenização da relação. (Cuzdrioriean e Matis̃, 2012, p. 13)

Irá existir sempre uma relação entre a contabilidade e a fiscalidade, assim a questão que a doutrina coloca não é relativamente à sua existência, estando antes relacionada com a forma que estas áreas funcionam em conjunto.

A doutrina concluiu no sentido de que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade está em constante evolução, não sendo constante por tempo definido, e é mais complexa do que pode parecer se apenas realizarmos uma análise superficial à mesma.

Segundo a doutrina, existem duas correntes que diferenciam os sistemas contabilísticos, baseando-se nas diferenças existentes entre a contabilidade e a fiscalidade: a corrente continental-europeia e a corrente anglo-saxónica. A primeira, baseia-se na legalidade e privilegia a proteção dos credores, defendendo ainda a inter-relação entre estas duas áreas. A segunda corrente vê a fiscalidade como um mero meio de tributação e de satisfação das necessidades de informação e sem qualquer tipo de influência na contabilidade. (Guimarães, 2000, p. 135)

Esta classificação também é referida por Sampaio (2000, p. 37), que separa dois tipos de elaboração de informação contabilística. Sendo uma de influência anglo-saxónica, onde inclui países como o Reino Unido, Irlanda, Holanda e Estados Unidos, “nos quais a contabilidade se caracteriza pelo profissionalismo, flexibilidade e otimismo com que é praticada”. O outro tipo de elaboração é efetuado nos restantes países da europa, onde “a contabilidade apresenta soluções muito fechadas, fazendo prevalecer a uniformidade e o conservadorismo das regras contabilísticas”.

A autora refere ainda que a contabilidade desenvolvida nos países de influência anglo-saxónica é mais pragmática e flexível, ocorrendo o seu desenvolvimento de forma independente do governo e de conjeturas económicas. Neste tipo de sistemas não existe muita influência dos princípios fiscais, sendo o lucro tributável calculado através de ajustamentos extra contabilísticos.

Por sua vez, os países da Europa Continental, como possuem sistemas jurídicos baseados no Direito Romano, o seu sistema contabilístico é muito detalhado e a sua regulamentação é executada pelo governo. Devido a esta ligação com o direito verifica-se uma estreita relação entre a vertente contabilística e fiscal, tanto que as regras fiscais contribuíram para a evolução da contabilidade. No caso destes países, existe um plano

contabilístico que estabelece “critérios de valorimetria, registo e apresentação da informação financeira” o que reduz a subjetividade do reporte contabilístico.

A forma como estes sistemas se comportam são a base das escolhas de novos critérios e leis, pois são estas que guiam a produção de informação financeira de forma a cumprir os objetivos definidos.

1.2 - Evolução da relação da contabilidade e fiscalidade em Portugal

Segundo Ferreira (1999, p. 65):

Nem sempre tem existido convergência entre a contabilidade e a fiscalidade e muitos até afirmam não ser isso possível porque divergentes são os fins dos respetivos apuramentos.

O mesmo autor refere que atualmente esta falta de convergência já não ocorre e se procura uma conciliação entre a contabilidade e a fiscalidade, principalmente devido a não serem motivos científicos que dão origem a divergências, mas sim motivos pragmáticos.

No plano fiscal pode-se notar ao longo dos anos uma imiscuição da fiscalidade na contabilidade, principalmente a partir das reformas fiscais que ocorreram nos anos sessenta do século XX, através da implementação do CCI e com a instituição da definição que a contabilidade seria o ponto de partida para a determinação do lucro real efetivo. Esta relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem-se mantido até hoje sem se tornar impedimento de ambas seguirem percursos que não são totalmente coincidentes. (Pereira, et al; 2014, p. 2)

Relativamente à influência que a fiscalidade exerce, Portugal é um dos países em que a influência exercida pela fiscalidade na contabilidade sempre foi elevada. Isto deveu-se, maioritariamente, ao tipo de regime governamental que existia no nosso país durante os anos sessenta e setenta. Foi durante este período que os restantes países desenvolveram as suas políticas contabilísticas e se começou a dar uma maior importância ao papel da contabilidade, enquanto isto Portugal mantinha as suas políticas e estruturas arcaicas baseadas no setor industrial. (Sampaio, 2000, p. 156)

Só no momento da reforma fiscal, que ocorreu nos anos sessenta, é que se sentiu a necessidade de criar normas que regulassem a contabilidade, de forma a evitar as disparidades existentes no reporte de informações financeiras por parte das empresas. Na sequência desta reforma foi criado o CCI (1963) que aplicava a tributação dos lucros reais das empresas. (Sampaio, 2000, p. 156) Visto que não existiam quaisquer normas contabilísticas este código estabeleceu os “procedimentos contabilísticos a serem seguidos, obrigando as empresas a possuir contabilidade organizada” (Sampaio, 2000, p. 157).

As normas contabilísticas só surgiram depois da revolução de 1974, com a criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a novembro de 1974. Mas só em 1977 é que se institucionalizou esta Comissão, sendo que nesse mesmo ano entrou em vigor o POC. A contabilidade passou a assumir uma importância maior para a fiscalidade, pois a tributação assentava no lucro real das empresas, e este só era determinado recorrendo a métodos contabilísticos. Contudo, o POC de 1977 tinha como uma das suas finalidades ajudar na prossecução dos objetivos fiscais e não tanto apoiar na divulgação de informação aos seus utilizadores. Tanto que a autora Sampaio (2000) refere que

São várias as influências dos aspetos fiscais no POC de 1977. É assim possível verificar uma série de contas do POC em que as disposições fiscais desempenharam um papel decisivo na sua criação e delimitação. Por outro lado, verificavam-se situações em que a fiscalidade se sentia obrigada a completar o estabelecido no POC, uma vez que este não especificava o procedimento contabilístico a ser seguido em determinadas situações específicas.

Estas “intromissões” da fiscalidade faziam com que surgissem incongruências nos resultados obtidos pela contabilidade, o que fazia com que esta se tornasse pouco fiável e deixasse de cumprir um dos seus princípios fundamentais. Isto acabava por levar as empresas a preferir os preceitos fiscais, que lhes eram mais favoráveis, em detrimento dos contabilísticos que eram menos vantajosos financeiramente.

