



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO
CICLO DE ESTUDOS INTEGRADO CONFERENTE DO GRAU DE
MESTRE EM
GESTÃO - GESTÃO FISCAL
2015-2018

RESULTADO CONTABILÍSTICO VERSUS RESULTADO FISCAL
Uma diferença substancial e os seus efeitos de cash-flow

Dissertação apresentada no Instituto Superior de Gestão
para obtenção do Grau de Mestre em Gestão Fiscal.
Orientador: Professor Doutor Vasco Valdez

João Paulo Schaller Dias Gonçalves
Aluno N.º: 21500205

1. INTRODUÇÃO

A problemática e o grau de diferença entre o resultado contabilístico e resultado fiscal tem vindo a ser tratado de uma forma sistemática e com muito a propósito por algumas das mais competentes personalidades do espectro da nossa economia.

Esta diferença tem vindo a agravar-se muito por força das necessidades crescentes dos estados para financiar os seus deveres enquanto estruturas que garantem o bem-estar das populações.

É sabido que vários são os óbices ao desenvolvimento da nossa economia, a sua falta de competitividade é explicada por muitos factores, destacando entre muitos, a sua deficiente consistência no financiamento, com o estrangulamento das empresas potenciado pelos problemas do sistema financeiro, a morosidade do sistema judicial português que também assume importantes premissas decisórias na relação com os agentes detentores de capital para investir, mas também o sistema fiscal em voga e a sua permanente difícil relação com a estabilidade.

Para termos ideia, nos últimos 5 anos a taxa de IRC, imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, alterou três vezes, passando de 25% em 2012 para 23% em 2013 e 21% em 2016.

Só em 2015 foram aprovadas mais de 25 medidas legislativas a alterar as regras deste jogo económico, isto num mercado global tão competitivo não pode resultar numa grande coisa positiva para a nossa economia.

As empresas e conseqüentemente os grupos económicos multinacionais olham para as questões da estabilidade com grande atenção valorizando de sobre maneira estas questões, dedicando e empenhando muitos recursos na optimização da sua situação fiscal.

O sistema contabilístico português baseado no apuramento do lucro pelo SNC – Sistema de Normalização Contabilística caracteriza-se como suporte ao apuramento do resultado fiscal, este que é a consequência da aplicação das especificidades do sistema fiscal português

corrigindo o resultado contabilístico e alterando a colecta que resultaria directamente com a aplicação da taxa de IRC sobre o resultado contabilístico.

Este estudo procura analisar e quantificar a influência da fiscalidade no apuramento da colecta em Portugal, bem como mostrar de como nos últimos 5 anos as alterações da fiscalidade influenciaram negativamente os cash-flows disponíveis das empresas.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade, fiscalidade, resultado contabilístico e resultado fiscal, Portugal

1. ABSTRACT

The problem and the degree of difference between the accounting result and the tax result has been systematically and very purposefully handled by some of the most competent personalities in the spectrum of our economy.

This difference has been greatly aggravated by the growing needs of the states to finance their duties as structures that guarantee the well-being of the populations.

It is known that several obstacles to the development of our economy, its lack of competitiveness is explained by many factors, highlighting among many, its poor consistency in financing, the bottleneck of companies boosted by the problems of the financial system, the slowness of the a Portuguese judicial system that also assumes important decision-making premises in the relationship with the agents that hold capital to invest, but also the fiscal system in vogue and its permanent difficult relationship with stability.

In order to have an idea, in the last 5 years the corporate income tax (IRC) rate has changed three times, from 25% in 2012 to 23% in 2013 and 21% in 2016.

Only in 2015 have more than 25 legislative measures been adopted to change the rules of this economic game, this in such a competitive global market cannot result in a big positive thing for our economy.

Companies and, consequently, multinational economic groups look at stability issues with great attention, valuing these issues in a clear way, dedicating and investing many resources to optimize their fiscal situation.

The Portuguese accounting system based on the profit calculation by the SNC - Accounting Standardization System is characterized as a support to the calculation of the tax result, which is the consequence of the application of the specificities of the Portuguese tax system correcting the accounting result and altering the collection that would result directly with the application of the IRC rate on the accounting result.

This study seeks to analyze and quantify the influence of taxation in the collection of taxpayers in Portugal, as well as to show how in the last five years tax changes have negatively influenced the available cash-flows of companies.

KEY WORDS: accounting, taxation, accounting result, tax result, Portugal

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CEAA – Cláusula Específica Anti-Abuso

CGAA – Cláusula Geral Anti-Abuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CISV – Código do Imposto Sobre Veículos

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPT – Código de Processo Tributário

CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CT – Código do Trabalho

DL- Decreto-Lei

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IUC – Imposto Único de Circulação

Km's - Quilómetros

LGT – Lei Geral Tributária

Mod. - Modelo

OE – Orçamento do Estado

SNC – Sistema de Normalização Contabilístico

TA – Tributação Autónoma

PwC – PricewaterhouseCoopers

% - Percentagem

€ - Euros

2. AGRADECIMENTOS

O espaço que aqui dedico aos agradecimentos, seguramente não me permite agradecer, como devia e gostaria, a todas as pessoas que, ao longo do meu percurso de vida me ajudaram, direta ou indiretamente, a cumprir os meus objectivos e a realizar as várias etapas da minha vida.

Desta forma, deixo apenas algumas palavras, mas um sentido e profundo sentimento de reconhecido agradecimento por tudo o que fizeram por mim.

À memória do meu avô que o sinto todos os dias no meu coração, à minha avó e na sua força inspiradora.

Ao Professor Doutor Miguel Varela, pelo apoio na realização do sonho de ser professor no ISG, onde permaneço a leccionar com o maior dos prazeres.

Ao meu orientador da dissertação, Professor Doutor Vasco Valdez agradeço a sua disponibilidade, proximidade, apoio e paciência, e a certeza que não poderia chegar aqui sem ele.

A todos os amigos a quem pude confidenciar e partilhar as minhas experiências e a força que todos me deram para eu continuar nesta pequena jornada.

Um agradecimento muito especial à minha mulher e companheira, a quem me faltam os adjectivos para descrever a ajuda, o amor, o carinho, a compreensão e a paciência.

Por último, deixo a todos uma frase que, entretanto, aprendi e que todos deviam reflectir nela... “porque a vida é demasiado curta para ser pequena... vivam-na se faz favor!!!”.

A todos, o meu muito obrigado, não por fazerem parte da minha vida, mas por serem a minha vida!!!!

Obrigado!

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO.....	2
1.	ABSTRACT	4
	Lista de siglas e abreviaturas.....	6
2.	AGRADECIMENTOS	7
3.	REVISÃO DE LITERATURA.....	9
4.	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA/PROBLEMÁTICA	12
5.	QUESTÕES E OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO.....	13
6.	PLANO DE INVESTIGAÇÃO E METODOLOGIA.....	14
7.	RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	15
8.	A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA.....	16
8.1.	A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO	19
9.	O SISTEMA CONTABILÍSTICO.....	23
10.	“ESTRUTURA CONCEPTUAL” DA CONTABILIDADE E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	28
11.	O SISTEMA FISCAL.....	42
11.1	Direito fiscal e fiscalidade.....	47
11.2	As reformas fiscais, a atual e as históricas	50
11.3	A Lei Geral Tributária.....	51
11.4	Hierarquia das leis, tributos e conceito de tributação direta e indireta	55
12.	AS RELAÇÕES ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE.....	58
13.	AS POLÍTICAS CONTAB. E FISCAIS, EVOLUÇÕES NOS ÚLTIMOS 5 ANOS.....	62
13.1	OS IMPOSTOS E A CURVA DE LAFFER.....	67
13.2	Principais alterações IRC 2013 a 2018.....	69
13.2.1	No ano de 2013	69
13.2.2	No ano de 2014	71
13.2.3	No ano de 2015	73
13.2.4	No ano de 2016	73
13.2.5	No ano de 2017	75
13.2.6	No ano de 2018	76
14.	As conclusões desta reflexão em termos académicos	78
15.	A SITUAÇÃO FISCAL DAS EMPRESAS NOS RELATÓRIOS ANUAIS.....	82
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	90

3. REVISÃO DE LITERATURA

Sendo um tema muito tratado, quer em Portugal, quer no Brasil por exemplo, e quase sempre na vertente da comparação dos dois conceitos, existem também algumas reflexões sobre esta especificidade que pretendo investigar e demonstrar que é o da influência desta *décalage* entre estes dois resultados e a sua influência na vida das empresas ajudando assim a compreender o como a instabilidade fiscal é determinante na tomada de decisão de investimento.

Ana Maria Rodrigues (2012) foca a sua reflexão muito fundamentalmente no conceito de justo valor dos activos das empresas e a sua concorrência para o apuramento do resultado contabilístico e resultado distribuível não tratando o que na minha opinião seria interessante do impacto que o resultado fiscal teria no resultado distribuível atendendo ao cash-flow disponível mantendo a solidez financeira da empresa.

Nas suas conclusões ressalta uma que a aplicação do justo valor conduz, para alguns activos, ao reconhecimento de gastos e rendimentos não realizados na Demonstração dos Resultados.

Com este método a utilização do justo valor pode aprofundar os efeitos da fase do ciclo em que nos encontrarmos, funcionando como pro-cíclica, e não como seria desejável contra-ciclo, reforçando os efeitos positivos nas fases ascendentes e os efeitos negativos nas fases descendentes do ciclo, as alterações no justo valor são ganhos meramente potenciais.

João Miguel Silva, Revisor oficial de Contas (2014), no seu artigo trata dos conflitos emergentes entre a contabilidade e a fiscalidade explicando nas suas conclusões que o modelo vigente/existente assenta o apuramento do lucro fiscal, apontando que o tratamento fiscal por parte das empresas muitas vezes se encontra divergente em relação aos princípios contabilísticos geralmente aceites e navegando muitas vezes as empresas de encontro a premissas que alteram a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras.

O SNC que privilegia os princípios e não tanto as regras fiscais exige uma grande atenção por parte das entidades auditoras na razoabilidade muitas vezes abusiva da fiscalidade.

Márcio Pereira (2013) tratando o impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras nas suas conclusões afere que em primeira instância o principal objetivo das demonstrações financeiras é o de prestar informações aos seus utentes sendo eles os accionistas, gestores, bancos, e em consequência as informações prestadas à administração tributária.

Sendo o principal objetivo das empresas a maximização do lucro e a máxima remuneração aos seus accionistas o efeito fiscal apresenta-se como um fator que faz diminuir os resultados, concluindo que o resultado contabilístico e fiscal são à partida diferentes.

Nas suas pesquisas ele conclui que os impostos diferidos são como que uma aproximação destes dois fenómenos de molde a dar alguma realidade às conclusões.

Desta forma, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade pode provocar impactos significativos nas demonstrações financeiras evidenciados por intermédio do relato dos impostos diferidos.

Sandra Videira (2013) vem tratar também a problemática da adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável, ressaltando esta aplicação na sua relação apertada com a fiscalidade.

Da sua reflexão ressalta o fato de que a adopção das normas internacionais de contabilidade como referencial de normalização é um processo dificilmente reversível, quer em sede de harmonização contabilística na União Europeia, quer a nível nacional.

O modelo de normalização contabilística de aceitação a uma escala mundial será cada vez mais uma obrigação no contexto de globalização económica.

As relações entre contabilidade e fiscalidade são pautadas por um modelo de dependência (ainda que parcial), o impacto fiscal da adoção das normas internacionais de contabilidade configura um potencial foco de tensão.

A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável colide muitas vezes com as especificidades fiscais e jurídicas.

Sara Nascimento e Cristina Góis (2014) estudam esta problemática sob o ponto de vista estatístico e económico, coisa que até á data foi uma lufada de frescura em todas as teses lidas.

Assim, este estudo descreve o relato financeiro português como fazendo parte dos países com um sistema contabilístico continental, segundo o qual a principal finalidade da contabilidade é o suporte ao apuramento do resultado fiscal.

Analisaram então a influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal medindo do ponto de vista estatístico essa influência para anos específicos.

A investigação realizada procurou dar resposta a três questões específicas:

- (1) as regras de tributação influenciam a contabilidade em Portugal?
- (2) a fiscalidade é o único factor que influencia a contabilidade portuguesa?
- (3) o grau de influência da fiscalidade na contabilidade foi afectado pela adoção do SNC?

Chegaram a conclusões muito interessantes com os resultados obtidos que permitiram responder às duas primeiras questões, evidenciando que a fiscalidade influencia a contabilidade em Portugal, mas não a explica na totalidade.

Existe muito mais literatura que pretendo consultar e discutir pelo que continuarei a procurar ajuda ás questões que pretendo verem satisfeitas com o presente estudo.

4. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA/PROBLEMÁTICA

A problemática da discrepância destes dois conceitos exige que nos debruçemos primeiro na compreensão de inúmeros conceitos que pretendo abordar de molde a mais facilmente possamos reflectir sobre este impacto cada vez mais importante na vida das empresas e consequentemente na nossa economia e na nossa sociedade por inerência.

Assim, a definição da contabilidade enquanto ciência a sua relevância / importância na determinação do resultado contabilístico será prematuramente o tema a abordar assumindo o sistema contabilístico vigente uma importância primordial.

Seguidamente e para podermos estar aptos a comparar tentarei abordar o sistema fiscal português de molde a podermos enquadrar ideias.

A abordagem ás relações entre a contabilidade e a fiscalidade, fazendo uma resenha histórica sobre as grandes alterações fiscais nos últimos 5 anos e a sua complexidade procurando neste caminho saber distinguir políticas contabilísticas e políticas fiscais bem como o seu impacto.

O impacto sobre o cash-flow das empresas e as coletas realizadas pelo estado estarão pois na ordem do pensamento que pretendemos desenvolver.

5. QUESTÕES E OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO

Já chamei a atenção para quase todos os aspetos que pretendo abordar neste trabalho.

Assim procurarei responder as seguintes questões:

- (1) as regras de tributação influenciam a contabilidade em Portugal?
- (2) a fiscalidade é o único factor que influencia a contabilidade portuguesa?
- (3) o grau de influência da fiscalidade na contabilidade foi afetado pela adoção do SNC?
- (4) Qual a percentagem de agravamento no resultado fiscal resultante da aplicação da fiscalidade?

6. PLANO DE INVESTIGAÇÃO E METODOLOGIA

Para levar a cabo este trabalho e após a definição de todos os conceitos que pretendendo serem relevados, concentrei a investigação nos últimos cinco (5) anos fiscais, e tentarei abordar todas as alterações com relevância no apuramento do resultado fiscal e no condicionamento do apuramento do resultado contabilístico.

Pautei a minha investigação em cima da documentação existente sobre o tema, quer nas reflexões já existentes e outras que permitam novas ideias a acrescentar.

Foi também importante a ajuda que obtive na consulta às normas existentes e legislação do sistema fiscal português.

7. RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Com este trabalho, o que pretendo é de uma forma muito sistemática demonstrar a enorme influência que a fiscalidade tem sobre os comportamentos das empresas, nomeadamente sobre a influência nos seus cash-flows das contínuas mudanças na fiscalidade e como nos últimos 5 anos a instabilidade fiscal teve um efeito devastador sobre as tesourarias das empresas e do seu desempenho.

Pretendi ainda demonstrar que esta instabilidade é realmente uma das causas maiores da falta de vontade ao investimento e como pensam os responsáveis das empresas sobre toda esta temática.

8. A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA

Muito se tem lutado para considerar a contabilidade uma ciência. Esta luta incessante na procura de dotar e considerar a contabilidade base de todo o sistema financeiro será à partida uma luta ganha.

Com efeito, podemos afirmar que toda a base do sistema financeiro assenta neste conceito e nos seus princípios. Considerá-la como uma ciência advém do fato de esta tratar das alterações e modificações, incrementos e subtrações no património. Ao seu conceito base, nomeadamente, o possuir de um objecto de estudo, nomeadamente este objecto de estudo, assente em objectivos específicos, através de requisitos e princípios próprios leva a que ela esteja debaixo do chapéu das ciências sociais, nomeadamente nas ciências ligadas á gestão.

QUADRO COMPARATIVO DA CONTABILIDADE ENQUANTO CIÊNCIA

REQUISITOS LÓGICOS NECESSÁRIOS A UMA CIÊNCIA	REQUISITOS CUMPRIDOS PELA CONTABILIDADE
Analisar o objeto sob um qualquer aspeto particular	A Eficácia ou Satisfação das necessidades plenas das células sociais é o aspeto sob o qual a riqueza é observada.
Levantar hipóteses válidas	Hipóteses sobre potencialidades do património, enquanto contingência, por exemplo, são frequentes.
Estudar os fenómenos com rigor analítico	Análise de liquidez, análise de custo, análise de retorno de investimento etc.
Possuir métodos básicos de estudo	Os métodos aplicados sobre os fenómenos e indutivos axiomáticos são os básicos
Enunciar verdades de valor universal	Ex. Quanto maior a velocidade do capital circulante, tanto menor a necessidade de capital próprio.