Em 1989 acontece uma nova reforma fiscal e a tributação do lucro das empresas passou a estar sujeita a um só imposto, o IRC. Sendo o CIRC implementado a 1 de janeiro de 1989 com o objetivo “o cumprimento mais eficaz da função tributária e para o relacionamento menos controverso entre contabilidade e fiscalidade” (Sampaio, 2000, p. 160). Esta reforma também tinha como objetivo continuar a normalização que já tinha sido iniciada com a entrada em vigor do POC em 1977, e que pretendia “uma contabilidade assente em regras, normas e princípios que a tornavam mais objetiva” (Sampaio, 2000, p. 160).

No entanto, esta intenção não foi totalmente satisfeita, pois continuaram a existir interferências da fiscalidade no domínio contabilístico, ocorrendo um condicionamento na produção de informação financeira. Um dos exemplos destas interferências é o facto de ser dado à contabilidade a possibilidade de determinar o lucro tributável, pois é através do resultado contabilístico que se chega ao resultado fiscal, mas no entanto, existem divergências que levam a notar uma “intervenção fiscal em matérias que apenas dizem respeito à própria lei contabilística” (Sampaio, 2000, p. 162).

Em Portugal, realizou-se uma profunda reforma dos normativos contabilísticos de forma semelhante com o que aconteceu nos restantes Estados-Membros da UE. Esta reforma foi realizada através de uma harmonização contabilística que adaptou as IAS/IFRS ao contexto nacional, através da criação de um conjunto de princípios contabilísticos que se encontram explanados no SNC. Este novo sistema de princípios veio substituir o POC e toda a legislação complementar.

Tavares (2011, p. 546) refere que esta aplicação do SNC:

(...) Assenta na suposição de que contém informações mais precisas e detalhadas sobre a situação patrimonial, económica e financeira da sociedade. E, além disso, na pretensão de transformação na base da mensuração do lucro fiscal.

Esta aplicação levou à inevitável adaptação da lei fiscal ao novo contexto contabilístico. Contudo, o mesmo autor refere que as IAS/IFRS continham alguns preceitos que podiam impedir a aceitação fiscal das mesmas, pois perturbavam a relação de interdependência

entre a fiscalidade e a contabilidade. Isto fez com que a adoção da IAS/IFRS fosse feita através da sua adaptação e criando o SNC. Portanto, a reforma da dependência assentou na presunção de que o lucro fiscal definido pelas IAS/IFRS era semelhante ao que já era definido pelo POC e passando uma definição aproximada deste para o SNC. (Tavares, 2011, p. 574)

Devido a esta reforma, o CIRC sofreu alterações para que se mantivesse adequado à nova realidade contabilística e se conseguisse manter a estreita relação entre a contabilidade e a fiscalidade. As alterações mais significativas foram na área da aceitação do justo valor em instrumentos financeiros e nos ativos biológicos, a determinação dos resultados dos contratos de construção passou a ser feita apenas com o critério da percentagem de acabamento, e por último, o apuramento dos rendimentos ou gastos do juro efetivo passou a ser reconhecido fiscalmente. (Rodrigues, 2012, p.13-14)

Assim, conseguiu-se manter a relação de interdependência mesmo após a reforma contabilística⁸ que inclusive alcançou a manutenção e reforço da relação entre fiscalidade e a contabilidade, de forma a reduzir os custos de contexto⁹ (Perreira, et al; 2014, p. 2).

Atualmente, em Portugal, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade assenta num modelo de dependência parcial que se caracteriza por uma relação estreita entre ambas, baseando-se neste modelo a determinação do resultado fiscal, pois este parte do resultado contabilístico (Pereira, et al; 2014, p. 2).

O sistema contabilístico aplicado em Portugal é classificado por Nobbes (1981, citado por Pereira et al, 2014, p. 4) como um pertencente ao bloco continental, ou seja, o seu sistema assenta na corrente que já referi anteriormente e que se baseia na legalidade privilegiando a proteção dos credores e que pode ser nomeada como corrente continental-europeia. Isto acontece não só devido à forte tradição legislativa que o nosso país tem, mas também pelo facto de a profissão não ter grande influência no processo

⁸ Esta reforma contabilística que refiro trata-se a implementação do SNC em Portugal de forma a normalizar os sistemas contabilísticos de todos os Estados-Membros da UE.

⁹“(...) são encargos prejudiciais para empresas, negócios e investidores, que não lhe são imputáveis, já que resultam de motivos diversos (...)”, inExecutiveDigest, “O peso dos custos de contexto” por Luís Filipe Reis

normativo e ainda pelo Estado ser um dos principais utilizadores da informação financeira.

Pereira et al (2014, p. 4) referem que as principais características que Portugal tem para se afirmar como pertencente ao modelo continental-europeu são:

(...) A reduzida dimensão das empresas, de natureza familiar e onde a propriedade e a gestão estão geralmente concentradas, o que reduz, em número, os investidores os credores, com as necessidades de financiamento a serem maioritariamente satisfeitas pela banca, que mantêm, por norma, uma relação muito estreita com a empresa.

A dependência que existe entre os normativos fiscal e contabilístico baseia-se em razões históricas, que fizeram surgir as características da envolvente, que justificam a dependência parcial que caracteriza a relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Mas apesar de serem dependentes é necessário manter alguns aspetos díspares que levam ao surgimento de diferenças e também ao facto de se tornar necessário corrigir o resultado contabilístico utilizando normas fiscais. Isto irá fazer com que mesmo refugiando-se o direito fiscal nas normas da contabilidade, é necessário que crie leis próprias, como acontece com o lucro tributável. Podemos então afirmar que em Portugal a contabilidade e a fiscalidade são áreas autónomas, mas funcionam de forma interdependente (Tomás, 1999, citado por Pereira et al, 2014, p. 4).

Capítulo 2 – O que são impostos diferidos?

A relação entre a fiscalidade e a contabilidade, como podemos concluir após a análise realizada no capítulo anterior, é de interdependência. Isto significa que as normas fiscais afetam as práticas e leis contabilísticas, verificando-se a mesma situação com a contabilidade. (Rodrigues, 2012, p. 9)

No entanto, esta relação interdependente nem sempre é favorável para o processo de determinação do resultado contabilístico e do resultado fiscal, devido às diferenças criadas por normas divergentes das duas áreas, mas também devido a objetivos divergentes.