Permitir previsões	Orçamentos financeiros; de custos; de lucros etc. são usuais.
Acolher correntes doutrinárias	Contabilidade geral; contabilidade de custos; Controlo de gestão; etc.
Possuir teorias próprias	Teoria das alterações de património e seu equilíbrio; Teoria do Rédito; Teoria do Valor; Teoria das Funções Sistemáticas etc.
Basear-se em conhecimentos de natureza tradicional conquistados	A teoria contabilística é milenar
Prestar utilidade	Aplicam-se os modelos de comportamento das riquezas para gestão empresarial e institucional à orientação de investimentos; ao controle orçamental e fiscal; a produção de meios de decisão e gestão, etc.

Fonte: LOPES DE SA, 1999.

Esta acção de transformação é feita directa e indirectamente por intermédio do dia-a-dia das organizações e no limite pelas próprias pessoas.

A aplicação de métodos quantitativos como sua principal arma de acção junto dos patrimónios das organizações, leva a que esta seja a principal base de avaliação socioeconómica da sociedade, registando de acordo com a sua natureza todas as acções que recaem sobre o património quantificando-o e dando-lhe importância e relevância económica.

O registo e quantificação das alterações ao património, consequência das operações entre as organizações são o único meio que temos para avaliar o seu peso na saúde financeira das organizações, permitindo a sua avaliação presente e futura, os seus caminhos e fornecendo instrumentos importantes no que respeita á criação de valor, influenciando todos os graus da sociedade, desde as famílias até ao estado enquanto guardião da colecta de impostos.

É ainda um meio pelo qual as organizações se permitem ser avaliadas, conhecendo para o seu passado e a forma como evoluíram e como poderão evoluir.

Assim a contabilidade está capaz de fornecer as informações úteis e indispensáveis nas ajudas para as tomadas de decisão de gestão.

É histórica a existência da contabilidade. Com efeito, desde os primórdios que esta é conhecida como base de todo o sistema financeiro desde o mais rudimentar até á complexidade das operações financeiras de hoje em dia.

Xavier Filho (2006) na sua reflexão sobre a origem do pensamento contábil e seu desenvolvimento, diz-nos “desde sua aparição na terra, a civilização utiliza a natureza e tudo o que ela oferece para sua sobrevivência. Porém, chegou um momento em que o deslocamento se tornou longo demais para apenas buscar os suprimentos necessários às actividades diárias. Desta forma, os homens começaram a buscar suprimentos e se alojar em ambientes que lhes fossem seguros e confortáveis para permanecerem por um tempo maior.” Ainda conforme Xavier Filho (2006), “neste momento, tornou-se inevitável que se agrupassem e, assim, também apareceram os conflitos, não apenas sociais, mas também os funcionais. A busca de saúde, bem-estar, as relações ali existentes, a formação da cultura e o domínio dos bens pertencentes ao indivíduo e ao grupo foram se tornando, cada vez mais, necessários”, um sistema de organização do património de cada um tornou-se indispensável e inevitável.

8.1. A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Ao longo da história a contabilidade foi evoluindo e em interação direta com a sociedade. A necessidade de um controlo cada vez maior sobre os assuntos, a cada vez maior profissionalização das temáticas financeiras e a especialização apurada do mundo financeiro teve sempre a sua base numa evolução contínua e profícua da contabilidade.

A figura do guarda livros, mais tarde contabilista, técnico de contas, ou agora contabilista certificado, é e foi sempre, apesar das mutações de nome, a figura central desta evolução e consequentemente a base de confiança de todo o sistema financeiro.

A contabilidade enquanto sistema de informação assenta numa premissa cada vez mais importante na gestão que é, a necessidade cada vez mais premente das organizações poderem ter acesso a informações fidedignas exactas e claras, de molde a poderem com segurança apoiar as suas decisões de gestão. A complexidade das operações financeiras, a globalização, em que é indiferente o espaço na tomada de decisão, e a procura da excelência na gestão leva a que o produto deste trabalho da contabilidade seja um “*plus*” na sua relevância e importância.

Falar em contabilidade como sistema de informação, é entender um conjunto de relações, internas e externas, formando um imenso sistema de interações, onde a informação é a base e o seu registo o resultado final.

Segundo Clóvis Luís Padoveze em Contabilidade Gerencial (2004), “Informação é o dado processado de forma a ser entendido pelo seu receptor, e a transferência de informação é a comunicação”. A definição da relevância, da importância da informação e a sua arrumação de modo entendível e contextualizada, permite a redução da subjectividade e consequentemente a segurança da tomada de decisão e da sua qualidade.

Um sistema não é mais do que a soma das relações entre as partes integrantes e interrelacionais de uma organização, no fundo todos os agentes que se relacionam direta e indiretamente com a organização, tendo com elas uma relação de alguma forma dependente e organizada.

Em termos empresariais, esta dialéctica consubstancia-se num ambiente considerado como um todo em que a soma destas relações constitui de fato uma organização conjunta e considerada como um todo e nunca como relações puramente individuais.

Os sistemas podem ser abertos ou fechados, sendo que a diferença entre eles está na forma de relacionamento entre os diversos agentes económicos. Os sistemas abertos têm como característica fundamental a interacção com o exterior ao contrário dos fechados que não têm essa característica.

Estes sistemas são considerados sistemas porque, tem um objectivo fundamental, porque têm pontos que por si só fazem com que o próprio sistema funcione.

A contabilidade como sistema de informação, tem em vista o apuramento da situação patrimonial das organizações e baseia-se no popular, “sistemas das partidas dobradas”, que é como vulgarmente se explica o seu método em que a um movimento ou mais do que um movimento devedor ele necessariamente obrigará a um ou mais movimentos a crédito.

No seu Art.º 17º do código de imposto de rendimento de pessoas colectivas, que pretende definir as regras da determinação do lucro tributável, no seu número 1, diz-nos o seguinte, “O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”, sendo que ao código se referem obviamente o código de imposto de pessoas colectivas, vulgo, CIRC.

Perante esta constatação de que a base de tudo será a contabilidade, esta deverá estar obviamente organizada de acordo com as regras que regulam internacionalmente a feitura dessa mesma contabilidade das organizações e de acordo com a legislação em vigor aplicáveis de acordo com a actividade específica de cada uma delas.

Assim, a partir do que for apurado na contabilidade, emanará o lucro tributável, que corrigido nos termos da legislação fiscal em vigor na altura se determinará a colecta e consequentemente o montante a entregar nos cofres do tesouro.

Esta é uma das funções da contabilidade enquanto sistema de informação, alimentar a máquina fiscal e tributária proporcionando a tão necessária receita fiscal contribuindo decisivamente para o bem-estar social, uma das muitas funções do estado perante a sociedade.

Pessoalmente acho que seria perfeitamente justo o contabilista certificado ser remunerado por parte do Estado, muito por força do serviço público que presta à sociedade.

Uma outra vertente e não menos importante da contabilidade enquanto sistema de informação tem a ver com o fornecimento de informação para o ambiente empresarial. Com base neste conceito novos ramos no sistema financeiro foram surgindo como por exemplo o chamado de “controlo de gestão”.

A análise financeira, procura, a partir do exame de documentos contabilístico-financeiros históricos, examinar a evolução da situação financeira da empresa com o objectivo de detectar tendências futuras.

Trata-se de um conjunto de técnicas aplicadas não só por observadores externos (bancos, Estado, futuros investidores, entre outros) mas também no interior da própria empresa pelos gestores integrados na área do Controlo de Gestão, no sentido de analisar criticamente o desempenho da empresa e propor medidas correctivas para o futuro.

A Contabilidade, tem como fundamental objectivo o fornecimento de informação essencial para as tomadas de decisão, quer a montante, em que se constroem os cenários futuros na chamada gestão orçamental e a jusante com o apuramento dos desvios em relação ao previsto a sua explicação e a tomada de decisão no que concerne às correções que se acharem por bem tendo por base os objectivos organizacionais.

O controlo de gestão, relativamente novo no nosso meio financeiro, tornou-se quase que indispensável na actividade das organizações. A velocidade dos acontecimentos no nosso mundo globalizado não permite que não haja um controle apertado quase que diário sobre tudo o que se passa na e em volta das organizações.

Este modelo de gestão integrado nas organizações e constantemente monitorados, são realizados perfeitamente dentro do ambiente contabilístico, criando modelos de report que ajudam de sobre maneira a tomada de decisão em tempo real e recorde por parte da gestão.

Masayuki Nakagawa (1993), diz-nos que “O *controller* acaba tornando-se o responsável pelo projecto e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da *accountability* da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação” e “A missão de uma empresa é sua razão de ser e poder ser expressa em diversos níveis de abstracção”.

Por aqui entende-se que a empresa traça o seu caminho, de acordo com os objectivos a que se propõem e estando sujeita às diversas interacções com o mundo exterior enquanto sistema aberto deverá monitorizar os seus indicadores de molde a poder controlar e corrigir eventuais discrepâncias e desvirtuamentos em relação aos seus objectivos principais.

Em suma, a contabilidade deve ser vista como um sistema que serve de base de informação ao universo dos utentes da informação financeira e permite três tipos de análises fundamentais.

Análise da Liquidez (tradicional)	Averiguar em que medida a empresa dispõe de meios financeiros adequados às suas necessidades, de modo a poder funcionar com independência perante terceiros.
Análise da Rendibilidade (tradicional)	Capacidade da empresa gerar fluxos financeiros positivos (lucro).
Análise do Risco (moderna)	Variabilidade destes fluxos financeiros no futuro.

Ópticas da Análise Financeira / Utentes

Pequeno Accionista	Interessa o dividendo;
Grande Accionista	Sacrifica lucros no presente para obter maiores lucros no futuro;
Fisco	Interessa a formação de resultados;
Bancos	Interessa efectuar uma análise mais profunda, em função dos prazos e montantes de crédito já concedidos ou a conceder;
Trabalhadores	Interessa analisar a estabilidade da empresa, as suas perspectivas de crescimento e possíveis critérios na distribuição dos resultados;
Fornecedores	Interessa saber se a empresa continua a ter capacidade de solver os seus compromissos;
Estado	Interessa analisar a empresa, para averiguar da sua capacidade em contribuir para a resolução dos problemas nacionais: défice orçamental, défice da Balança de Pagamentos, desemprego, assimetrias regionais, outros;
Clientes	Interessa analisar se a empresa está financeiramente qualificada, se poderá haver rupturas de fornecimento, se os prazos que lhe são concedidos correspondem aos prazos médios de recebimentos da empresa;

9. O SISTEMA CONTABILÍSTICO

Tendo em conta o sentido lato do conceito de sistema, temos que este significa uma organização específica de elementos que se relacionam entre si e que poderão ser objecto de registo.

Na sua tese, sistemas de informação e sistema contabilístico, os docentes Dr. João Simões do IP Guarda e Dra. Maria do Céu Alves da UBI definem sistema contabilístico como, “*sistema contabilístico é um sistema de informação e como tal a qualidade da informação gerada afecta a capacidade dos gestores de tomarem decisões apropriadas ao gerir e controlar as actividades da entidade e a preparar relatórios Financeiros fiáveis.*”.

Ao juntar a este conceito a palavra contabilístico estamos a agregar a ideia de registo das relações entre os agentes económicos, mais especificamente aos métodos e às práticas que emanam do universo da contabilidade.

A Diretriz de Revisão e Auditoria nº 410, define "Sistema contabilístico" como “*a série de tarefas adoptadas pela gestão de uma entidade através das quais as transacções são*

processadas como um meio de manter registos financeiros. Tal sistema identifica, agrega, analisa, calcula, classifica, regista, resume e relata transacções e outros acontecimentos.”

Em sentido mais amplo poder-se-á entender o sistema contabilístico como um conjunto registado e estruturado de relações entre os elementos que fazem parte do universo das organizações, sendo que essas informações de natureza financeira serviram de base á tomada de decisão por parte das entidades interessadas nessas mesmas organizações, emanando como primordial as decisões que tocam a gestão.

O sistema contabilístico abraça uma organização fundamental de molde a fazer sentido a sua existência, ele assenta no registo da actividade financeira que emana dos documentos aprovados e estabelecidos e que de alguma forma fazem parte e descrevem as relações entre os agentes económicos.

Este registo deverá estar em dia e ser de percepção clara e inequívoca da sua natureza e da sua consequência enquanto razão económica ou com consequência económica e patrimonial.

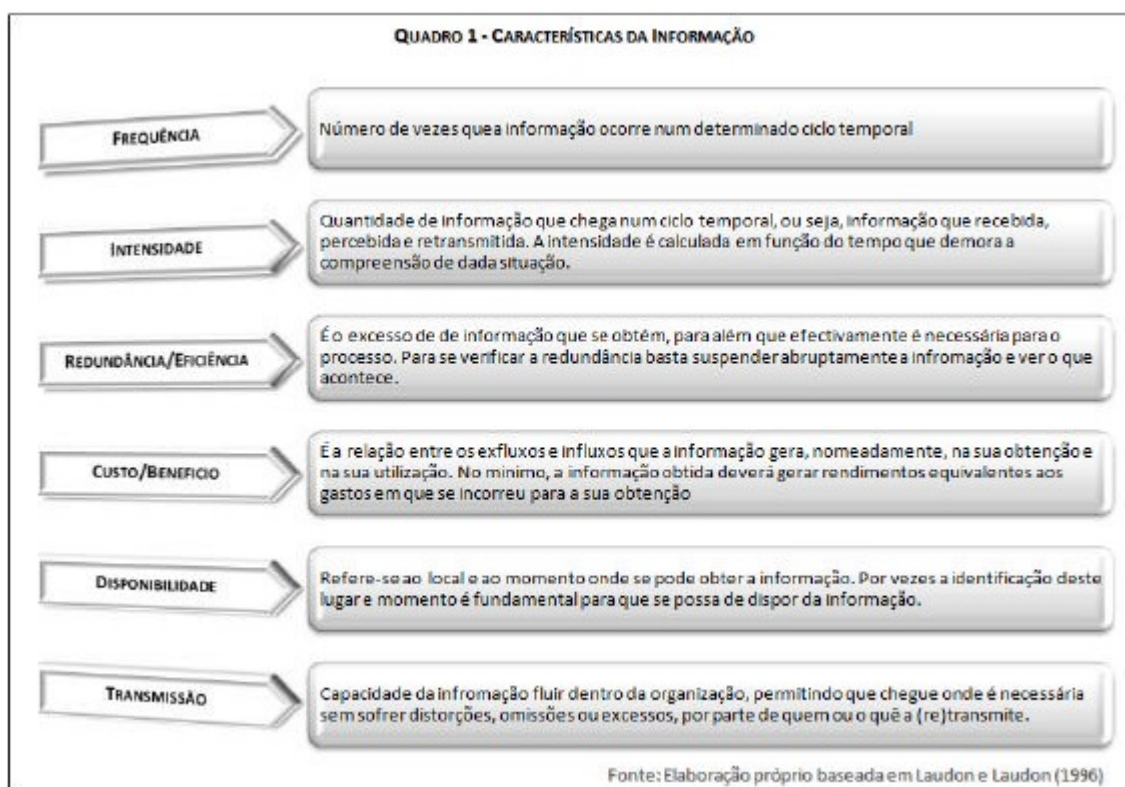
A informação financeira em termos contabilísticos será então organizada de acordo com a sua natureza, em categorias e agrupada contribuindo assim para uma análise mais assertiva.

Para tal esta informação deverá ter:

1. **Relevância** - A relevância é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos utentes, ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações. A relevância da informação pode ser perdida se houver demoras no seu relato, por isso, a informação deve ser tempestivamente relatada.
2. **Fiabilidade** - A fiabilidade é a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente o que tem por finalidade apresentar ou se espera que razoavelmente represente, podendo, por conseguinte, dela depender os utentes.

3. **Comparabilidade** - A divulgação e a quantificação dos efeitos financeiros de operações e de outros acontecimentos devem ser registadas de forma consistente pela empresa e durante a sua vida, para identificarem tendências na sua posição financeira e nos resultados das suas operações.

Laudon e Laudon (1996) identificam as principais características que a informação deve ter:



Os elementos fundamentais dos sistemas contabilísticos são os documentos que lhe estão afectos e que descrevem o acontecimento que influencia a vida/património da organização. A título de exemplo descreve o nosso código de IVA no seu artigo 36º número 5, o que é necessário e os quesitos para que uma factura seja considerada como tal, ou seja, que seja aceite para efeitos de ser considerada a operação registável em termos definitivos.

O número 5 do artigo 36º do CIVA diz-nos, “*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 efectivamente transaccionadas devem ser objecto 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.

Sobre os especialistas certificados para o efeito, nomeados de **contabilistas certificados**, recai a missão e a tarefa de, seguindo as boas práticas e princípios contabilísticos geralmente aceites registar estes fatos transformando-os em informação válida e coerente para ser analisada pelos utentes desta informação financeira.

Estes princípios, fundamentais para a construção deste edifício chamado de informação financeira fiável, que consta em todos os manuais, e que por exemplo está no manual, SNC – Sistema de normalização contabilística de João Rodrigues, 6ª edição, contribuem para que a informação seja concisa, clara e coerente, são:

1. **Continuidade** - Considera-se que a empresa opera continuamente, com duração ilimitada. Desta forma, entende-se que a empresa não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.
2. **Consistência** - Considera-se que a empresa não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo.
3. **Especialização (ou do acréscimo)** - Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.
4. **Custo histórico** - Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes.
5. **Prudência** - Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso. Devem também ser reconhecidas todas as responsabilidades incorridas no período em causa ou num período anterior, mesmo que tais responsabilidades apenas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e a data em que este é elaborado.
6. **Da substância sobre a forma** - As operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.
7. **Da materialidade** - As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.

Associado ao sistema contabilístico está ainda a noção de que um sistema deverá estar bem estruturado e que permita clareza que realce todos os aspectos relevantes que advêm do acontecimento e que permita a sua monitorização de molde a poder apoiar os utentes desta informação a poderem tomar as suas decisões da melhor maneira.

Nestas características intrínsecas que a informação deve ter ressalta o facto de que a tudo isto deverá estar associado um sistema informático fiável que permita a sua sistematização e que acima de tudo não deturpe a realidade.

10. “ESTRUTURA CONCEPTUAL” DA CONTABILIDADE E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Os alicerces que norteiam a contabilidade, os seus princípios e as suas bases de trabalho, apresentam-se com uma lógica de molde a que a informação financeira possa ser arrumada de tal forma que sistematizada seja simples de entender. A esta estrutura chamamos de “estrutura conceptual da contabilidade”, que não é mais do que a estruturação de todo o pensamento da contabilidade.

Esta estrutura enquanto sistema coerente cruza as suas normas e princípios que sendo de aceitação geral e permite que quem analisa saiba de acordo com a sua universalidade que sinais poderão emanar da leitura dos resultados desta contabilização.

Os factos patrimoniais assumem ao acontecerem três fases:

1. O seu processamento e classificação
2. A sua relação causa e efeito
3. O seu relato

Esta análise a estes factos patrimoniais arrumados e estruturados e que permitem responder às várias questões que se põem aos utentes da informação financeira conforme quadro anterior.

Estas respostas quer quanto ao seu tipo, quer quanto à sua complexidade são influenciadas por vários factores, quer internos, quer externos à organização.

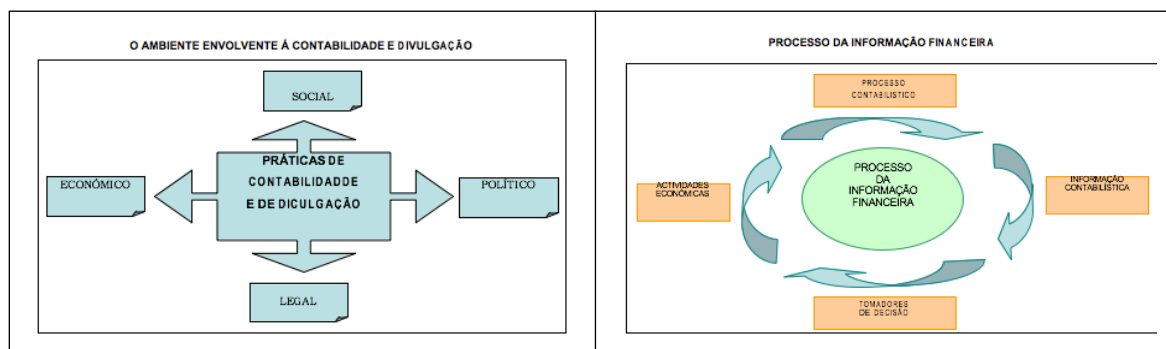
Ao ambiente económico em que as organizações se enquadram e a sua complexidade junta-se o objectivo a que se propõem responder a informação financeira, no fundo a finalidade desta;

Esta informação, pois, será então arrumada seguindo mapas financeiros normalizados e geralmente aceites por todos privilegiando a informação económica e financeira, fornecendo uma fotografia em dado momento da posição patrimonial da empresa.

Esta informação centra-se na valorização dos factos patrimoniais no momento em que iniciam a sua utilização na empresa ou como recentemente assumiram o nome de “entidade de relato”.

A estrutura conceptual da contabilidade resulta então para a preparação de acordo com uma normalização que estruturou a informação/factos patrimoniais de modo a que fossem facilmente e universalmente entendíveis pelos utentes dessa mesma informação financeira.

A professora Guilhermina Freitas na sua reflexão sobre a estrutura conceptual da contabilidade elabora os quadros abaixo resumindo de uma forma bastante clara que



“O objetivo genérico para a informação financeira é "proporcionar informação útil ou relevante para duas grandes finalidades", como refere Vicente Montesinos Julvé (1993) para a tomada de decisões e a prestação de contas designadamente quanto ao:

- Uso e obtenção de recursos de acordo com o orçamento
- Cumprimento dos requisitos legais
- Financiamento das atividades e origem da tesouraria

- Capacidade de financiamento das atividades e cumprimento das obrigações e dos compromissos
- Situação Financeira e suas alterações
- Custos, eficiência e eficácia”

De uma forma estritamente pessoal, eu comparo a contabilidade e o registo da informação ou dos factos patrimoniais como uma espécie de biblioteca onde nas suas prateleiras se arrumam de acordo com a sua natureza tudo o que resulta das relações das organizações com as entidades que se relacionam com ela.

As demonstrações financeiras são o resumo, a fotografia desta arrumação e que são o resultado da aplicação de todas as normas reguladoras e dos princípios universalmente e geralmente aceites nesta mesma estruturação.

Assim, os factos patrimoniais apresentam-se como acontecimentos consumados e valorizados monetariamente.

Estas prateleiras apresentam-se estruturadas no seguinte quadro:

Código de Contas (CC)

QUADRO SÍNTESE DE CONTAS

1 - MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS	2 - CONTAS A RECEBER E A PAGAR
11 Caixa 12 Depósitos à ordem 13 Outros depósitos bancários 14 Instrumentos financeiros	21 Clientes 22 Fornecedores 23 Pessoal 24 Estado e outros entes públicos 25 Financiamentos obtidos 26 Accionistas/ sócios 27 Outras contas a receber e a pagar 28 Diferimentos 29 Provisões
3 - INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS	4 - INVESTIMENTOS
31 Compras 32 Mercadorias 33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo 34 Produtos acabados e intermédios 35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos 36 Produtos e trabalhos em curso 37 Activos biológicos 38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos 39 Adiantamentos por conta de compras	41 Investimentos financeiros 42 Propriedades de investimento 43 Activos fixos tangíveis 44 Activos intangíveis 45 Investimentos em curso 46 Activos não correntes detidos para venda

Toda esta estrutura foi construída tendo por base o conceito de liquidez. Por liquidez entenda-se em português básico e de aceitação quase universal como a disponibilidade de acesso ao dinheiro. Aqui estamos a falar da chamada liquidez contabilística, ou seja, a facilidade com que se transformam os ativos patrimoniais em dinheiro ou em meios líquidos através da sua alienação.

Quanto maior a quantidade de ativos de elevada liquidez a empresa possuir, menor será a dificuldade em solver os compromissos financeiros de curto prazo.

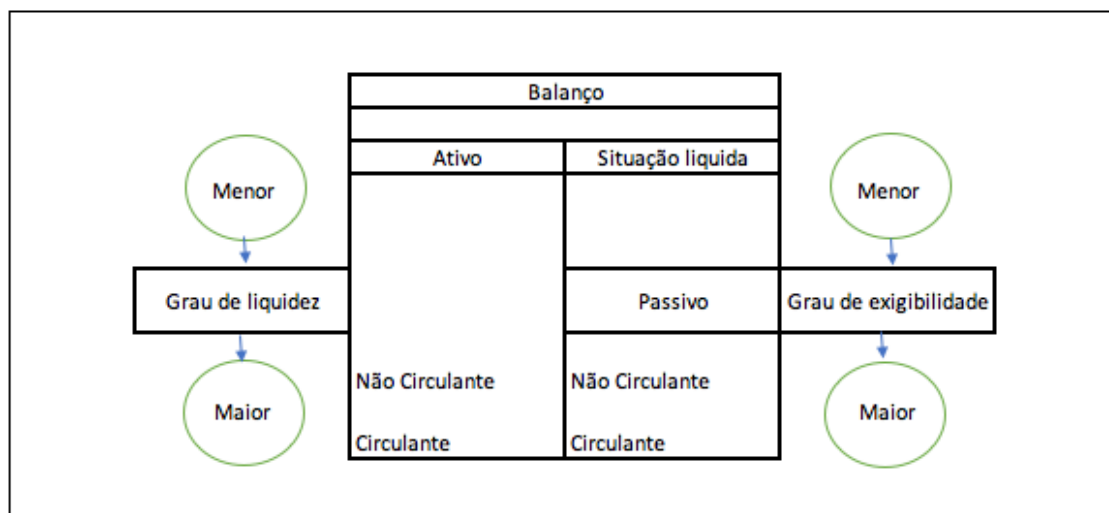
A liquidez assume uma graduação consoante a facilidade de transformação em meios líquidos, nomeadamente:

Liquidez Geral - são considerados todos os ativos circulantes

Liquidez Reduzida - não são considerados ativos circulantes de menor liquidez, nomeadamente os stocks/inventários;

Liquidez Imediata - são considerados apenas os ativos de liquidez imediata, nomeadamente as disponibilidades (caixa e depósitos);

Aliás uma das componentes mais importante das demonstrações financeiras de que falarei mais adiante, o Balanço, é construído tendo em conta este princípio, o da liquidez dos seus ativos e passivos.



O conceito então é na ótica da análise deste mapa perceber a percentagem que é satisfeita na exigibilidade do passivo versus o tamanho da liquidez disponível, podendo ainda ser pedida esta liquidez através dos quocientes abaixo.

ANÁLISE DE BALANÇO

- **PRINCIPAIS ÍNDICES**

- **Quocientes de Liquidez**

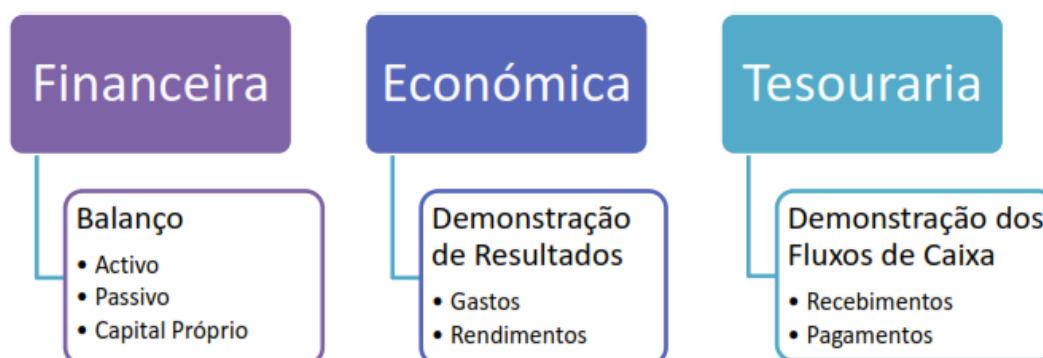
a) Quociente de Liquidez Geral =
$$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

b) Quociente de Liquidez Corrente =
$$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

c) Quociente de Liquidez Seca =
$$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$$

d) Quociente de Liquidez Imediata =
$$\frac{\text{Disponibilidade (caixa, bancos, aplicações de CP)}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Voltando então às demonstrações financeiras, estas são o resultado final, o “report” de todos os factos patrimoniais ocorridos, a fotografia em dado momento da história de uma organização.



São várias as óticas que centram as atenções sobre estes reports, a ótica financeira onde se registam as responsabilidades de e para com terceiros para além do património, a ótica económica que regista a atividade efetiva do ano da empresa e a ótica de tesouraria onde registamos os fluxos de pagamentos e recebimentos a que a empresa incorre, solvendo os seus compromissos.

As demonstrações financeiras são então:

1. **Balanço** – que se entende por Balanço é uma fotografia do momento da organização, no fundo é um documento que espelha o conjunto de Bens, Direitos e Obrigações da empresa.
2. **Demonstração de Resultados** - A Demonstração dos Resultados é o relatório que nos mostra os detalhes da atividade da empresa, o que se passou ao nível dos Rendimentos e dos Gastos durante um período de tempo, normalmente um ano. Nela, podemos verificar se a empresa, durante o período, teve lucro ou prejuízo., apurando para o efeito o lucro ou prejuízo da empresa.

Podem ser classificadas:

- A) Natureza - onde se contabiliza por natureza os rendimentos e gastos da empresa, por exemplo, os gastos com o pessoal e os fornecimentos de serviços externos (FSE);

- B) Função – onde se contabiliza por função os rendimentos e gastos da empresa, por exemplo, os gastos e rendimentos nas vendas e na produção.
3. **Demonstração de Fluxos de Caixa** - regista as saídas e entradas de dinheiro nas contas de disponibilidades durante o período sendo estes fluxos financeiros enquadrados em atividades Operacionais, atividades de Investimento e atividades de Financiamento.
4. **Demonstrações de Alteração do Capital Próprio** - A Demonstração das Alterações no Capital Próprio dão conta das alterações ocorridas no capital próprio, no património não onerado durante o exercício económico.
5. **Notas explicativas (Anexo)** – O anexo assume-se como uma das peças mais importantes das demonstrações financeiras, pois é a explicação de todas as rubricas dos mapas descritos anteriormente. Visto elas serem como que uma fotografia da realidade no momento o anexo ajuda a compreender os valores espelhados.

As análises que se podem centrar nas demonstrações financeiras são:

Análise da Liquidez (tradicional)	Averiguar em que medida a empresa dispõe de meios financeiros adequados às suas necessidades, de modo a poder funcionar com independência perante terceiros.
Análise da Rendibilidade (tradicional)	Capacidade da empresa gerar fluxos financeiros positivos (lucro).
Análise do Risco (moderna)	Variabilidade destes fluxos financeiros no futuro.



Abaixo exemplifico os modelos das demonstrações financeiras descritas na Portaria_220_2015_24Jul:

O Balanço

Entidade:

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		XX YY N	XX YY N-1
ATIVO			
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
<i>Goodwill</i>			
Ativos intangíveis			
Ativos biológicos			
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial			
Outros investimentos financeiros			
Créditos a receber			
Ativos por impostos diferidos			
Ativo corrente			
Inventários			
Ativos biológicos			
Clientes			
Estado e outros entes públicos			
Capital subscrito e não realizado			
Outros créditos a receber			
Diferimentos			
Ativos financeiros detidos para negociação			
Outros ativos financeiros			
Ativos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários			
Total do ativo			

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital subscrito			
Ações (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Ajustamentos/ outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses que não controlam			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras dívidas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Financiamentos obtidos			
Outras dívidas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Passivos não correntes detidos para venda			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

A Demonstração de Resultados por naturezas

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos		+	+
Outros gastos		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

Resultado das atividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
--	--	--	--

Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses que não controlam		=	=
Resultado por ação básico			

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

A Demonstração de Resultados por funções

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

Resultado das atividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
--	--	--	--

Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses que não controlam		=	=
Resultado por ação básico			

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Demonstração de movimentos de capital próprio

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO NO PERÍODO N-1

UNIDADE MONETÁRIA (1)

DESCRIÇÃO	Notas	Capital Próprio atribuído aos detentores do capital da empresa-mãe										Interesses que não controlam	Total do Capital Próprio	
		Capital subscrito	Ações (quotas) próprias	Outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Excedentes de revalorização	Ajustamentos / outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período			Total
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1													
ALTERAÇÕES NO PERÍODO														
Primeira adoção de novo referencial contabilístico														
Alterações de políticas contabilísticas														
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras														
Realização de excedentes de revalorização														
Excedentes de revalorização														
Ajustamentos por impostos diferidos														
Outras alterações reconhecidas no capital próprio														
	2													
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	3													
RESULTADO INTEGRAL	4=2+3													
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO														
Realizações de capital														
Realizações de prémios de emissão														
Distribuições														
Entradas para cobertura de perdas														
Outras operações														
	5													
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6=1+2+3+5													

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

A demonstração de fluxos de caixa

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das atividades operacionais			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das atividades operacionais (1)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das atividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Ativos fixos tangíveis		-	-
Ativos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros ativos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Ativos fixos tangíveis		+	+
Ativos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros ativos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das atividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das atividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Ativos fixos tangíveis		-	-
Ativos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros ativos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Ativos fixos tangíveis		+	+
Ativos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros ativos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das atividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das atividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das atividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)			
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período	
Caixa e seus equivalentes no fim do período	

(1) O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

11. O SISTEMA FISCAL

Quando falamos de sistema fiscal aliamos o conceito já tocado de sistema à fiscalidade. O sistema fiscal traduz-se na forma como se organiza a sociedade em termos fiscais, ou seja, é o conjunto de impostos diretos e indiretos, locais ou estaduais sendo que é de acordo com a sua natureza que a sua incidência os define.