2.1 – Diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro tributável

Segundo Pais (2000, p. 24),

O lucro tributável é determinado de acordo com as regras das autoridades fiscais, enquanto que o lucro contabilístico o é em conformidade com os PCGA, que são usualmente diferentes.

Assim, podemos admitir que o resultado fiscal irá ser diferente do contabilístico, pois o seu cálculo segue princípios diferentes. Este problema resulta dos objetivos das demonstrações financeiras serem diferentes dos que a tributação do lucro pretende cumprir. A razão de existirem estas divergências baseia-se em conveniências administrativas e na concretização de políticas. (Pais, 2000, p. 27)

A reconciliação entre o resultado fiscal e o contabilístico, geralmente, é realizada aquando da entrega da Modelo 22, através de ajustes extra contabilísticos, para que o resultado fiscal seja determinado através do resultado contabilístico. Sendo depois com base neste resultado que a Autoridade Tributária irá tributar os rendimentos à taxa de 21%¹⁰.

¹⁰ Conforme estabelecido no artigo 87º do CIRC

As diferenças que existem entre os dois tipos de lucro podem revestir duas formas: as diferenças permanentes e as diferenças temporárias.

2.2.1 – Diferenças Permanentes

Estas diferenças resultam de “divergências definitivas entre critérios contabilísticos e fiscais, não sendo suscetíveis de reversão em períodos futuros, elas determinam uma redução ou agravamento definitivo da tributação” (Sampaio, 2000, p. 168).

No ordenamento jurídico português, as diferenças permanentes podem revestir a forma de gastos aceites fiscalmente, mas que não reconhecidos pela contabilidade, rendimentos reconhecidos pela contabilidade, mas não são considerados pela fiscalidade, ou benefícios fiscais ou ainda agravamentos fiscais.

Logo, estas diferenças são as que ocorrem num determinado período e não afetam mais nenhum que lhe seja posterior, não voltando a afetar o resultado fiscal. Pode-se, ainda, acrescentar que, como não são reversíveis ao longo do tempo, têm carácter definitivo.

2.2.2 – Diferenças temporárias

As diferenças temporárias surgem devido a alguns “custos e proveitos, contabilizados num dado período, serem considerados para efeitos de determinação do imposto num período anterior ou posterior” (Sampaio, 2000, p. 171).

Estas, contrariamente às diferenças permanentes, são reversíveis, isto é, quando afetam o resultado contabilístico, irão influir o resultado fiscal nos períodos seguintes, da mesma forma que se influenciarem o resultado fiscal podem afetar o resultado contabilístico em períodos posteriores.

As diferenças temporárias podem ser de dois tipos: tributáveis ou dedutíveis.

As diferenças temporárias tributáveis aparecem quando “a quantia escriturada do ativo excede a sua base tributável” (Pais, 2000, p. 28). Isto significa que existiu um aumento de benefícios tributáveis para a empresa, pois a quantia escriturada do ativo foi

recuperada e reverteu para a empresa na forma de benefícios tributáveis. Esta diferença irá dar origem a um passivo por imposto diferido. Terá de pagar mais imposto do que aquele que tinha contabilizado, influenciando negativamente o Resultado Líquido a reportar.

Já as diferenças temporárias dedutíveis consistem no surgimento de uma “quantia escriturada do passivo que excede a sua base tributável ou quando a base tributável de um ativo excede a sua quantia escriturada.” (Sampaio, 2000, p. 30) Estas diferenças dão lugar a um imposto a pagar no presente, mas que é dedutível em períodos futuros e originam um ativo por impostos diferidos que vai influenciar o Resultado Líquido positivamente.

2.2 – Métodos de contabilização dos impostos sobre os lucros

Geralmente, a doutrina sugere dois tipos de formas de contabilização dos impostos sobre os lucros, o Método do Imposto a Pagar e o Método da Contabilização dos Efeitos Fiscais. Iremos especificá-los de seguida, explicando-os e referindo em que situações são aplicados.

2.3.1 - Método do Imposto a Pagar

Segundo Sampaio (2000, p. 65) este método:

(...) Caracteriza-se essencialmente pelo facto de associar o custo anual do imposto ao resultado tributável. Assim, o imposto a imputar ao resultado do exercício é igual ao montante da estimativa a pagar ao Estado, sendo esta efetuada com base nas regras e procedimentos adotados pela legislação fiscal.

Este método de cálculo não compreende quaisquer tipos de diferenças temporais entre o relato financeiro e o lucro tributável, focando-se apenas no lucro tributável do período. Portanto, se aplicássemos esta opção de cálculo só teríamos em conta as quantias apuradas conforme as leis fiscais e nada mais. (Pais, 2000, p. 37)

O método do imposto a pagar defende que a declaração de impostos diferidos é uma hipótese teórica, não a considerando sequer como uma opção, pois neste método apenas interessam operações dedutíveis e tributáveis.

Regra geral, é aplicado por países em que o sistema contabilístico depende significativamente da fiscalidade, não existindo grandes diferenças entre os resultados das duas áreas. Se por acaso existirem diferenças relevantes estas serão apenas declaradas nos Anexos da Modelo 22.

2.3.2 - Método da Contabilização dos Efeitos Fiscais (Método dos Impostos Diferidos)

Neste método, segundo Pais (2000, p. 41),

Considera-se que os impostos sobre os lucros são custos incorridos pela empresa, no sentido de obter lucros, sendo contabilizados nos mesmos períodos em que também o são as transações e eventos com que se relacionam.