Nós somos tributados de todas as maneiras e feitios, a nossa máquina fiscal quase que nos obriga a trabalhar para o estado até bem mais além de dois quartos do ano e a tendência não é para melhorar dadas as características intrínsecas da nossa sociedade.

A imagem abaixo reporta uma notícia recente que ilustra bem o peso fiscal em Portugal:

IMPOSTOS

Hoje é o Dia da Libertação de Impostos. Portugueses trabalharam 168 dias para o Estado

16/6/2018, 13:46 → 1.990 3

Só a partir de 16 de junho é que os portugueses deixam de trabalhar para pagar impostos e passam a ganhar exclusivamente para si. Em média, foram 168 dias a trabalhar para cumprir obrigações fiscais.

Este sábado celebra-se o Dia da Libertação de Impostos. Isto é, a partir de 16 de junho, tudo o que o contribuinte ganhar em termos líquidos é exclusivamente para si, já que até agora, em média esteve a trabalhar para pagar os seus impostos ao Estado.

De acordo com a consultora [Deloitte](#), os portugueses tiveram de trabalhar durante 168 dias só para cumprirem as suas obrigações fiscais. Mais dias do que outros países da União Europeia, entre eles Espanha (152), Irlanda (144), Polónia (149) e Reino Unido (151). A Roménia foi o país onde os contribuintes estiveram menos dias a pagar os seus impostos: 124.

Os impostos, principal fonte de receita do estado e que teoricamente permitem uma mais equitativa sociedade e uma redistribuição da riqueza produzida são definidos em três universos, o do rendimento, o do património e por último a da despesa. Não há como escapar, se repararmos toda a nossa vida roda á volta destes conceitos e como tal temos sempre um imposto qualquer que se enquadra.

Iniciando nos impostos sobre o rendimento, o sistema fiscal português assumiu a sua atual rede a partir de 01 de Janeiro de 1989, quando a tributação do rendimento passa a ser regulado debaixo de dois ramos desta árvore, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC).

Esta nova forma de tributação substitui a anterior onde sobressaía o imposto complementar que era o culminar de um sistema de vários impostos parcelares. Este imposto vem inovar no sentido do alargar das bases de tributação sob um único imposto sobre o rendimento, estabilizando assim a receita fiscal, alargando a sua base de tributação e apresenta uma tendência de moderação de taxas provocando uma crescente equidade na recolha de receita aos chamados contribuintes, promovendo os grandes objetivos do estado que são uma mais justiça social através de uma simples ideia teoricamente aceite por todos, chamada de síndrome de dever tributário e a criação de um sentimento geral de equidade social.

Tendo em conta a natureza da fonte do rendimento e seguindo a premissa de que todo o rendimento enquanto tal será objeto de tributação, citação em aula do professor Dr. Manuel Faustino no curso gestão fiscal do ISG, o imposto sobre rendimento de pessoas singulares incide sobre o rendimento das pessoas, dos titulares enquanto individuais de receita seguindo o modelo de tributação progressiva por escalões atendendo ao modelo implementado de taxas progressivas.

Alguns rendimentos, no entanto, não englobados e tributáveis são-no a título definitivo por intermédio da chamada retenção na fonte, com taxas adequadas à natureza do rendimento e claro sempre tentando respeitar o princípio da proporcionalidade, podendo o contribuinte optar pelo seu englobamento pelo que a tributação una tem vindo a ser progressivamente abandonada, sendo atualmente em Portugal chamada de “Semi-Dual Income Tax”.

Margarida Vouga (2001) na sua dissertação de mestrado faz menção ao “Semi-Dual Income Tax”, abordando-o como um “modelo de base compreensiva em que assenta o imposto pessoal como estando semi-dualizado, dado tributar de forma diferente os rendimentos com origem em investimentos financeiros, subtraindo-os ao englobamento com os restantes rendimentos. E que é possível a adoção de um modelo de base semi-dual, desde que se mantenha, por opção do contribuinte, o regime do englobamento com os restantes rendimentos.

Abordando o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a sua base tributável varia com a própria natureza destas entidades.

Diz o código de imposto sobre pessoas coletivas no seu art.º 2:

1 — São sujeitos passivos do IRC:

a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;

c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

2 — Consideram-se incluídas na alínea b) do n.º 1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.

3 — Para efeitos deste Código, consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português.”

Define assim o código claramente a natureza das entidades que são objeto de tributação em sede de IRC, por outro lado no seu art.º 1º diz-nos que o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.

De notar que tributa os atos ilícitos, com a particularidade de separar a matéria eventual penal da tributária.

A base de tributação é o lucro, que consiste na diferença entre os rendimentos e os gastos ocorridos num determinado exercício económico e corrigido nos termos do respetivo código que o regula, no caso o CIRC. Voltando um pouco atrás na nossa reflexão, emana da demonstração financeira, demonstração de resultados por natureza.

Nas entidades coletivas que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base de tributação é o rendimento global dos rendimentos das diversas categorias e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Há ainda que ter em conta que sobre os sujeitos passivos de IRC residentes e que reúnam as condições de tributação nos termos do código, incide um imposto especial municipal, chamado de derrama.

Quanto aos impostos sobre o património, estes são normalmente impostos de natureza local, cuja receita é ou deveria ser retida pelas autarquias locais. Falamos do imposto municipal sobre imóveis (IMI), imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT).

Substituindo a velhinha contribuição autárquica, o IMI é um imposto anual que incide sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos situados em território nacional, tendo em conta a sua situação patrimonial dos proprietários em 31 de Dezembro de cada ano.

Já o IMT, que veio substituir o imposto municipal de sisa, vem incidir sobre as transmissões onerosas de bens imóveis situados em território nacional, sendo responsáveis pela sua liquidação os adquirentes desse património.

O imposto sobre sucessões e doações deixou de existir a partir de 1 de Janeiro de 2004, passando a estar quase todas enquadradas no imposto de selo e aquelas transmissões que sejam beneficiárias pessoas coletivas passaram assim, a ser consideradas incremento patrimonial nos termos do IRC.

Houve ainda em 2017 o chamado “Adicional ao imposto municipal sobre imóveis” (AIMI), como medida de angariação de receita e tributação dos contribuintes com mais capacidade contributiva, uma espécie de imposto Robin Wood, que incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos em território nacional (exceto os classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”) quando essa soma seja superior a 600 mil euros, sendo que nos contribuintes coletivos essa soma começa em 0 ou seja, sem limites.

Nos Impostos sobre a despesa, assume grande importância no tratamento fiscal, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), este imposto tão importante na despesa assume uma fortíssima regulação e harmonização comunitária quer no que diz respeito ao imposto propriamente dito como aos restantes impostos sobre o consumo.

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que é um imposto geral sobre o consumo que incide sobre a despesa, é plurifásico e não cumulativo, aplicando-se às várias fases do circuito económico, garantindo uma equidade tributária assente e tendo como característica principal o de ser um imposto de compensação e que não oferece tributação a transações intracomunitárias e regendo-se por regras europeias (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)), sendo cobrado independentemente do seu recebimento, permitindo a sua dedução por parte das empresas, e não pelo consumidor final.

Ainda no âmbito da despesa temos os impostos especiais de consumo, nomeadamente, o Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas e recentemente as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA), que incide sobre a cerveja, os vinhos, as outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas e, bem assim, sobre o álcool etílico e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, temos ainda o imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP), que incide sobre conforme o nome indica os produtos petrolíferos e energéticos, o imposto sobre o tabaco (IT), que incide sobre o tabaco

manufaturado, destinado ao consumo, o imposto sobre a despesa o imposto sobre veículos (IV) que é um imposto interno que incide sobre os veículos, qualquer que seja o título e que estejam obrigados a ter matrícula portuguesa.

Por fim temos os outros impostos e contribuições, porque como referi somos tributados por tudo e por mais alguma coisa que apareça e que seja considerada em algum momento um incremento patrimonial ou de alguma forma de consumo que possamos ter.

Assim, temos ainda o imposto do selo utiliza a sua tabela geral anexa e tributa todas as situações que foi possível enumerar para além das transmissões gratuitas, o imposto especial de jogo, o imposto sobre o petróleo, o imposto único de circulação e claro, as chamadas contribuições, que mais parece faltar o nome para mais impostos e vamos lhes chamando contribuições, não passando as mesmas de impostos, só que com características ou finalidades que se pressupõem diferentes.

Assim, temos as contribuições de serviço rodoviário (que está associada ao ISP), a contribuição sobre o setor bancário, a contribuição extraordinária sobre o setor energético, a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica e ainda e não menos importante as tão famosas contribuições para a segurança social as quais pressupõem um sistema previdencial para as pessoas, nos trabalhadores por conta de outrem, independentes e o chamado de seguro social voluntário.

11.1 DIREITO FISCAL E FISCALIDADE

Compreendendo que o nosso sistema fiscal está repleto de tributações, garantindo que todo o rendimento seja ele de que proveniência for e de que natureza apresente terá de ser tributado, importa compreender dois conceitos fundamentais. O conceito de Direito fiscal e de fiscalidade.

Com efeito vemos que a fiscalidade não é mais do que o processo pelo qual o estado cobra as suas receitas, enquanto entidade coletora desta receita e, como já vimos, que visa com estas, fundamentalmente a satisfação das necessidades dos cidadãos.

Este processo, assente na coleta dos chamados impostos é um dos principais itens das atividades financeiras do estado, não sendo o único meio de obtenção de receitas visto que o estado se mune de outros instrumentos como por exemplo as taxas, multas, coimas e colocação de dívida, a figura do imposto quantitativamente assume um peso esmagador quando comparado com as restantes fontes de receitas.

Para além disso esta faculdade permite ao estado um controlo e uma capacidade de influência na sociedade, quer ao nível social, quer ao nível económico que nenhum outro agente económico aspira a ter. Esta capacidade eleva-o a poder influenciar políticas de financiamento, políticas de proteção e de captação de incentivos ao investimento, e todo o tipo de influências diretas que sem este poder não seriam possíveis, isto para além da capacidade de redistribuição de riqueza e de influência social de que já fiz menção anteriormente.

Na sua preparação de apontamentos para as suas aulas, o docente Dr. Marco Freire (2005) define “imposto como uma prestação coativa, pecuniária, definitiva, unilateral, estabelecida pela lei, a favor de entidades que exerçam funções públicas, para satisfação de fins públicos, que não constitui sanção de um ato ilícito, nem depende de qualquer vínculo anterior.”

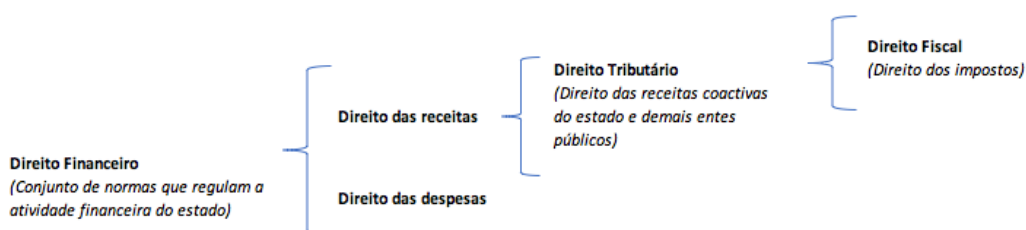
A prestação coativa diz respeito á obrigatoriedade de pagar impostos, esta obrigatoriedade assume-se com independência em relação a vontades ou estados de espírito dos contribuintes. Simplesmente temos de pagar impostos por um lado porque existimos, quase como a obrigatoriedade de respirar, a partir do momento em que pensamos em consumir algo e/ou ganhamos alguma coisa.

É pecuniária porque ela reveste-se de uma característica fundamental, que é a de ter de ser paga em dinheiro ou equivalente. O imposto enquanto obrigação deverá ser satisfeita monetariamente.

Uma vez paga, a prestação é definitiva não havendo direito a devolução se for devida e é unilateral, sendo que é discutível, porque a finalidade dos impostos pressupõe a tal função social que o estado assume, ao assegurar os serviços públicos básicos.

É estabelecida por lei, o seu beneficiário é sempre uma entidade pública e destina-se á satisfação de fins públicos e / ou a persecução de políticas públicas específicas e não tem carácter punitivo porque se afasta de um conceito de punição porque não está associado a nenhuma infração

Em complementaridade ao conceito de fiscalidade o direito fiscal é o conjunto de normas jurídicas que regulam a forma como o estado financia as suas atividades.



Estas atividades, chamadas de função financeira do estado, advêm das necessidades económicas de carácter público. Este exercício da função financeira, quando este assume realmente o seu papel na sociedade distanciando-se realmente dos outros agentes económicos e exercendo a sua função social, subordinando-se a normas jurídicas próprias, sendo estas normas designadas por direito financeiro, que se define na melhor utilização dos meios coletados na realização dos fins a que se “obriga”. Rege então todo o setor das receitas públicas bem como o destino destas mesmas, ou seja, o setor das despesas públicas, juntando a estes dois ramos o não menos importante pura administração financeira.

O direito tributário e direito fiscal, sub-ramo do direito financeiro, tem sofrido um processo evolutivo e não é errado quando se confunde direito tributário com direito fiscal sendo que este regula as relações jurídicas que emanam do conceito de imposto.

Dentro da árvore direito fiscal, surgem através dessas relações jurídicas vários ramos, entre elas o direito constitucional fiscal, a qual regula a formação da lei fiscal, o exercício da soberania financeira (Art.º 103 e 104 Constituição República Portuguesa); o direito fiscal comunitário e o direito internacional fiscal correspondem ao conjunto de normas que regulam os conflitos internacionais de tributação quer ao nível comunitário, quer fora da comunidade. Daqui ressalva a procura relativa aos impostos indiretos de uma harmonização coerente, por exemplo, IVA e

a 6ª diretiva deste imposto, por fim o direito Penal Fiscal que corresponde ao conjunto de normas onde se regulam as sanções por força da infração das obrigações e leis fiscais.

Em jeito de resumo, Noemi Pereira (2010) apresenta-nos o direito fiscal como o sistema de normas jurídicas que regulam as relações do imposto e definem os meios e processos pelos quais se realizam os direitos emergentes daquelas relações.

11.2 AS REFORMAS FISCAIS, A ATUAL E AS HISTÓRICAS

Antes da reforma de 1989, o sistema fiscal era constituído por um conjunto de impostos diretos parcelares, como, imposto profissional, contribuição industrial, contribuição predial. Estes impostos não tinham em conta a situação do contribuinte.

A Constituição da República Portuguesa de 1976 expôs o sistema fiscal vigente a uma completa desadequação, nomeadamente nos seus Art.º. 106 e 107 defendendo a finalidade dos impostos e ainda a existência de quatro impostos:

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares; o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas; o imposto sobre o património (sucessões e doações) e o imposto sobre o consumo.

O IRS devia incidir sobre o rendimento de cada contribuinte e ser progressivo, tendo em conta a situação do agregado familiar. O IRC devia incidir sobre lucro real, o imposto sobre o património devia também ser progressivo e, finalmente, o imposto sobre o consumo devia adaptar a estrutura do consumo às necessidades do desenvolvimento económico, devendo onerar o consumo de produtos de luxo.

Foi com base nesta perspetiva que se iniciou a base da reforma fiscal de 1989.

A reforma fiscal de 1989, iniciou-se em 1986 com a reforma da tributação indireta (impostos sobre a despesa), em consonância com a adesão de Portugal à CEE (6ª diretiva do IVA), sobretudo com o aparecimento do imposto do IVA substituindo o imposto de transações, entrando em vigor em 01 de Janeiro de 1986.

A Reforma de 1989 introduziu vários impostos: IRS (DL 442-A/88); o IRC (DL 442-B/88); a Contribuição Autárquica (DL 442-C/88); o Estatuto dos Benefícios Fiscais (DL 215/89 – reunidos num único diploma).

Em 1990 foram publicados novos regimes jurídicos relativos às infrações fiscais, nomeadamente o RJFA (DL 376-A/90) e o RJFNA (DL 20-A/90) regulando as normas para tipificar os crimes de contraordenações fiscais, aduaneiras e não aduaneiras, com o objetivo de vir combater com grande veemência a evasão fiscal.

Em 1991, substituiu-se o Código de Processo das Contribuições e Impostos pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo DL 154/91.

Em 2014 operou-se a Reforma Fiscal do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, fruto de uma comissão constituída para o efeito e presidida por Lobo Xavier. A ideia era a simplificação do IRC, promovendo a competitividade, o investimento e a internacionalização das empresas portuguesas.

Redefiniu-se as bases tributáveis e as taxas nominais passando de 25% para 23% em 2014 e 21% em 2015, reestruturou-se e otimizou-se os benefícios fiscais no sentido de contribuir para o crescimento da economia e a captação do investimento.

Intensificou-se as percentagens sobre as tributações autónomas, visando o combate acérrimo à evasão fiscal, fixando o princípio de que estas serão tributadas independentemente dos resultados da empresa.