O método da contabilização dos efeitos fiscais permitiu que as medidas de política fiscal não afetem a informação financeira divulgada, pois tem como finalidade atribuir a cada exercício o imposto que lhe diz respeito, tendo em conta os proveitos e custos que nele foram declarados. (Sampaio, 2000, p. 88)

Este método, tem em atenção os efeitos que surgem devido às divergências entre as normas da contabilidade e as da fiscalidade, assim como, nas diferenças que podem surgir na valorimetria dos ativos e passivos. Ao contrário do que acontece no método referido anteriormente, o método da contabilização dos efeitos fiscais permite ter em conta estas diferenças e declará-las da forma mais correta, ou seja, através dos impostos diferidos. Desta forma, reconhece-se o montante do imposto a pagar e o efeito fiscal das diferenças temporárias que surjam no período, seguindo os critérios dos princípios contabilísticos fundamentais. Este método permite evidenciar a antecipação ou diferimento do pagamento do imposto conforme o tipo de diferença que obtivermos.

2.2.1.1 – Método da Dívida

Neste método as diferenças temporárias são vistas como originárias de passivos por impostos a pagar no futuro, ou de ativos por impostos.

No caso dos passivos por impostos, o passivo é visto como uma obrigação presente que resulta do adiamento do pagamento de impostos que dizem respeito a atividades do presente período, espera-se que este venha a ser liquidado por meio do pagamento de impostos no futuro. (Pais, 2000, p. 46)

Nas situações dos ativos por impostos, este é visto como um benefício futuro que se deve ao pagamento adiantado de impostos, pois os custos do período ainda não são dedutíveis. É esperado que o ativo seja realizado mediante a redução de impostos a pagar no futuro. (Pais, 2000, p. 47)

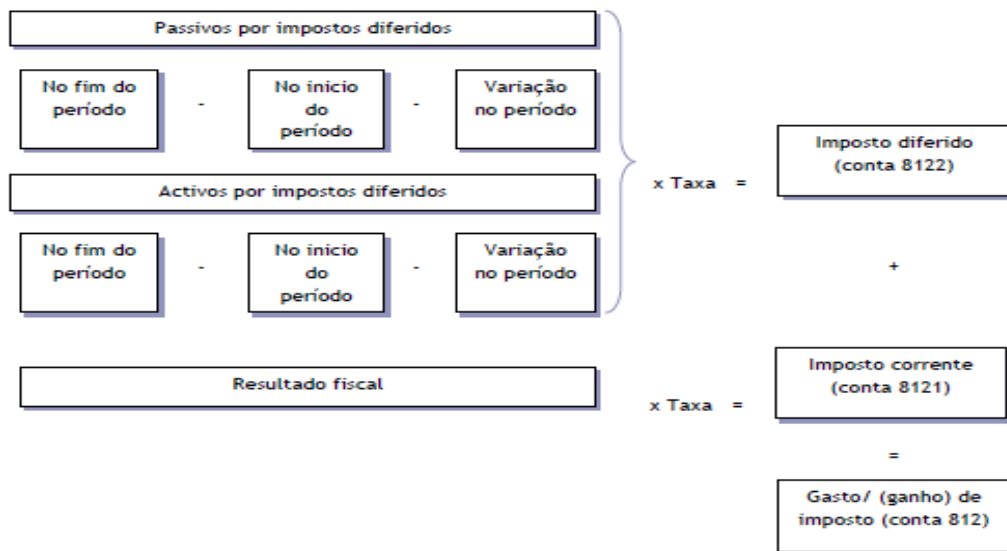
As taxas utilizadas pelo método da dívida para efetuar a mensuração baseiam-se nas taxas e leis fiscais que se apliquem no período em que se espera que ocorra a reversão das diferenças temporárias. Se não se conhecerem quaisquer taxas para esse período, usam-se as que estão estabelecidas para o período em que as diferenças tiveram origem. O valor dos impostos diferidos deve ser atualizado conforme as leis e taxas fiscais forem mudando nos períodos posteriores ao seu reconhecimento.

Este método conhece duas vertentes: o método da dívida da demonstração de resultados e o método da dívida do balanço. A diferença entre ambos está no facto do primeiro se basear nas diferenças entre os resultados contabilísticos e fiscais. Já o segundo tipo assenta nas diferenças temporárias. (Pais, 2000, p. 46)

No caso do método da dívida da demonstração de resultados, o imposto diferido consiste na diferença do gasto de imposto e o resultado tributável. Já no método da dívida do balanço o gasto do imposto corresponde à soma do imposto diferido com o imposto corrente.

O método seguido pela normalização é o método da dívida do balanço, pois representa uma maior coerência. Este pode ser sistematizado da seguinte forma:

Figura 1 – Apuramento do imposto baseado no balanço



Fonte: Liliana Rosa (2014), Relatório Estágio - Impostos diferidos. FEUC, p. 40

2.3 - Revisão da Literatura

Nas palavras de Silva (2010, citado por Ferreira, 2014, p. 14) “Esta matéria dos impostos diferidos, não é uma matéria simples, e para a compreender é preciso aprender a pensar em termos de impostos diferidos”.

Por vezes, como desculpa de criarem divergências entre o resultado contabilístico e o fiscal, a especialização dos gastos e rendimentos ou as implicações que têm no futuro no lucro tributável são descurados, no entanto isso não deveria acontecer (Ferreira, 2014, p. 14). Devido à harmonização contabilística que tem vindo a suceder nos últimos anos, tem-se vindo a assistir a uma maior aproximação destes valores, sendo que a normalização assenta na vontade de produzir informação mais fiável, útil e comparável para os que a utilizam. Porém, existe uma matéria que ainda hoje levanta alguns problemas à harmonização da contabilidade, é ela a contabilização de impostos, em parte devido ao seu diferimento.

São muitos os estudiosos que defendem que o diferimento de impostos é prejudicial, chegando mesmo a admitir que este não deveria sequer ser utilizado.

Tabela I – Opiniões da doutrina sobre o diferimento de impostos¹¹

Autor	Ano	Conclusões
Chaney & Jeter	1989	É um método dispendioso, complexo, irrelevante e inconsistente com a estrutura dos PGCA.
Cheung, Krishaw & Chung-ki	1997	Habitualmente os analistas financeiros ignoram os impostos diferidos, mas a informação por eles produzida ajuda na previsão dos pagamentos de impostos futuros.
Colley <i>et al</i>	2007 & 2012	Prejudica o cálculo do rácio de endividamento. Defendem ainda que os impostos diferidos não devem ser considerados passivos nem ativos.
Ketz	2010	É um método que deveria ser eliminado da contabilidade.
Chludek	2011	As divulgações de impostos diferidos são consideradas irrelevantes pelos seus utilizadores.
Laux	2013	Apesar de alguma informação produzida pelos impostos diferidos ser relevante a sua qualidade é reduzida.
Stone, Bergner & Koehn	2013	Os impostos diferidos não são uma obrigação atual da empresa pois o imposto torna-se uma obrigação em períodos futuros apenas quando o lucro tributável é certo.