Aplicou-se ainda uma derrama estadual, aplicada a empresas com lucro tributável superior a € 1.500.000.

11.3 A LEI GERAL TRIBUTÁRIA

O sistema fiscal português resultado da reforma de 1989 foi criada e executada sem uma base que garantisse o normal funcionamento esta nova ordem. Questões fundamentais como as

garantias dos contribuintes, premissas deste sistema fiscal ou mesmo e não menos importante, as próprias garantias do estado enquanto processador, cobrador e grande beneficiário destas somas coletadas não tinham asseguradas estes conceitos.

Medidas avulsas e pouco concertadas funcionavam como base a resolução destes problemas. Uma concentração debaixo de um único código legislativo poderia vir a ser um garante de que todas estas questões seriam satisfeitas contribuindo para uma “fair relationship” entre estas duas entidades, Estado e Contribuinte.

Esta relação que passaria a ser uma relação clara, onde todos estivessem conscientes das suas responsabilidades e até onde poderiam ir nesta sua relação objetaria a desentendimentos que se arrastariam se não houvessem regras claras para ambas as partes, contribuindo de sobremaneira para o tão importante combate á fraude e evasão fiscal e por outro lado, protegendo dos eventuais abusos por parte da máquina tributária.

Com a aprovação do orçamento de estado de 1997 consta o pontapé de saída á criação de uma lei geral tributária que pretende responder a estas tão importantes questões prosseguindo uma maior equidade nas relações entre estas entidades e entre os agentes da sociedade respondendo ás grandes questões que os impostos cobrados pretendem satisfazer, a saber, redistribuição da riqueza, paz e justiça social, simplificação e modernização da máquina fiscal e sua eficácia tributária, promovendo assim uma melhor competitividade entre todos os agentes económicos.

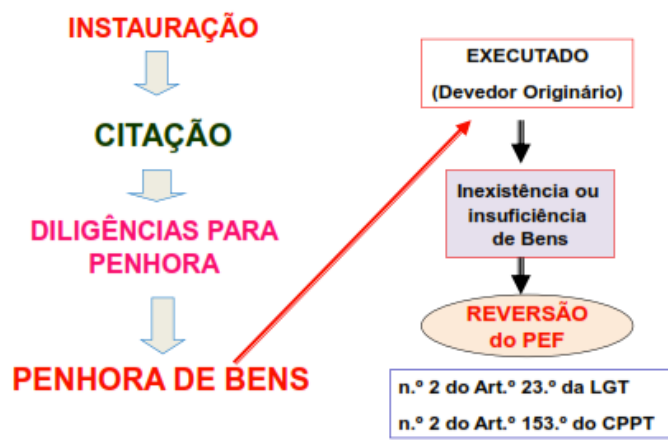
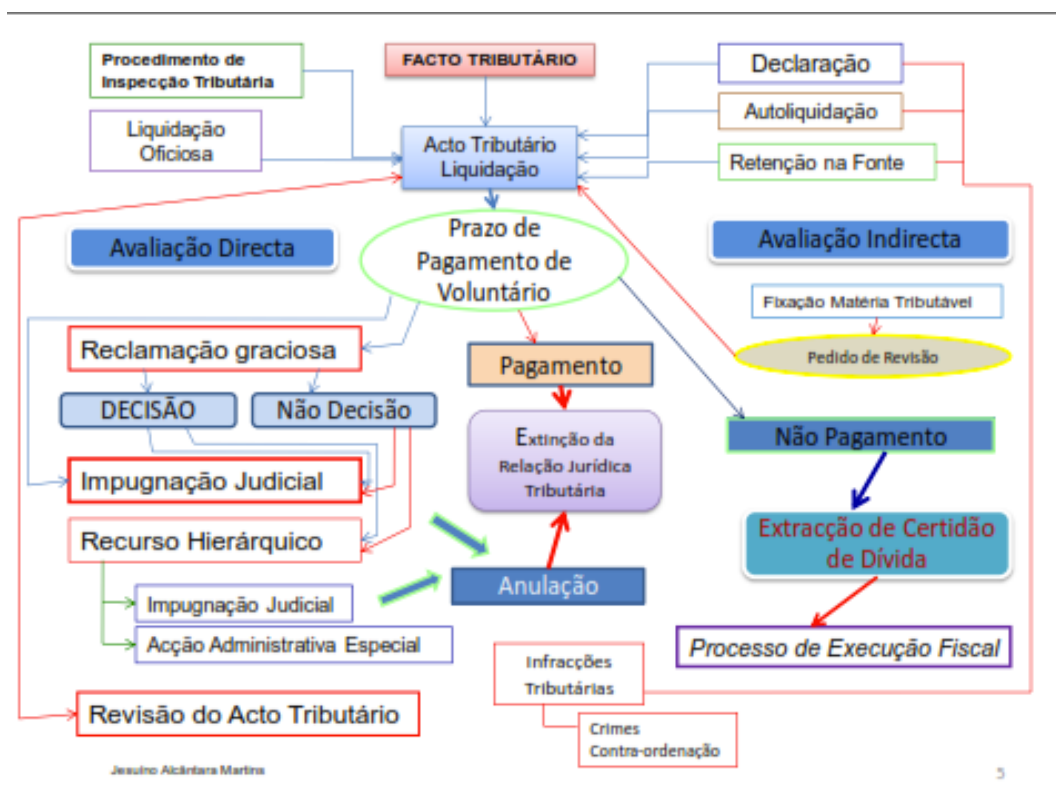
No preambulo desta lei geral tributária apresenta-se “no título I, que precede a presente lei, em conformidade com esses objetivos, à definição dos princípios fundamentais da ordem tributária, acolhendo as normas da Constituição fiscal e clarificando as regras de aplicação das leis tributárias no tempo e no espaço. No título II é regulada a relação jurídica tributária, do nascimento à extinção. No título III é regulado o procedimento tributário em ordem à sua adequação ao Código do Procedimento Administrativo e à 4.º revisão da Constituição, que desenvolveu e aprofundou as garantias dos cidadãos. No título IV são definidos os princípios fundamentais, também em harmonia com a 4.º revisão do processo judicial tributário. Finalmente, o título V enuncia os princípios fundamentais do sistema sancionatório tributário.”

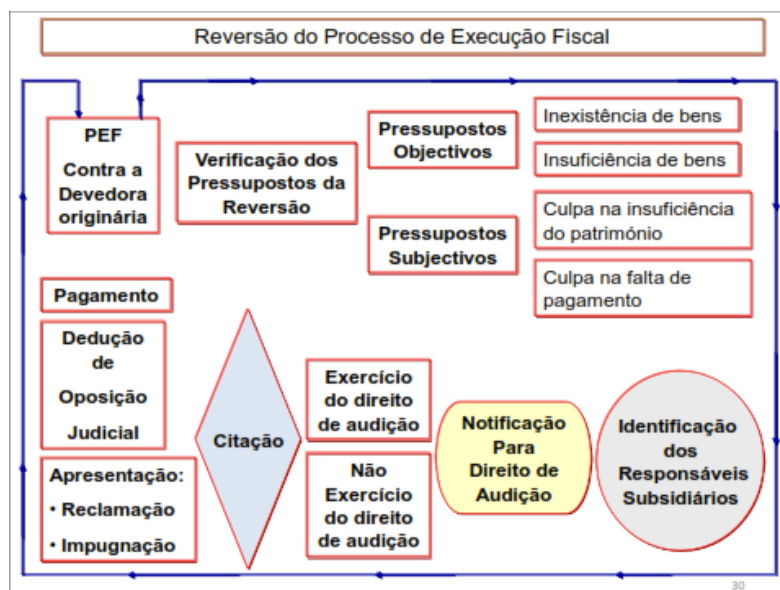
Esta aprovação revestiu-se de uma importância extrema regulando um setor tão importante e influenciador da sociedade e que na minha opinião nunca deveria ter sido aprovada depois da institucionalização do novo enquadramento fiscal tributário porque correu-se sempre o risco de não se respeitar os direitos das entidades intervenientes á luz do que defende a constituição na sua questão da equidade e proporcionalidade tributária.

Refere ainda o preambulo e porque acho que é importante nós termos a noção do que se pretendeu com esta lei “*são paradigmáticos destes desígnios os seguintes princípios: a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais; a sujeição a uma regulamentação clara e equilibrada do instituto da responsabilidade subsidiária, incluindo dos administradores ou gerentes, limitando os pressupostos da reversão e libertando, assim, os tribunais tributários de múltiplos casos suscetíveis de resolução meramente administrativa; o encurtamento pontual ou genérico dos prazos de caducidade do direito de liquidação e de prescrição das obrigações tributárias; criação de uma circunstância excecional de encurtamento do prazo de caducidade do direito de liquidação em caso de fiscalização por iniciativa do sujeito passivo, que será relevante para a vida económica e reestruturação empresarial; a sujeição da possibilidade de adoção de providências cautelares a favor da administração tributária ao princípio da proporcionalidade e à condição de não causarem dano irreparável ao sujeito passivo; a possibilidade de o executado ser isento da prestação de garantia e indemnizado pela prestação de garantia indevida na execução fiscal; o alargamento muito substancial dos deveres de colaboração da administração tributária com o contribuinte; a consagração expressa e regulamentação clara da audiência prévia no procedimento tributário, cuja aplicação efetiva pode reduzir significativamente os litígios; a clarificação dos poderes da fiscalização tributária e sua sujeição expressa ao princípio da proporcionalidade; a definição dos princípios fundamentais da avaliação direta e indireta da matéria tributável; a substituição das atuais comissões de revisão por um diálogo direto entre o Fisco e o contribuinte, que é suscetível de conferir maior eficácia e independência ao sistema; a clarificação das condições de avaliação indireta da matéria tributável, explicitando-se os casos em que a administração tributária pode considerar existirem, de acordo com a terminologia dos atuais códigos tributários, indícios fundados de a matéria tributável real não corresponder à declarada, caso em que se invertem as regras gerais do ónus de prova no procedimento tributário”.*

Pelo descrito anteriormente percebemos as muitas questões que se pretenderam dirimir mais facilmente e abreviar eventuais questões conflituosas que pudessem vir a surgir.

Em baixo, apresento uma sintetização muito bem organizada sobre o normativo do processo tributário elaborado pelo professor Dr. Jesuino Alcantara no curso de mestrado Gestão Fiscal.





De notar que todo o este edifício está construído no sentido da regularização e recuperação a todo o momento do processo fiscal, podendo ser extinto a todo o momento com o seu pagamento.

11.4 HIERARQUIA DAS LEIS, TRIBUTOS E CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA



Importa compreender no caminho que tracei para esta reflexão todo um enquadramento contabilístico e fiscal. Perceber a importância em cada momento e do que representa cada processo normativo será um meio que contribuirá para uma melhor resolução de qualquer conflito que possa surgir na vida de qualquer agente enquanto se relaciona com os outros numa sociedade que se pretende mais justa.

A regulação da sociedade através do direito obedece a uma hierarquia, com fontes e vários instrumentos que definem e definiram estas regras de direito. Estas fontes são normalmente, as Leis Constitucionais no que diz respeito à constituição da República, as Leis Constitucionais avulsas e as Leis de revisão constitucional; as normas e os princípios de Direito internacional geral ou comum; as leis ordinárias, que compreendem as Leis emanadas da Assembleia da República, os Decretos-Leis e os Decretos Legislativos Regionais; e outros atos dotados de força equivalente à das leis (p.ex. convenções coletivas de trabalho); e os Regulamentos, ou instrumentos normativos. São ainda outras fontes seriam ainda os costumes, a jurisprudência; a equidade; os usos e a doutrina.

É o seguinte o ordenamento hierárquico das fontes indicadas

- 1) A Constituição da República e as Leis Constitucionais;
- 2) As normas e os princípios de Direito internacional geral ou comum e as Convenções Internacionais;
- 3) As Leis e os Decretos-Leis;
- 4) Os Decretos Legislativos Regionais;
- 5) Os atos dotados de força equivalente à das Leis;
- 6) Os Regulamentos;

Neste caminho de enquadramento da fiscalidade e da contabilidade, é importante compreendermos o conceito de tributo. O tributo que salta da relação entre os cidadãos e o estado e que resulta de algo aplicado a uma qualquer criação de rendimento, assume-se como uma prestação de índole pecuniária e obrigatória e que não tenha um carácter de sanção por qualquer situação ilícita e que é regulada nos termos da lei.

Muitas vezes confundido por imposto, este pode assumir várias formas, imposto é definitivamente uma delas, sendo uma obrigação pecuniária perante o Estado, que devido não há direito a devolução, recaindo quer sobre pessoas singulares quer como pessoas coletivas. Os seus elementos essenciais do imposto são, objetivo, no qual tem caráter definitivo não reembolsável, imposto por lei e não sancionatório, subjetivo, a favor de uma pessoa coletiva de direito público e o sujeito passivo ser uma pessoa singular ou coletiva e por fim, teleológico, tem a ver com o fim do imposto, para servir a causa pública.

Pode ainda assumir a forma de da chamada taxa, que se distingue do imposto por ser a contrapartida de um serviço público qualquer. Sabemos das várias funções que é suposto o estado enquanto coletor de impostos assegura, mas existem ainda serviços que são objeto de taxação na sua disponibilização, vulgo por exemplo, entre as muitas taxas municipais e outras, as taxas sobre a publicidade no espaço público.

Chamo aqui a atenção e a título particular, esta taxa que só deverá ser aplicada se efetivamente ela estiver afixada em espaço público sendo aqui muitas vezes confundido por parte das entidades oficiais o conceito de ocupação e visibilidade. As tarifas que dizem respeito a utilização dos serviços públicos não básicos como por exemplo os transportes públicos e as contribuições de muitas e variadas formas das quais se destacam por exemplo, embora seja discutível, mas eu considero-as, como um tipo de tributo, as contribuições sociais.

A tributação então assume como estamos a perceber assume uma forma direta e indireta, que tem a ver com a forma como essa tributação atinge o seu “cliente final”, a quem no fundo vai satisfazer esse tributo.

Os impostos podem ser diretos e indiretos. Quando falamos de impostos diretos, falamos aqueles que atingem diretamente os sujeitos passivos, que incidem diretamente sobre o rendimento, quer das pessoas singulares quer das pessoas coletivas, como por exemplo, o IRS, IRC ou o IMI, já os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre a despesa, por exemplo, IVA, imposto de selo, impostos aduaneiros, impostos especiais sobre o consumo.

Na sua classificação, os impostos podem ser ainda ser impostos pessoais e impostos reais no qual os primeiros têm em conta as condições pessoais, familiares e económicas do contribuinte ao contrário da segunda, estaduais e não estaduais, onde os primeiros são classificados tendo em conta a entidade que os cobra ou que é beneficiário dessa cobrança.

Os impostos periódicos e de obrigação única; tendo em conta a regularidade com que são executados, impostos principais e acessórios, abrangendo o seu conceito de autonomia.

Os impostos Gerais e Locais, quando dizem respeito a territorialidade, sendo os locais, os por exemplo das autarquias e por fim os impostos proporcionais, progressivos e regressivos quando falamos da aplicação da taxa. Em Portugal não existem impostos regressivos, mas é uma característica de outros países para fomentar o esforço de resultados positivos por exemplo.

12. AS RELAÇÕES ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

Quando falamos de contabilidade e fiscalidade podemos encarar esta relação como complementar embora muitas vezes esta relação se torne conflituosa e difícil, muito por força da perseguição dos objetivos de cada um. Com efeito se na fiscalidade esta pretende responder ao seu “patrão” no que respeita á coleta dos impostos e a maximização dos mesmos, na contabilidade esta pretende responder ao seu “patrão” os utentes de informação financeira e as suas necessidades de informação, aliás existe uma frase muito característica que resulta das demonstrações financeiras, “produzir informação verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa para os seus utilizadores”.

Uma coisa temos de ter bem presente, a fiscalidade apoia-se sempre nos resultados emanados da contabilidade e a contabilidade vai estando mais próximo ou menos próximo da fiscalidade conforme as premissas dos seus beneficiários, nunca atropelando como deverá ser claro os seus princípios e regulações próprias.



Esta relação pode ser avaliada pois e segundo Guimarães (2000), *“existem 3 perspetivas de analisar a relação da Contabilidade e da Fiscalidade. A primeira é avaliar a subordinação da*

Fiscalidade à Contabilidade, a segunda é pela análise da subordinação da Contabilidade à Fiscalidade e a terceira é identificar a autonomia existente entre estas duas disciplinas”.

A fiscalidade não manda na contabilidade e na forma como ela se apresenta, se assim fosse o resultado contabilístico seria idêntico ao resultado fiscal e essa não é uma realidade na esmagadora das vezes.

Por resultado contabilístico entendemos a diferença entre rendimentos e gastos incorridos no âmbito da atividade das organizações. A Norma internacional de contabilidade 12 (NIC 12) regula a contabilização de impostos sobre os lucros e no seu enquadramento diz-nos que o “resultado contabilístico é o resultado global positivo ou negativo agregado, de um período, incluindo resultados extraordinários, como relatado na demonstração dos resultados líquidos, antes da dedução dos respetivos impostos sobre os lucros ou da adição da respetiva poupança do imposto sobre os lucros”. Já no que diz respeito ao lucro tributável, ela faz referência a “Lucro tributável (prejuízo fiscal) é a quantia a pagar correntemente de impostos respetivamente ao lucro tributável de um período”.

Esta diferença é realmente o que define a diferença entre os dois conceitos e define, pois, os interesses de cada uma das partes interessadas nestes dois vértices. Assim estas diferenças que acabam por ser correções ao resultado contabilístico são plasmadas numa declaração fiscal conhecida por declaração Modelo 22, nomeadamente no seu quadro 07.

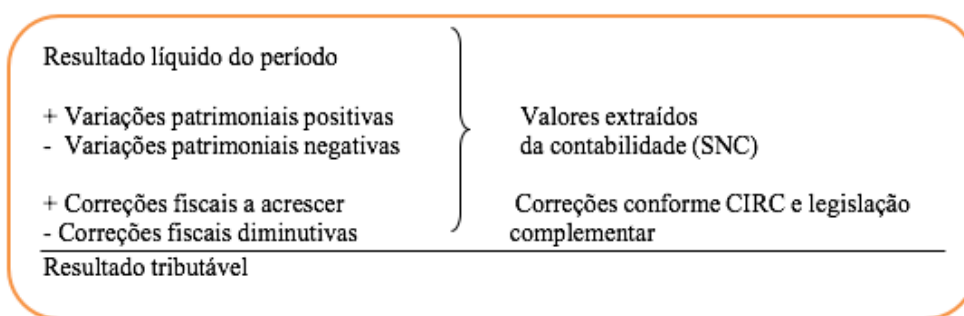
 <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA</p> <p>DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS</p>	<p>01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO</p> <p>1 De ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____ 2</p>	 <p>IRC</p> <p>MODELO 22</p>
	<p>02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL</p> <p>SERVIÇO DE FINANÇAS 1 CÓDIGO</p> <p>_____</p>	

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701 . . . ,

O quadro 07, é assim pois, o início de uma série de ajustamentos algébricos que somados e subtraídos leva ao apuramento do chamado lucro ou prejuízo tributável.

PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	.	.	,
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	.	.	,

Guimarães (2000) diz-nos descrevendo como sendo a perspetiva ideal e eu concordo em absoluto que “por fim, se houvesse perfeita autonomia entre as duas disciplinas, o resultado contabilístico seria o ponto de partida para o cálculo do resultado fiscal e proceder-se-iam a correções extra contabilísticas no modelo 22”.



Determinação do resultado tributável.

Fonte: Andreia Patrícia dos Santos Silva (2017)

A contabilidade e fiscalidade cruzam frequentemente conceitos, é muito comum nos códigos fiscais lermos referencias a conceitos tipicamente contabilísticos. Conceitos como amortizações (artº29 ao 34º do CIRC), provisões (artº28, 35º a 37º, 39º e 40º do CIRC).

O conceito de lucro tributável está previsto no código de imposto de rendimento pessoas coletivas no seu artigo 17.º, na determinação do lucro tributável, diz-nos”

1 – O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.

3 – De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

c) estar organizada com recurso a meios informáticos”.

Como vemos no seu número 3 a referência á contabilidade enquanto fonte para o correto apuramento do lucro tributável é uma realidade importante. Com efeito o resultado líquido contabilístico é mesmo o ponto de partida para chegar ao lucro tributável.

Por aqui se demonstra que uma e outra coisa são diferentes e representam perspetivas diferentes e realidades distintas. Numa perspetiva de gestão estas duas óticas terão de ser obrigatoriamente objeto de reflexão. Obviamente os custos aceites e não aceites fiscalmente e as suas consequências em termos de imagem verdadeira e apropriada terão de ser tratados e avaliados de uma forma especial. O código do IRC prevê esta temática nos seus artigos 23º que diz respeito aos gastos e perdas. O artigo 23º é muito claro no que diz respeito aos custos aceites fiscalmente, pois faz menção “são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, sendo que define no seu número 3 a forma como eles devem ser representados para serem aceites, “Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”.

Já os encargos não aceites ou não dedutíveis veem plasmados ao longo do código, limitando em cada tema tratado os termos de aceitação do custo específico, é disto exemplo, os

ajustamentos de dividas a receber ou considerados de cobrança duvidosa e seus limites no art.º 28º-B, no seu número sendo que o art.º 23-A acrescenta e define os que proíbe liminarmente.

Assim, o critério contabilístico deverá ser sempre o critério seguido pelas empresas porque de acordo com os seus princípios e normas levará á apresentação da tal imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras e no normal apuramento do lucro tributável este deverá resultar das correções em termos fiscais que a conjuntura apresentará e obrigará em dado momento.

Tem sido por demais evidente que muitas empresas, adotem o critério fiscal em detrimento do contabilístico no fundo para evitar as “chatices” das correções do quadro 07 da M22.

Assim a contabilidade e a fiscalidade embora se pretendam autónomas, funcionam sempre nunca descorando o que uma e outra tem a dizer sobre o assunto. Não as devemos confundir, embora a contabilidade preveja uma aproximação á fiscalidade através do apuramento do imposto a pagar e que será, pois, registado para efeitos contabilísticos.

13. AS POLÍTICAS CONTAB. E FISCAIS, EVOLUÇÕES NOS ÚLTIMOS 5 ANOS

A norma internacional de contabilidade número 1 (NIC 1), vem estabelecer as regras e requisitos de apresentação das demonstrações financeiras. Diz a norma no seu número um que *“o objetivo desta Norma é o de prescrever a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais, por forma a assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. Para conseguir este objetivo, esta Norma desenvolve requisitos globais para a apresentação de demonstrações financeiras, diretrizes para a sua estrutura e requisitos mínimos para o respetivo conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados noutras Normas e Interpretações”*.

Esta norma define claramente quais os critérios que norteiam a preparação das demonstrações financeiras. Claramente que o critério económico deverá ser o escolhido uma vez que qualquer

situação independentemente do seu impacto ao nível da fiscalidade deverá refletir a realidade em que a organização está a laborar e nem sempre a fiscalidade permite refletir essa realidade muito por força das limitações que são impostas.

Assim, definimos como critério económico, a forma como elas são preparadas de acordo com a realidade laboral dessa organização e critério fiscal, quando estas são preparadas de acordo com os princípios que a fiscalidade impõe. Questões como imparidades; amortizações e depreciações e provisões (desvalorização de ativos), bem como outros conceitos como justo valor, reavaliações, mais e menos valias traçam de uma forma muito forte a fronteira entre os tão propalados critérios económicos e critérios fiscais.

Uma breve compreensão destes conceitos será importante assim como o seu enquadramento fiscal conhecendo os seus limites será importante.

O primeiro conceito muito importante é a questão do rédito. O que significa este palavraço recentemente introduzido no léxico contabilístico e fiscal.

O rédito é o influxo bruto de benefícios económicos durante um determinado período como consequência das atividades ordinárias de uma entidade, que resultem em aumentos do capital próprio, mas cujo aumento não esteja relacionado com contribuições dos participantes no capital.

Proveniente de Venda de bens, de prestações de serviços e de Juros, *Royalties* e dividendos. A Norma contabilística e de relato financeiro 20 trata esta temática.

Existem duas questões fundamentais na contabilização do rédito que têm que ver com o *quando* e o *quanto*. É importante definir o momento em que o rédito deve ser reconhecido (o quando) e a quantia pela qual o mesmo deve ser mensurado (o quanto).

Regulado este tema nos termos do artigo 18º - Periodização do lucro tributável do CIRC, ele diz-nos “os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação”.

Ao contrário do tratamento da NIC 20 como foi demonstrado.

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 6 sobre ativos intangíveis, define-os como “um ativo não monetário identificável sem substância física» e a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 sobre ativos fixos tangíveis “detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e que tenham uma utilidade esperada por um período superior a um ano”.

Por amortizações e depreciações muitas vezes erradamente são confundidos, mas tendo a mesma gênese de base incidem sobre tipos de ativos diferentes.

A amortização consiste no reconhecimento da perda de valor de um ativo, esse ativo tem um caráter intangível, não palpável, ao longo de um determinado período, sendo destes ativos exemplos as marcas, patentes, softwares, direitos de autor e ativos desta natureza.

A depreciação é assim, o valor que resulta da perda de valor de um ativo tangível, palpável e que fruto do seu uso vão sofrendo um determinado desgaste e ou perda de utilidade como por exemplo, edifícios, máquinas e outros equipamentos, veículos e outros desta natureza.

Regulados no CIRC nos seus Artº. 29 a 34º sendo que este último regula, pois, o efeito fiscal de limitação a estas depreciações e amortizações socorrendo-se de legislação complementar nomeadamente através do Decreto regulamentar (DR) n.º 25/2009 relativo ao regime fiscal das depreciações e amortizações e que veio substituir o Decreto regulamentar (DR) n.º 02/90. De notar que as taxas previstas são as taxas máximas permitidas, sendo que depreciações fora deste âmbito terão de ser autorizadas e bem fundamentadas para serem aceites pela autoridade fiscal.

Quando falamos de imparidades e provisões a contabilidade trata o tema de acordo com o explanado em duas normas fundamentais de acordo com a natureza e a finalidade do ativo, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 12 que trata as Imparidades de ativos, define que a imparidade (perda de valor) se “verifica quando a quantia escriturada de um ativo excede a sua quantia recuperável”, ou seja, quando o seu valor registado na contabilidade é superior ao valor que é espetável recuperar, devendo ajustar-se este ativo ao seu real valor.

No âmbito fiscal estas são balizadas, nos termos do artigo 35º até ao artigo 38º no caso das imparidades e no caso das provisões nos artigos 39º e 40º.

As provisões dizem respeito a perdas potenciais, tratadas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 21 que diz respeito ao tratamento das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, define esta temática que está regulada conforme falado anteriormente no CIRC, como “prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas às demonstrações financeiras de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.”

Quadro 1: Âmbito de aplicação das imparidades de ativos

Ativo sujeito à avaliação de imparidades	Norma que trata da matéria
Inventários	NCRF 18 - Inventários
Ativos financeiros que estejam no âmbito da NCRF 27	NCRF 27 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
Ativos financeiros que não estejam no âmbito da NCRF 27 (nomeadamente NCRF 13, 14 e 15)	NCRF 12 - Imparidade de Ativos
Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis mensurados através do modelo do custo ou do modelo de revalorização	NCRF 12 - Imparidade de Ativos
Propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor	NCRF 11 - Propriedades de Investimento
Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda	NCRF 17 - Agricultura
Ativos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda	NCRF 8 - Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

Fonte: Adaptado de Albuquerque, Almeida e Teixeira (2011: 37)

Daqui ressalta, pois, o a noção relativa aos conceitos de custo histórico e valor de mercado, bem como a sua consequente noção de “Fair value” (“Justo valor”). O quadro abaixo da autoria de Rute abreu, Fernando Pega Magro e FátimaZx David, mostra claramente em que baseiam e definem estes conceitos.

	Custo	Justo valor
Origem	Resulta da própria realidade documental.	Resulta de aproximações sucessivas e graduais à realidade.
Temporalidade	Corresponde a uma informação do passado.	Corresponde a uma informação do presente.
Determinação do valor	É efectivo.	É provisório (e afecto a uma data).
Documento de suporte	É justificado numa factura ou outro documento.	É justificado num parecer (global ou parcial).
Risco	Envolve maior nível de certeza e perfeição, logo menor risco.	Envolve maior nível de incerteza e imperfeição, logo maior risco.

Fonte: elaboração própria.

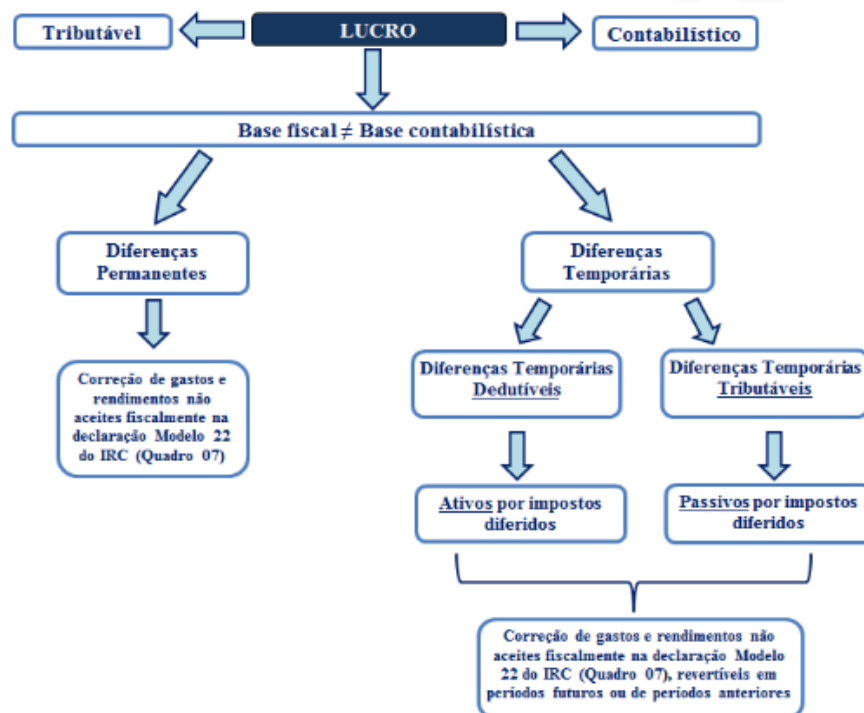
Para finalizar esta aproximação a estes conceitos tão importantes no traçar desta fronteira que se quer saudável entre a contabilidade e a fiscalidade, falemos, pois, das mais e menos valias de imobilizado, das reavaliações e dos impostos diferidos.

As mais valias e menos valias são tratadas nos termos do CIRC nos seus artigos 46º e 47º. Sendo o seu tratamento transversal a uma série de ativos, quer fixos tangíveis, intangíveis, biológicos de produção e propriedades de investimento, e a alguns instrumentos financeiros, o cálculo da mais ou menos-valia é obtido pela diferença entre o valor de realização e a quantia escriturada do ativo no momento da alienação, tendo em conta as imparidades / desvalorizações e ou depreciações acumuladas.

Dependendo do resultado obtido, a entidade deve reconhecer um rendimento ou um gasto conforme seja apurada uma mais ou menos-valia, contribuindo esse montante para o resultado líquido do exercício.

Por último e não menos importante temos os impostos diferidos. Esta temática representa na sua plenitude o confronto entre as normas fiscais e contabilísticas. Este contexto só é possível, embora não necessariamente, quando se verifica uma desconformidade nos princípios que regem a fiscalidade e a contabilidade.

Costa e Antunes (2009), define que *“a génese dos impostos diferidos radica na divergência entre as normas contabilísticas e fiscais, sublinhando a necessidade de se refletir no balanço e na demonstração de resultados não só o imposto que se vai pagar no período, mas também o imposto que não se pagou no período mas que se vai pagar no futuro e, o imposto que se pagou no período mas que se vai deduzir no futuro”*.



Apesar dos conceitos de resultado contabilístico e resultado fiscal serem divergentes, podem ter valores distintos, a verdade é que apenas se reconhecem ativos ou passivos por impostos diferidos na presença de diferenças temporárias, ou seja, diferenças com implicações fiscais futuras, ao reverso, as diferenças serão permanentes e não exigem o reconhecimento de quaisquer efeitos fiscais nas demonstrações financeiras.

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 21 define Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e trata esta contingência e consequentemente esta temática.

As diferenças temporárias são definidas nos termos da NCRF 25 - Impostos sobre o como as diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base fiscal.

Para Costa e Antunes (2009), “*tal significa que uma situação que no presente originou imposto a pagar pode ser deduzida no futuro ou a situação que no presente não originou imposto a pagar será tributável no futuro*”.

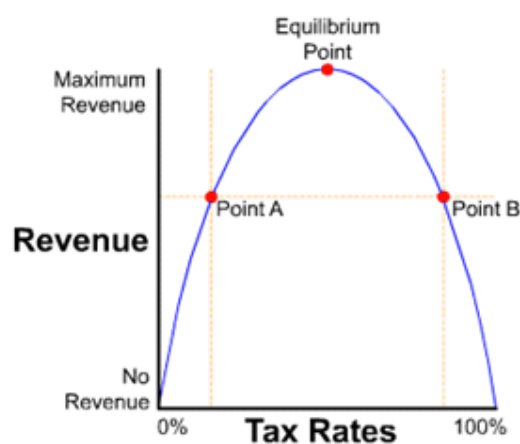
13.1 OS IMPOSTOS E A CURVA DE LAFFER

Um país fortemente dependente do estado em que uma percentagem grande da população ativa está de alguma forma ligada ao estado, bem como uma grande parte do tecido empresarial tem no estado um parceiro de referência no desenvolvimento das suas atividades a juntar á função do estado cada vez mais incisiva e enraizada leva a que este com fortes necessidades de se financiar, esteja numa permanente luta de busca de receitas. Tem sido esta a tónica ao longo dos sucessivos anos através dos seus orçamentos de estado.