¹¹ Tabela efetuada com base em autores citados por Ferreira, 2014 em “Impostos Diferidos: Uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas”, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, ISCAP.

Podemos ver, após a análise da opinião de alguns autores, que este é um assunto controverso e que não reúne consenso entre a doutrina. Esta falta de consenso chega mesmo às instituições que emanam as normas para estas áreas e daí se falar numa falta de harmonização nesta matéria.

Os impostos diferidos surgem devido às divergências entre a contabilidade e a fiscalidade. Os sistemas fiscais têm como objetivo, como já referimos, não só a recolha de receitas para satisfazer necessidades financeiras do Estado, mas também porque agem como um instrumento que influencia a política social e económica dos países em função de objetivos governamentais. Já a contabilidade é um sistema de informação e tem como objetivo principal apoiar todos os seus utilizadores na tomada de decisões, fornecendo-lhe toda a informação necessária mantendo-a objectiva.

Logo os impostos diferidos aparecem como forma de conciliar o resultado fiscal com o resultado contabilístico de forma a melhorar o relato financeiro. A doutrina defende ainda que, os contributos da fiscalidade para com a contabilidade não devem ser uma forma de a controlar, mas antes uma maneira de apoiar o seu processo evolutivo. Logo, podemos admitir que a contabilidade deve ter alguma independência da fiscalidade e a conciliação entre os resultados de ambas as áreas, devido às diferenças que irão surgir, deve ser realizada através dos impostos diferidos.

Todavia, segundo Hanlon *et al* (2008; citado por Ferreira, 2014, p. 19) este método veio exercer o efeito oposto, pois esta conciliação de resultados fez apenas com que houvesse uma menor informação dos ganhos obtidos. Mas não foram os únicos, há mais autores que defendem a mesma ideia, argumentando que com esta conformidade a posição financeira apresentada não é verdadeira nem adequada.

Assim, é claro para Ferreira (2014, p. 20) que:

A informação obtida dos lucros de uma empresa é menor quando as leis fiscais exercem influência significativa nas normas de relato financeiro. É essencial entender que essa influência das leis fiscais no relato financeiro é uma consequência da dependência da fiscalidade na contabilidade.

Devido a esta interação entre a contabilidade e a fiscalidade existem muitas empresas que preferem seguir as exigências fiscais, pois é uma forma de evitarem os custos administrativos que a aplicação dos princípios contabilísticos lhes pode trazer. Portanto, e apesar da informação que é fornecida pelos lucros contabilísticos ser mais completa para as empresas do que a que é fornecida pelo resultado tributável, estas continuam a preferir a última.

2.4 – Impostos Diferidos em Portugal

Como já podemos analisar anteriormente, podem surgir diferenças entre o lucro contabilístico, que é calculado de acordo com o SNC, e o lucro fiscal, que depende do lucro contabilístico e das normas fiscais, em parte devido aos distintos objetivos das áreas da contabilidade e da fiscalidade. No entanto também o planeamento fiscal ou a manipulação de resultados por parte das empresas e dos gestores podem levar à ocorrência de diferenças entre os resultados. São estas diferenças entre o resultado fiscal e o contabilístico que levam à existência de impostos diferidos, pois estes nascem “quando o resultado fiscal é inferior ao resultado contabilístico” (Sampaio,2000, p. 172), ou vice-versa.

Esta é uma área onde a relação contabilidade-fiscalidade é muito vincada e onde podemos ver a intervenção dos governos nas empresas pois os ganhos tributáveis resultam de uma exigência das autoridades fiscais aos ativos das empresas. Mesmo que a dedução de despesas possa diminuir essa exigência as deduções feitas não têm efeitos fiscais, logo um ganho tem efeito fiscal por si só, mas uma despesa só pode ser deduzida se tiver existido um ganho.

Com a mudança de sistema contabilístico que ocorreu nos últimos anos com a implementação do SNC, que se baseia nas IAS/IFRS, através do Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de julho, realizaram-se vários estudos para analisar o impacto desta transição (Ferreira, 2014, p. 26).

Um desses estudos foi realizado por Lopes e Costa (2010; citado por Ferreira, 2014, p. 26) e estes concluíram que os ativos e os passivos por impostos diferidos foram os que sofreram o maior impacto. Pois, segundo, estes autores:

(...) os impactos nos ativos por impostos diferidos se devem a diversas anulações, nomeadamente, de ativos intangíveis, de custos diferidos, de anulação de dívidas de outros devedores não correntes e da anulação de provisões para outros riscos e encargos. Já relativamente aos passivos por impostos diferidos, (...) as diferenças são oriundas, essencialmente, das reavaliações do imobilizado corpóreo. (Lopes e Costa, 2010; citado por Ferreira, 2014, p. 25)

Grande parte das empresas, segundo a doutrina, não tem qualquer registo nas rubricas de ativos e de passivos por impostos diferidos pois geralmente preferem o custo histórico e não a correção de valores no futuro.

Em termos contabilísticos podemos encontrar esta figura na NCRF 25 que tem o título “Impostos sobre o rendimento” e esta determina no seu parágrafo 1 que sempre que uma entidade regista um ativo ou um passivo, esta espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, esta Norma exige que uma entidade reconheça um passivo por impostos diferidos (ativo por impostos diferidos), com certas exceções limitadas.

2.4.1 - Reconhecimento dos passivos e ativos por impostos diferidos

Os impostos diferidos consistem nas diferenças de reconhecimento de itens do lucro contabilístico/fiscal que não são reconhecidos no lucro fiscal/contabilístico. Esta figura deve ser reconhecida em contrapartida do resultado de determinado exercício, ou em compensação da rubrica de capitais próprios.

Podemos, segundo Rosa (2010, p. 42), sistematizar o reconhecimento desta figura conforme é apresentado de seguida:

Figura 2 – Resumo do Reconhecimento de ativos/passivos por impostos diferidos¹²

Tipo de Diferença		Ativo/passivo p/ impostos diferidos	Reconhecimento
Ativo			
QE > BF	Temporária Tributável	Passivo por imposto diferido	Sim
QE < BF	Temporária Dedutível	Ativo por imposto diferido	Prudência
Passivo			
QE > BF	Temporária Dedutível	Ativo por imposto diferido	Prudência
QE < BF	Temporária Dedutível	Passivo por imposto diferido	Sim

Legenda - QE: Quantia Escriturada BF: Base Fical

Os passivos por impostos diferidos são quantias a pagar de impostos sobre os lucros em períodos futuros, respeitantes a diferenças temporárias. Segundo a NCRF 25 no seu parágrafo 15 um passivo por imposto diferido:

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).

Se é esperado que existam lucros fiscais nos exercícios futuros que deem a oportunidade de recuperar as diferenças temporárias dedutíveis, deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos. Este reconhecimento deve ser realizado aquando o balanço, reapreciando todas as situações que ainda não estejam reconhecidas.

¹² Retirado de Rosa, Liliana Isabel Eusébio em “Impostos Diferidos”

Os prejuízos fiscais devem ser reconhecidos, apenas se existir a possibilidade de haveram lucros tributáveis nos períodos em que estes podem ser usados.

Todavia, os ativos por impostos diferidos não devem ser reconhecidos quando advenham de *goodwill* negativo que tenha sido rotulado como rendimento diferido, ou do reconhecimento inicial de uma ativo ou passivo numa transação que não afete, no momento em que ocorreu, o resultado contabilístico ou o resultado fiscal.

Os impostos diferidos, segundo as Notas de Enquadramento do SNC, devem ser reportados nas seguintes contas específicas para esta figura:

2741 – Ativos por impostos diferidos: Nesta conta são registados “os ativos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias dedutíveis.”

2742 – Passivos por impostos diferidos: São aqui registados “os passivos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis.”

8122 – Imposto diferido: “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 – Imposto sobre o rendimento.*”

Por fim podemos acrescentar que as diferenças temporárias são as que originam impostos diferidos, pois podem criar uma antecipação ou diferimento no pagamento do imposto. Assim sendo podemos declarar impostos diferidos quando temos perdas por imparidade não aceites fiscalmente, ou vendas cujo recebimento é diferido, sub ou sobreavaliações de terrenos ou edifícios, entre outros.

Parte III – Impostos Diferidos: aplicação Prática

Capítulo 3 – Tratamento contabilístico e fiscal dos Impostos Diferidos

Para melhor compreendermos a aplicação dos impostos diferidos, torna-se necessário exemplificar a forma como devem ser mensurados. Esta exemplificação ocorre com base em exemplos práticos de cariz académico e não real.

Desta forma, adaptamos alguns exercícios que são utilizados pela OTOC na sua formação à distância. (Gonçalves, 2012)

3.1 – Exemplo 1: Ativos por Impostos Diferidos

A entidade ABC, Lda. reconheceu durante o período em gastos 50.000,00 € (que são aceites pela Autoridade Tributária) e reconheceu 100.000,00 € de rendimentos (que coincidem com o definido no CIRC).

À data de balanço de N verificou-se que o saldo de clientes incluía uma dívida a receber em mora há 5 meses no valor de 1.000,00. A dívida deveria ter sido liquidada nos 30 dias após a emissão da fatura. Após se terem realizado todos os esforços possíveis de cobrança não foi possível receber o valor em causa. No entanto, a empresa tem conhecimento de que este cliente está com graves dificuldades financeiras, e que a probabilidade de receber o montante em causa é muito remota.

Qual é a quantia que deve ser mensurado o ativo por imposto diferido, sabendo que a taxa de IRC é a que se encontra estipulada por lei e a taxa de derrama é de 1,5%?

Resolução:

Para resolvermos esta questão precisamos de ter em conta o artigo 28º-A do CIRC que determina quais são as perdas por imparidade que devem ser consideradas como cobrança duvidosa.

Já a NCRF 27, nos seus parágrafos 24 a 26 consagra quais são os dados a considerar perante a classificação de um ativo financeiro como perda por imparidade.

No respeitante à forma de reconhecimentos de impostos diferidos deve-se ter em atenção os parágrafos 53 a 57 da NCRF 25, que referem os cuidados que devemos ter aquando da contabilização de impostos diferidos.

Para determinarmos o valor que deve ser incluído nas contas de ativos por impostos diferidos, utilizamos a taxa de 21% de IRC e a taxa de derrama. Assim:

$$1000 \times (21\% + 1.5\%) = 225$$

Desta forma, os lançamentos contabilísticos a realizar, serão os seguintes:

Movimentos		Quantia
Reconhecimento de clientes de cobrança duvidosa		
Débito	213 - Clientes de Cobrança duvidosa	1.000,00 €
Crédito	2111 - Clientes Gerais	1.000,00 €
Reconhecimento de imparidade em clientes		
Débito	6511 - Perdas por imparidade em dívidas a receber – Clientes	1.000,00 €
Crédito	219 - Perdas por imparidade acumuladas	1.000,00 €
Reconhecimento do ativo por imposto diferido		
Débito	2741 - Ativos por impostos diferidos	225,00 €
Crédito	8122 - Imposto diferido	225,00 €

No Quadro 7 da Modelo 22 é necessário registar estes movimentos da seguinte forma:

Apuramento do Lucro Tributável			
		Resultado Líquido do período	701 X
		...	
		...	
A acrescentar		Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 4 art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721 1.000,00€
		...	
A deduzir		...	
		Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	766 225,00 €

A NCRF 25 implica que se reavalie a quantia escriturada à data de cada balanço, tornando-se necessário realizar a reversão, caso exista valor que não seja possível recuperar, de parte do saldo que se encontra na conta de impostos diferidos. Sendo que este facto não ocorre neste exemplo.

3.2 – Exemplo 2: Passivos por Impostos Diferidos

A gerência da entidade ABC, Lda. definiu como política contabilística, para os edifícios que possui, o modelo de revalorização. Assim, em junho contratou um perito para proceder à avaliação do único edifício que detém e onde se encontram os serviços administrativos e comerciais da entidade.