Com um crescimento muito próximo do zero ao longo dos anos e com a dívida externa cada vez mais no extremo, restam os impostos para que o estado sobreviva a todos os compromissos que se lhe deparam.

Com uma margem cada vez menor na cobrança de impostos muito por culpa da saturação que se tem estado a acentuar, temos vindo a esticar a corda nos universos dos impostos sobre as pessoas, individuais e coletivas sendo que nesta última, o cuidado terá claro de ser acrescido porque numa economia global, é muito fácil deslocar o grosso de pagamento de impostos para realidade mais favoráveis.

Do nosso PSI 20 poucas ou nenhuma empresas mantêm as sedes no nosso país. A curva de Laffer é, em economia, uma representação teórica, como podemos ver pelo gráfico, da relação entre o valor conseguido em impostos pelo governo e todas as suas hipóteses de taxação.



Este conceito é usado para ilustrar o conceito de “elasticidade da receita taxável”. Para se construir a curva, considera-se o valor obtido com as taxas de 0% a 100%. É obvio que uma

taxa de 0% não traz receita tributária, mas a hipótese desta curva também diz que para uma taxa de 100% não traz receita nenhuma também.

13.2 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES IRC 2013 A 2018

Eis então as alterações ao longo dos anos efetuadas no âmbito da legislação em vigor foi apurada de uma forma resumida entre outras pela Auditora PWC.

Irei só apontar as alterações que eventualmente caíram sobre as entidades coletivas, não descorando o fato de muitas outras alterações foram previstas bem como autorizações legislativas importantes que visavam fomentar o investimento.

13.2.1 NO ANO DE 2013

Diz a síntese da auditora PWC sobre a segurança social, “*Suspensão do valor do IAS, foi suspensa para o ano de 2013 a atualização do valor do IAS (Indexante de Apoios Sociais), mantendo-se o mesmo em Euros 419,22. Redução remuneratória, mantém-se a redução das remunerações totais ilíquidas mensais de pessoas titulares de determinados cargos públicos, designadamente funcionários públicos, gestores públicos, trabalhadores de empresas de capital exclusivamente ou maioritariamente público e militares das Forças Armadas. Pagamento do subsídio de Natal, durante a vigência do Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) o pagamento dos subsídios de Natal a pessoas titulares de determinados cargos públicos (designadamente, os acima mencionados) será resposto por duodécimos, pelo que passa a ser apurado mensalmente e corresponde à remuneração base após a redução remuneratória acima referida. Contribuição extraordinária de solidariedade, as pensões pagas a um único titular são sujeitas a uma contribuição extraordinária de solidariedade. Da aplicação desta, não poderá resultar uma pensão de valor mensal inferior a Euros 1350,00.*”

Tabela prática – Contribuição Extraordinária de Solidariedade

	2012		2013	
	Taxa (%)	Parcela a abater (Euros)	Taxa (%)	Parcela a abater (Euros)
Pensão bruta mensal (Euros):				
Até 5 030,64	0%	0,00		
De mais de 5 030,64 até 7 545,96	25%	1 257,66		
Superior 7 545,96	50%	3 144,15		
De mais de 1 350 até 1 800			3,5%	0,00
De mais de 1 800 até 3 750			16%	225,00
Superior a 3 750			10%	0,00
Acrescendo:				
se mais de 5 030,64 até 7 545,96			15%	754,60
se superior a 7 545,96			40%	2 641,09

Em relação ao IRC, a PWC resume as seguintes alterações, “limitação à dedutibilidade de gastos financeiros, os gastos financeiros líquidos passam a ser dedutíveis até à concorrência do maior dos seguintes limites, euros 3 milhões ou 30% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos”, prevendo um regime transitório em que “a limitação é gradualmente aumentada, sendo a respetiva percentagem de 70% em 2013, 60% em 2014, 50% em 2015, 40% em 2016 e 30% apenas em 2017. Os gastos financeiros líquidos não deduzidos em virtude da aplicação destes limites podem ser reportados por 5 períodos”. A subcapitalização é integralmente substituída pela limitação à dedutibilidade de gastos financeiros atrás referida. As despesas com equipamentos e software de faturação podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas. Relativamente aos Fundos de Investimento Mobiliário e Fundos de Investimento Imobiliário, o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias obtidas por fundos de investimento mobiliário passa a ser tributado à taxa de 25% (era 21,5%) e os rendimentos prediais por fundos de investimento imobiliário passam de 20% para 25% a tributação dos rendimentos. Nas taxas, os rendimentos auferidos por não residentes sofre um agravamento de 15% para 25% das taxas incidentes sobre rendimentos auferidos por não residentes com a natureza de royalties, comissões, prestações de serviços e rendimentos prediais. A derrama o agravamento consubstancia-se na descida do limite mínimo de lucro tributável a partir do qual irá ser aplicável a taxa de 5% (de Euros 10 milhões para Euros 7,5 milhões)”.

Rendimento	Pessoas Coletivas não residentes		
	2012	2012 (OE retificativo)	2013
Comissões	15%	15%	25%
Prestação de serviços	15%	15%	25%
Aluguer de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico	15%	15%	25%
Dividendos	25%	25%	25%
Juros de depósitos	25%	25%	25%
Juros de suprimentos	25%	25%	25%
Juros de títulos de dívida	25%	25%	25%
Rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição de entidades residentes em zonas de baixa tributação	30%	35%	35%
Rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados	30%	35%	35%
Royalties	15%	15%	25%
Outros rendimentos de capitais	25%	25%	25%
Rendimentos prediais	15%	15%	25%
Incrementos patrimoniais: Mais-valias de partes sociais	25%	25%	25%
Mais-valias de imóveis	25%	25%	25%

2012		2013	
VN n-1 (Euros)	Pagamento por Conta (taxa)	VN n-1 (Euros)	Pagamento por Conta (taxa)
Inferior ou igual a 498 797,90	70%	Inferior ou igual a 500 000,00	80%
Superior a 498 797,90	90%	Superior a 500 000,00	95%

2012		2013	
LT n-1 (Euros)	Pagamento adicional por conta (taxa)	LT n-1 (Euros)	Pagamento adicional por conta (taxa)
De mais de 1 500 000,00 até 10 000 000,00	2,5%	De mais de 1 500 000,00 até 7 500 000,00	2,5%
Superior a 10 000 000,00	4,5%	Superior a 7 500 000,00	4,5%

Muito importante também foi a limitação da dedução dos prejuízos fiscais plasmado no número 2 Art.º 52 “a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 75 % do respetivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução”.

13.2.2 NO ANO DE 2014

A Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, veio alterar profundamente o Código do IRC, procurando simplificar, clarificar e harmonizar com a contabilidade, o regime de tributação do rendimento gerado pelas empresas.

Para 2014 a PWC, resumiu ao nível da segurança social como medidas muito importantes, “os membros de órgãos estatutários passam a contribuir sobre o valor das remunerações

efetivamente auferidas em cada uma das entidades em que exerçam mandato, sem qualquer limite máximo. Atualmente, a base de incidência mensal está limitada a um máximo de 12 vezes o valor do IAS, ou seja € 5.030,64. O caráter de regularidade dos extras em que é introduzido um elemento temporal, passando a considerar-se que tem caráter de regularidade um pagamento com o qual o colaborador possa contar de antemão e cuja concessão tenha lugar com uma frequência igual ou inferior a cinco anos”.

Do lado das empresas, a grande novidade centrou-se no aumento das tributações autónomas, o aumento da limitação à dedução anual de prejuízos fiscais, a limitada aplicação do DLRR.

A Redução da taxa de IRC para 23% e para 17% sobre os primeiros 15.000 € de matéria coletável apurada por pequenas e médias empresas em linha com o planeado.

A tributação autónoma os encargos efetuados ou suportados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, excluindo veículos elétricos, às seguintes taxas:

	Taxa	Taxa agravada
Despesas não documentadas	50% ou 70%	60% ou 80%
Despesas c/ viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas	10%; 27,5% ou 35%	20%; 37,5% ou 45%
Despesas de representação	10%	20%
Despesas com residentes em “paraísos fiscais”	35% ou 55%	45% ou 65%
Ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador	5%	15%
Indemnizações e bónus a gestores, administradores ou gerentes	35%	45%

A criação de um regime simplificado opcional para empresas com montante anual ilíquido de rendimentos inferior a 200.000 €, ativo inferior a 500.000 € e não sejam detidos em mais de 20% por sociedades que não possam optar pela aplicação deste regime, exceto quando sejam SCR ou ICR.

Altera ainda o limite das deduções dos prejuízos para 70%. Bem como a partição por anos dos prejuízos delimitando a possibilidade de os poder deduzir.

13.2.3 NO ANO DE 2015

A manutenção, sem alterações, do rumo traçado aquando da reforma do IRC em 2014 foi fundamental. Este orçamento apenas previu a descida em dois pontos percentuais da taxa nominal, algo inédito.

Assim, a fiscalidade menor e a parafiscalidade ganham relevância crescente num quadro de necessidade de mais receitas.

O Código do IVA passa a prever a possibilidade de emissão de fatura através do Portal das Finanças para titular a prática de um ato isolado. A regularização do IVA contido em créditos incobráveis passa a poder ser efetuada após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos.

Passam a estar abrangidas pela taxa reduzida as prestações de serviços médicos e sanitários. Há um aumento de 3% no IABA sobre bebidas espirituosas, produtos intermédios e sobre a cerveja. No imposto sobre o Tabaco a incidência passa a ser tabaco de mascar, tabaco aquecido e o líquido contendo nicotina em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos. Há um aumento da contribuição do Serviço Rodoviário (CSR) em € 20 do valor da CSR para a gasolina (€ 87/1.000 l), gasóleo rodoviário (€ 111/1.000 l) Contribuição sobre a e GPL auto (€ 123/1.000 kg). Por fim é introduzida a obrigação de comunicação eletrónica dos inventários à data de encerramento das contas, fator importante nas medidas de combate à evasão e fraude fiscal.

13.2.4 NO ANO DE 2016

No que respeita ao IRC, assiste-se à reversão de algumas regras que haviam sido introduzidas pela reforma operada neste imposto em 2014, nomeadamente o sistema de reporte de prejuízos, em que passa *“os prejuízos fiscais reportáveis apurados por uma sociedade, num determinado período de tributação, são dedutíveis aos seus lucros tributáveis nos doze períodos de tributação posteriores (até 31 de dezembro 2009, seis períodos de tributação; até 31 de*

dezembro de 2011, quatro períodos de tributação; e até 31 de dezembro de 2013, cinco períodos de tributação).”

Ainda para os prejuízos fiscais diz, *“Para os prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2017, o prazo de reporte é reduzido de 12 para 5 anos, exceto para as PME abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, para as quais o prazo se mantém nos 12 anos. Esta alteração aplica-se A dedução dos prejuízos fiscais não pode exceder o montante correspondente a 70% do lucro tributável apurado em cada período de tributação, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte dos prejuízos que não tenha sido deduzida, nas mesmas condições, até ao final do respetivo período de dedução. Esta limitação é aplicável à dedução aos lucros tributáveis apurados em períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 dos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores.*

Outro item importante é a regra de participation exemption, que a OCC refere como *“com o objetivo de criar um ambiente tributário propício ao investimento. Esta norma visa a eliminação da dupla tributação pela distribuição de lucros e reservas e a isenção de tributação de mais-valias na alienação de participações societárias”*, e a manutenção da taxa do imposto e das derramas, contrariando-se aquilo que se encontrava previsto (redução da taxa e abolição das derramas).

No concerne ao IVA merece destaque *“o regresso, a partir de 1 de julho de 2016, dos serviços de restauração e de takeaway à taxa intermédia (13% em Portugal continental), excepcionando-se expressamente, no primeiro caso, a maior parte das bebidas”*.

Redução, de 12 para 10 anos, a partir de 1 de janeiro de 2017, do prazo durante o qual os livros, registos contabilísticos, respetivos documentos de suporte e processo de documentação fiscal devem ser conservados em boa ordem e, agravamento em 50% no imposto de selo, até final de 2018, do imposto de selo que incide sobre operações de crédito ao consumo, a que respeitam as verbas 17.2.1 a 17.2.4 da Tabela Geral.

13.2.5 NO ANO DE 2017

Este ano, marcado pela mudança de filosofia governativa, apresenta as seguintes alterações mais relevantes.

Passam a estar excluídas do regime de reinvestimento das mais-valias e menos-valias realizadas, as propriedades de investimento, mesmo quando são reconhecidas na contabilidade como ativos fixos tangíveis.

Agravamento da tributação da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local para quem estiver no regime simplificado. Era atribuída a este tipo de atividade um coeficiente de 0,04 sobre as prestações de serviço efetuadas, e aumentou a partir de 2017 a ser um coeficiente de 0,35, significativo.

As despesas de representação, ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, passam a ser sujeitos a tributação autónoma, independentemente destes mesmos encargos serem dedutíveis em sede de IRC, ou seja, estamos perante uma possibilidade de dupla penalização: o encargo não é aceite como gasto fiscal e ficará sujeito a tributação autónoma. Lembramos que esta situação já é assim para os encargos com viaturas.

O limite mínimo do PEC passa para €850 (era €1 000), estando previsto que continue a reduzir progressivamente até 2019. É eliminada a regra que determina que os prejuízos fiscais a deduzir devem ser os apurados há mais tempo. Subjacente a esta alteração está a redução do prazo de reporte dos prejuízos fiscais de 12 para 5 anos que se aplicará aos prejuízos gerados a partir de 1 de janeiro de 2017.

Para evitar que os prejuízos mais recentes caduquem, permite-se que sejam deduzidos primeiro aqueles cujo período de reporte se esgote primeiro.

O IVA por opção dos sujeitos passivos poderá deixar de ser exigido no momento do desalfandegamento das mercadorias importadas, passando a ser liquidado na declaração de IVA do adquirente.

No âmbito do RFAI (Código Fiscal do Investimento), prevê-se um aumento dos valores máximos previstos, passando a ser dedutível à coleta de IRC 25% do montante das aplicações relevantes relativamente ao investimento realizado até ao montante máximo de €10 000 000 (atualmente é €5 000 000), e 10% do montante das aplicações relevantes relativamente ao investimento realizado, que exceda o montante de €10 000 000.

Simultaneamente, eleva-se o valor da dedução de 5% para 7% do montante das entradas realizadas até 2 milhões de euros, limitada a cada exercício e a taxa de IRC reduzida para as empresas instalados no interior de 12,5% aos primeiros €15 000 de matéria coletável, desde que as empresas não tenham salários em atraso.

13.2.6 NO ANO DE 2018

Para este ano, ao nível da segurança social, os valores atribuídos a título de "vales educação" pela entidade patronal aos seus colaboradores, com dependentes com idade compreendida entre os 7 anos e os 25 anos, passam a ser tributados na sua totalidade como rendimento do trabalho dependente. Atualmente beneficiavam de uma exclusão de tributação até ao limite de € 1.100 anuais, por dependente.

Mantém-se em vigor apenas a exclusão de tributação sobre os "vales infância", aplicáveis a dependentes com idade inferior a 7 anos.

Passam a estar sujeitos a tributação em Portugal os ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes de capital ou de direitos similares em quaisquer entidades (que não sejam residentes em território português) quando, em qualquer momento durante os 365 dias anteriores, o valor dessas partes ou direitos resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% de bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis que estejam situados em território português (exceto se afetos a atividade agrícola, industrial ou comercial, que não a compra e venda de imóveis).

Os gastos com a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica não são dedutíveis.

A taxa de derrama estadual é aumentada em dois pontos percentuais (de 7% para 9%), quando o lucro tributável é superior a 35 milhões de euros.

Consequentemente, é realizado um ajustamento ao pagamento adicional por conta, passando a ser aplicável ao 3.º escalão, a taxa de 8,5% (em oposição a 6,5%).

Os créditos incobráveis poderão ser fiscalmente relevantes, mesmo que contabilisticamente já tenha sido reconhecido o gasto:

- a) Quando se verifique o encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens, ou, após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento do crédito;
- b) Quando, na sentença de homologação do processo de insolvência, seja previsto o não pagamento definitivo do crédito.

Passa a estar expressamente previsto que não poderão ser efetuadas quaisquer deduções ao montante global de tributação autónoma apurada

Na falta de apresentação da declaração Modelo 22, a liquidação do IRC é efetuada tendo por base o maior dos seguintes montantes:

1. O valor anual da retribuição mínima mensal;
2. A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontra determinada;
3. A matéria coletável, com base nos elementos de que a AT disponha, segundo as regras do regime simplificado, aplicando ao montante apurado o coeficiente de 0,75.