O valor de aquisição deste ativo foi 250.000,00, com uma vida útil estimada de 50 anos, segundo a estimativa feita pela gerência. As depreciações acumuladas, nesta data correspondiam a 25.000,00, e são aceites pela Autoridade Tributária. A entidade adotou o método da linha reta, por duodécimos, para o cálculo da depreciação a reconhecer anualmente.

O relatório do avaliador comprova que o valor de mercado deste edifício é 840.000,00. Em julho de N a entidade reconheceu o acréscimo na quantia escriturada do ativo

Qual é a quantia que deve ser mensurado o passivo por imposto diferido, sabendo que a taxa de IRC é a que se encontra estipulada por lei e a taxa de derrama é de 1,5%?

Resolução:

Para procedermos a esta mensuração necessitamos de ter em atenção os parágrafos 29 a 38 da NCRF 7. Estes referem os modelos de política contabilística, que estão à disposição das entidades, e que servem para avaliar os ativos fixos tangíveis que as entidades possuem. Os métodos definidos são o modelo do custo e o modelo da revalorização, sendo que a entidade optou pelo último.

Já o parágrafo 39, desta mesma NCRF, determina que caso haja lugar à revalorização, o aumento irá afetar o capital próprio e que este aumento deve ser reconhecido nos resultados até que aconteça a sua reversão devido a um decréscimo.

A NCRF 7 tem em conta o surgimento de impostos diferidos no seu parágrafo 42, referindo que caso existam efeitos nos impostos sobre o rendimento, estes devem ser reconhecidos conforme a NCRF 25.

Os movimentos contabilísticos a realizar serão os seguintes:

	Movimentos	Quantia	Cálculos
Eliminação das depreciações acumuladas			
Débito	438 – Depreciações acumuladas	25.000,00 €	25.0000/50 =
Crédito	432 – Edifícios e outras construções	25.000,00 €	5000 x 5
Reconhecimento do excedente de revalorização			
Débito	432 – Edifícios e outras construções	615.000,00 €	840.000 -
Crédito	5891 – Outros excedentes – Antes de imposto sobre o rendimento	615.000,00 €	250.000 + 25.000
Reconhecimento do imposto diferido			
Débito	5892 – Outros excedentes – Imposto Diferido	138.375,00 €	615.000 x (21%+1.5%)
Crédito	2742 – Impostos Diferidos – Passivos por impostos diferidos	138.375,00 €	
Reconhecimento das depreciações acumuladas			
Débito	642 – Ativos Fixos Tangíveis	18.666,67 €	615.000/45
Crédito	438 – Depreciações Acumuladas	18.666,67 €	(Vida útil remanescente do Ativo) +5.000
Reversão do passivo por imposto diferido			
Débito	2742 – Impostos Diferidos – Passivos por impostos diferidos	3.075,00 €	138.375/45
Crédito	8122 - Imposto diferido	3.075,00 €	

Realização do excedente de revalorização – antes de impostos diferidos			
Débito	5891 – Outros excedentes – Antes de imposto sobre o rendimento	13.666,67 €	615.000/45
Crédito	56 – Resultados Transitados	13.666,67 €	
Realização do excedente de revalorização – impostos diferidos			
Débito	56 – Resultados Transitados	3.075,00 €	138.375/45
Crédito	5892 - Outros excedentes – Imposto Diferido	3.075,00 €	

Ao contrário do exemplo anterior, que não afeta o balanço, pois a quantia mantêm-se igual só muda de conta, só influenciando positivamente o resultado líquido. O mesmo não sucede aqui, pois ocorre uma alteração de valor que implica modificações no balanço da entidade à data da revalorização do ativo.

Neste caso, de forma semelhante ao anterior, também é necessário preencher o Quadro 7 da Modelo 22 da seguinte forma:

07 Apuramento do Lucro Tributável			
	Resultado Líquido do período	701	X
	...		
	...		
A crescer	Perdas por imparidade de ativos não correntes (art. 31º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34º, n.º 1), não aceites como gastos	719	13.666,67 €
	...		
	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	725	3.075,00 €
	...		

Conclusão

Este trabalho tem como principal objetivo descrever as tarefas realizadas durante o estágio curricular na empresa *My Business, Lda*, bem como analisar a relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade de divergência ou de aproximação entre estas duas áreas.

O interesse nestas matérias surgiu após uma pequena interação que tivemos durante duas semanas, num gabinete de contabilidade, com estes temas e onde pode observar a relação tanto de amizade como de inimizade entre ambas. A esta experiência juntou-se o estágio curricular, que foi realizado na *My Business* consultores financeiros e Informáticos, Lda., onde também se observou a interação entre a contabilidade e a fiscalidade.

No Capítulo I realizamos a caracterização da entidade acolhedora do estágio, como esta se organiza e quais são as atividades que a *My Business* pratica e oferece aos seus clientes. Neste capítulo refere-se quais foram as tarefas executadas, ao longo dos cinco meses de estágio, explicando-as individualmente e de forma pormenorizada. No final do Capítulo I realiza-se a análise crítica do estágio que efetuou e o que aprendeu com a realização das tarefas referidas anteriormente.

Ao longo do Capítulo II desenvolveu-se o tema da aproximação, ou divergência, entre a contabilidade e a fiscalidade, realizando uma revisão de literatura sobre o tema. Podemos concluir, através desta análise, que dependerá dos sistemas contabilísticos e fiscais existentes no país, a determinação da intensidade da dependência, ou da independência, destas duas áreas.

Pode-se afirmar, após este estudo, que a doutrina, um pouco por todo o lado, se dedicou ao debate sobre esta relação, criando as mais variadas classificações que têm como fundamento várias características. Preferiu-se adotar, para determinar a influência que ocorre em Portugal, a classificação através da classificação dos sistemas contabilísticos, isto é a corrente anglo-saxónica e a corrente continental-europeia, sendo que Portugal, pelo que se pode verificar, se enquadra na corrente continental-europeia. É

um país com uma profunda tradição legal em que as normas que são implementadas nestas áreas dão geralmente a primazia à fiscalidade e não tanto aos princípios contabilísticos, apesar de já existirem algumas exceções em que a contabilidade e a fiscalidade legislam lado a lado. Todavia, com a introdução das Normas Internacionais de Contabilidade esta distinção entre os sistemas contabilísticos e fiscais desvanece-se um pouco e, em Portugal, com o SNC, ficou mais claro a autonomia entre as duas áreas.

Analisou-se, ainda, neste trabalho, a existência no ordenamento jurídico português de uma figura chamada impostos diferidos, e que se optou por estudar por ser uma dos grandes exemplos da existência da relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Esta figura é uma das mais estudadas na divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, daí ter sido selecionada como exemplo desta relação no ordenamento jurídico português.

Após a sua análise no Capítulo III pode-se concluir que os impostos diferidos surgem devido a diferenças entre os valores de rendimentos ou gastos que foram registados contabilisticamente dos que são na realidade fiscal. Estas diferenças surgem, pois as formas de cálculo variam não sendo iguais para fins fiscais e para fins contabilísticos, mesmo existindo uma dependência entre estas áreas e uma interdisciplinaridade.

Depois da realização do estágio, em conjunto com as análises efetuadas no âmbito deste relatório, chegou-se à conclusão que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é uma parte relevante da profissão de um contabilista. Concluímos, que os impostos diferidos são um dos melhores exemplos da complicada relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade. Viu-se também que a matéria dos impostos diferidos é complexa, sendo essa uma das razões que levam muitas empresas a não os divulgar. Isto acontece com a *My Business*, pois esta empresa opta por não reportar impostos diferidos para nenhum dos seus clientes, devido à complexidade da matéria e custos que poderá implicar, bem como, e acima de tudo, à não obrigatoriedade dos mesmos. Afinal, a maioria da carteira de clientes da empresa são pequenas e médias empresas, as quais muitas vezes aplicam a norma contabilística do micro entidades e das pequenas empresas. Foi esta a razão da escolha do tema, pois, estudando melhor este assunto,

forneceu à entidade acolhedora uma base de trabalho para, no futuro, esta a poder usar quando tal se revele necessário.

Para finalizar, a análise a este tema permitiu-nos responder à questão que se encontra colocada pelo título deste relatório. Actualmente não se pode afirmar que exista uma aproximação ou uma divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, mas antes uma coexistência. Estas áreas têm de trabalhar em simultâneo, não se podendo eliminar uma à outra nem sendo possível por nenhuma de parte nenhuma de parte. Uma das provas desta coexistência são os impostos diferidos, pois estes surgiram como forma de atenuar as divergências que existem entre a contabilidade e a fiscalidade, ou seja, tentam ser uma forma de garantir a sua coexistência.

Referências Bibliográficas

Alves, Gabriel Correia & Costa, Carlos Baptista da (2014), *Contabilidade Financeira*, Rei dos Livros

Costa, Carlos Baptista da (2010), *Auditoria Financeira*, Rei dos Livros

Cuzdriorean, Dan Dacian (2010), "The Relationship Between Accounting And Taxation: A Brief International Literature Review", *Annals of Faculty of Economics*, 1(1), 496-502.

<http://core.kmi.open.ac.uk/download/pdf/6336523.pdf>

Cuzdriorean, Dan Dacian & Mătiș, Dumitru (2012), "The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation." *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(1), 28-43.

<http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1420121/02.pdf>

Ferreira, Hugo A. L. (2014), "Impostos Diferidos: Uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas", Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, ISCAP.

<http://hdl.handle.net/10400.22/506110>

Ferreira, Rogério Fernandes (1999), *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Lisboa: Editorial Notícias

Gonçalves, Cristina (2012), "Impostos Diferidos", *Formação à distância da OTOC – DIS0712*

[http://www.lmfbusiness.com/dupliconta/d-dmin/ANEXOS/Sebenta DIS0712.pdf](http://www.lmfbusiness.com/dupliconta/d-dmin/ANEXOS/Sebenta%20DIS0712.pdf)

Guimarães, Joaquim F. da C. (2000), *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português, uma abordagem aos relatórios e contas das empresas*, Lisboa: Editores Vislis

Hoogendoorn, M.N. (1996), "Accounting and taxation in Europe - A comparative overview", *European Accounting Review*, 5, pp. 783-794

<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=6a6db3ab-f9ee-474a-9c8a-99ef5df8c692%40sessionmgr113&vid=2&hid=125>

James, Simon (2002), "The relationship between Accounting and taxation".

<https://ore.exeter.ac.uk/repository/handle/10036/47557>

Lamb, M; Nobes, C; Roberts, A (1998), "International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting", *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)*, 28, 3, pp. 173-188

<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=6a6db3ab-f9ee-474a-9c8a-99ef5df8c692%40sessionmgr113&vid=14&hid=125>

Nobes, Christopher; Parker, Robert (2008), *Comparative International Accounting*, Essex: Pearson Education Limited

Pais, Cláudio (2000), *Impostos sobre os lucros: A contabilização dos Impostos Diferidos*, Áreas Editora

Pereira, Hélio F. R. M; Pires, Amélia M. M.; & Rodrigues, J. P. de A. (2014), "A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da sua envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida sobre a influência que é exercida pela fiscalidade".

<https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/9312>

Rocha, A. Silva (2007), "Contabilidade e Fiscalidade: passado, presente e futuro", *Revista TOC*, 89, 43-49.

http://www.otoc.pt/downloads/files/1187632066_43a49_contabilidade.pdf

Rodrigues, J. M. (2012), "A Relação Entre a Contabilidade e a Fiscalidade em Portugal: Evolução Recente e Determinantes".

<http://hdl.handle.net/10216/76147>

Rosa, Liliana Isabel Eusébio (2010), "Impostos Diferidos", Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão – Especialização em Contabilidade, FEUC

<http://hdl.handle.net/10316/14010>

Sampaio, Maria de Fátima Rodrigues Cravo de (2000), *Contabilização do Imposto Sobre o Rendimento das Sociedades*, Lisboa: Editores Vislis

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

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

- Legislação Consultada:

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Código do Trabalho

Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho

Lei nº 35/2010, de 2 de setembro

Portaria nº 55/2010 de 2 de janeiro