Para a determinação do lucro tributável imputável a cada estabelecimento estável, o sujeito passivo deve adotar critérios de imputação proporcional adequados e justificados para a repartição dos gastos, perdas ou variações patrimoniais negativas relacionados com operações quer do estabelecimento estável, quer do próprio sujeito passivo.

Tal como sucedeu em 2016 e 2017, é introduzida a obrigatoriedade de inclusão, no lucro tributável do período de tributação de 2018, do montante correspondente a um quarto dos resultados internos que tenham sido eliminados ao abrigo do anterior regime de tributação pelo lucro consolidado (em vigor até ao ano de 2000) e que tenham, à data, transitado para o atual RETGS, e que se encontrem ainda pendentes no termo do período de tributação de 2017.

É introduzida a obrigatoriedade de realização, durante o mês de julho de 2018, de um pagamento por conta autónomo, correspondente à aplicação da taxa do IRC sobre o valor a ser incluído no lucro tributável nos termos desta norma.

Em caso de cessação ou renúncia à aplicação do RETGS, o montante total dos resultados internos (ainda pendentes) deverá ser incluído na base tributável.

Passam a ser elegíveis para o benefício as entradas em espécie correspondentes à conversão de quaisquer créditos (atualmente, apenas são elegíveis as conversões de suprimentos ou outros empréstimos de sócios que tenham sido concedidos em dinheiro) ou dos lucros do próprio exercício.

Esta alteração é aplicável às conversões de créditos realizadas nos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2018.

O prazo para reinvestimento dos lucros retidos é alargado de dois para três anos e o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos é aumentado para € 7.500.000 (atualmente, € 5.000.000). Para as micro e pequenas empresas, a dedução pode ser feita até 50% da coleta do IRC (atualmente, 25%).

14. AS CONCLUSÕES DESTA REFLEXÃO EM TERMOS ACADÉMICOS

Como tentei explicar ao longo deste trabalho, em todos os momentos de vida das organizações, quer singulares, quer coletivas, deparamo-nos com uma fiscalidade cada vez mais agressiva e eficiente com a qual o estado procura financiar-se, de molde a poder honrar os seus compromissos que são elevados e muitas vezes castradores da atividade económica privada.

O combate á evasão fiscal, tem sido a tónica deste estado seguindo a ordem europeia no que toca a políticas concertadas fiscais que se pretendem ser eficientes e justas.

Temos também verificado que em contrapondo à taxação direta, a indireta tem vindo a assumir uma preponderância cada vez mais relevante na sociedade. As tributações autónomas, por serem de fácil aplicação também tem sido uma prática cada vez mais comum.

Assim a fiscalidade definitivamente influencia a contabilidade em Portugal, embora não sendo o único e nunca poderia ser, visto que este importante instrumento de gestão seria castrado de toda a sua utilidade, dado que as empresas não vivem somente para pagar impostos ou estarem ao serviço do Estado, mas sim e essencialmente para estarem ao serviço dos muitos outros utentes destas informações financeiras que se movem na sociedade, são entidades interessadas e são ou deveriam ser o verdadeiro motor da sociedade.

Com efeito joga-se uma espécie de “jogo” de gato versus rato onde um tenta defender os seus interesses da melhor maneira, atenuando os efeitos nefastos que transbordam na sua ótica específica.

O mais útil e verdadeiro contributo da contabilidade que seria a criação de um sistema de informação de apoio à tomada de decisões é demasiadas vezes posta em causa, pela tendência pelo facilitismo desta na prestação de contas à administração fiscal, pondo em causa muitas vezes os interesses fundamentais utentes da informação financeira. É disso exemplo muitas vezes o tratamento das depreciações e amortizações que tem em conta os limites fiscais plasmados no Conforme previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro e no código do IRC e não a real vida útil dos bens ou o seu estado de conservação.

A adoção em Portugal, “de um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE” (MFAP, 2009: 4376), bem como as alterações introduzidas pelo novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) vieram dar origem, a importantes mudanças na fiscalidade que incide sobre as sociedades, nomeadamente no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), tentando que esta tenha uma influência decisiva na elaboração da contabilidade.

Esta mudança de normativo contabilístico, com a criação do período transitório e aos seus ajustamentos de transição permitiu que os resultados fiscais não fossem prejudicados de uma forma significativa.

Com efeito os ajustamentos vão permanecendo na sua natureza iguais agravando-se ao nível das taxas e nunca na alteração das políticas.

Porém, vemos todos os dias a fiscalidade a correr atrás da contabilidade de molde a tentar basilar a sua área de atuação. A entrega por parte das sociedades de um dossier de política fiscal é disto exemplo, vide episódio da venda da Oi por parte da PT.

Aliás tanto a evasão fiscal como a elisão fiscal são duas formas de evitar o pagamento de impostos. A evasão fiscal, ou a parte ilícita do problema do não pagamento de impostos onde a sonegação de informação e declarações falsas constituem o seu modo de atuar, contrapõe a elisão fiscal em que existe um planeamento apurado, aproveitando todos os buracos, omissões e outras vantagens previstas e que poderão de alguma forma constituir uma vantagem na poupança de tributos a entregar.

Este planeamento não constituindo uma ilegalidade obriga à constituição de um dossier devidamente fundamentado para que a autoridade tributária esteja informada desse planeamento. Na minha modesta opinião, este não constitui mais do que um ensinamento para que a mesma autoridade tributária possa consciente das consequências legislar para corrigir esses caminhos traçados pelas equipas privadas dos chamados fiscalistas.

A elisão fiscal é utilizada maioritariamente por empresas que buscam os chamados parqueamento de operações em países com muitas vezes ausência de tributações. Neste aspeto são chamados à liça as vulgares questões ético-morais.

A Europa tem lutado contra a evasão fiscal por forma a garantir uma maior equidade e eficiência económica no seu mercado interno, em conformidade com as suas principais prioridades políticas. Analogamente e internamente as empresas combatem este problema com recurso à elisão fiscal por força deste mercado único.

Muitas formas de elisão fiscal são contrárias ao espírito da lei, traçando uma fina linha entre o que é «legal» e o «ilegal» por forma a minimizar a contribuição fiscal global de cada um.

O planeamento fiscal agressivo, com a exploração das lacunas jurídicas dos sistemas fiscais e as diferenças entre as regras nacionais contribuem decisivamente para evitar o pagamento da sua justa parte de impostos.

Diferentes regimes fiscais dentro do próprio mercado comum permitem que as empresas desviem artificialmente os seus lucros para as suas jurisdições.

A política fiscal é essencialmente definida a nível nacional, sendo que a nível central se procura garantir uma tributação mais equitativa e defender o princípio de que a tributação deve refletir o local em que a atividade económica se realiza.

Por último a limitação á dedução dos prejuízos fiscais, limitando-os a percentagens, leva a que na minha opinião se inclua na equação uma desigualdade presente e futura entre as empresas pois, períodos maus todas as empresas passam e como motores verdadeiros da economia, estas pelo que representam de importância na sociedade deveriam ser tratados de igual forma, quer estejam em períodos de expansão ou de regressão.

Os acordos fiscais prévios, também exigem uma especial atenção, pois são uma fonte de deturpação da concorrência.

Tem sido utilizados não como uma segurança jurídica mas sim como forma de atração desleal em relação aos outros mercados de molde a obter vantagens fiscais específicas.

Os estados membros tem vindo a trabalhar na continua melhoria desta situação, tentando equilibrar esta balança dentro deste mercado comum, sendo que inúmero as medidas que se pretendiam para garantir essa mesma equidade:

- Estabelecer disposições rigorosas em matéria de transparência para os acordos fiscais prévios
- Racionalizar a legislação relativa à troca automática de informações
- Avaliar a necessidade de novas iniciativas em matéria de transparência - Rever o Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas
- Melhorar a quantificação do diferencial de tributação
 - Promover uma maior transparência fiscal a nível internacional

Por outro lado, vemos que neste acérrimo combate á evasão fiscal, continuamos a assistir ao agravamento de coimas de valores sem qualquer sentido, sendo que o peso destas assumam cada

vez mais importância na máquina do estado e a omissões de “paraísos fiscais” não reconhecidos como tal e que na prática o são e ninguém toma posição sobre eles.

Por último, a desigualdade que emerge da insuficiente aplicação do direito fiscal, a morosidade das decisões leva a que estejamos sempre numa sociedade que se quer democrática e justa em desigualdade permanente.

15. A SITUAÇÃO FISCAL DAS EMPRESAS NOS RELATÓRIOS ANUAIS

A ideia de analisar as declarações fiscais das empresas cotadas do no índice de bolsa PSI-20, foi abruptamente castrada no que toca à sua exposição pública por que todas elas recusaram a sua divulgação.

Se é verdade que nas empresas cotadas as contas são públicas e estão disponíveis no site da CMVM, a verdade é que existe grande renitência no acesso aos dados constantes nos documentos de prestação de contas fiscal, nomeadamente as suas declarações modelo 22.

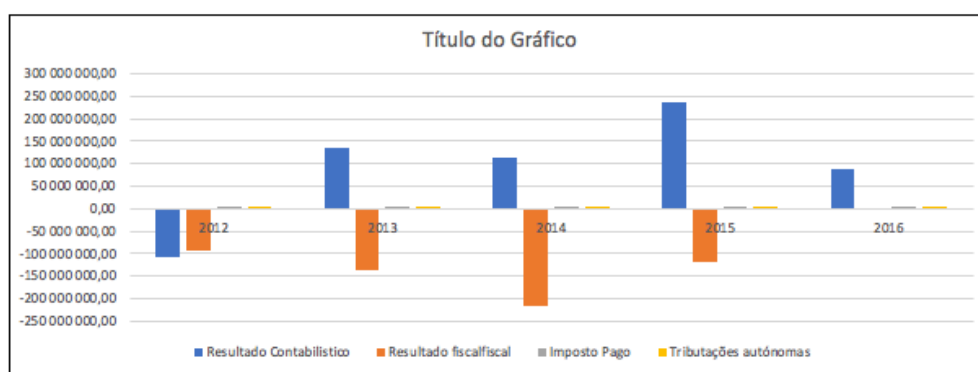
Em Portugal o sigilo fiscal, plasmado na LGT no seu Art.º 64. Rute Pinto (2017) na revista vida económica, na sua abordagem a este tema afirma que, “a consagração da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64 da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da atividade tributária, estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou coletiva) e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados a terceiros, outros setores da Administração ou particulares, nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso, e só na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em jogo”.

Porém estas declarações fiscais fornecidas e não autorizadas a sua divulgação na sua íntegra, permitiram uma análise em que irei de imediato explicar fazendo menção essencialmente à relação entre resultado contabilístico, fiscal, imposto suportado e tributações autónomas, baseando estes dados nos retirados do que foi reportado à administração fiscal.

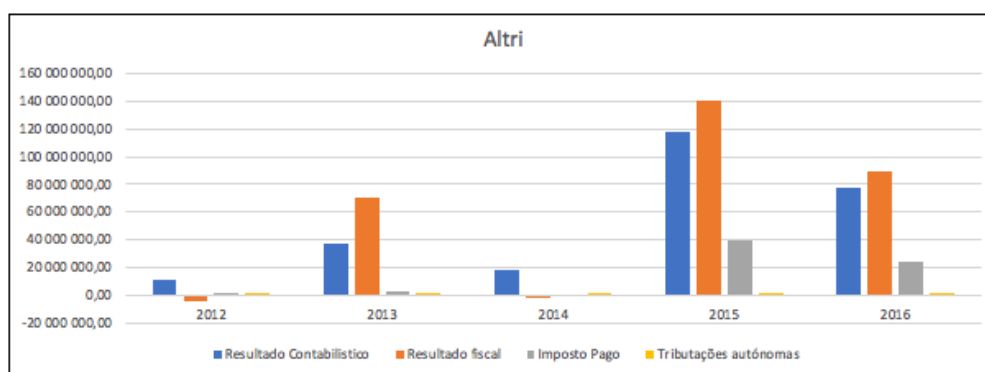
Das 18 (dezoito) empresas existentes, foram analisadas 16 (dezassete) modelos 22. 9 (nove) destas empresas são tributadas pelo regime de tributação dos grupos de sociedades pelo que os seus quadros 07 de apuramento do lucro tributável, não tem qualquer valor inscrito, sendo tributadas pela soma das matérias coletáveis das filhas.

De notar que a única empresa que não autorizou a utilização dos dados foi a EDP.

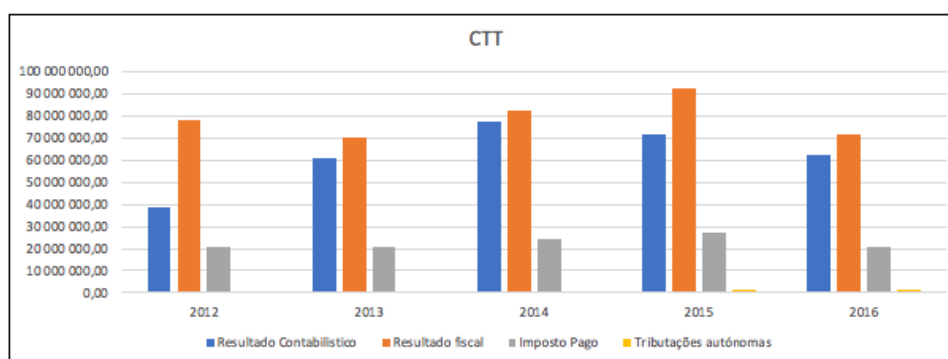
Semapa	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	-109 655 322,00	134 981 089,00	112 508 253,00	235 960 575,00	89 520 903,00
Resultado fiscal	-93 502 906,12	-138 820 738,37	-217 751 170,59	-117 075 385,75	-3 529 616,09
Imposto Pago	355 524,55	74 093,06	3 871 726,96	129 569,01	18 203,85
Tributações autónomas	124,19	2 336 110,31	1 721 840,27	2 881 072,06	401 677,97



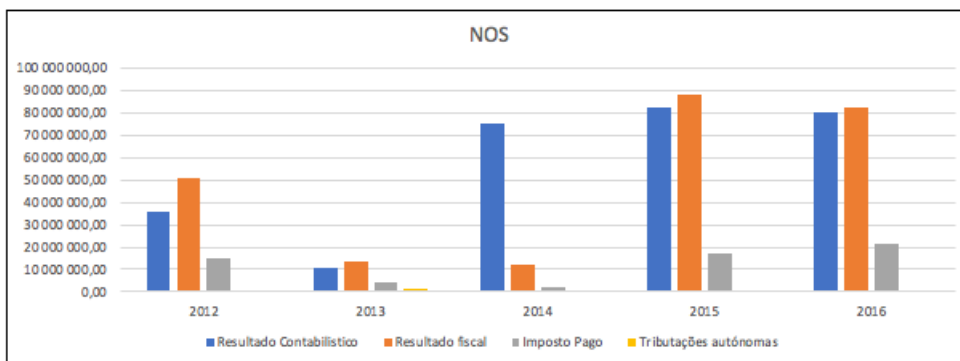
Altri	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	10 843 236,00	37 381 548,00	18 627 109,20	117 656 401,00	76 977 826,00
Resultado fiscal	-4 256 299,50	70 137 145,81	-2 474 943,32	140 697 479,06	90 015 290,78
Imposto Pago	121,20	2 400 613,89	0,00	39 124 766,43	24 524 735,43
Tributações autónomas	2 639,63	160 970,96	4 175,99	283 416,34	250 318,38



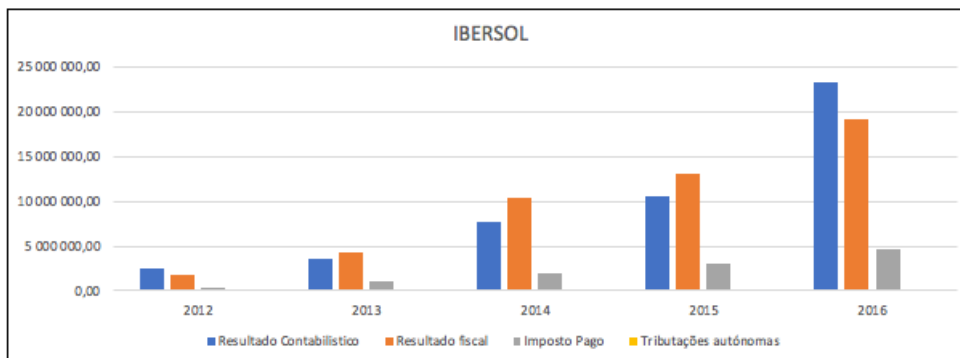
CTT	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	38 554 129,00	61 016 067,00	77 171 128,00	72 065 283,00	62 160 394,90
Resultado fiscal	78 229 344,54	70 346 074,82	82 809 235,79	92 747 750,91	71 367 846,11
Imposto Pago	20 641 296,67	20 506 259,68	24 156 640,37	27 142 786,44	20 646 916,25
Tributações autónomas	695 598,39	727 570,40	582 127,02	1 582 425,50	1 316 960,67



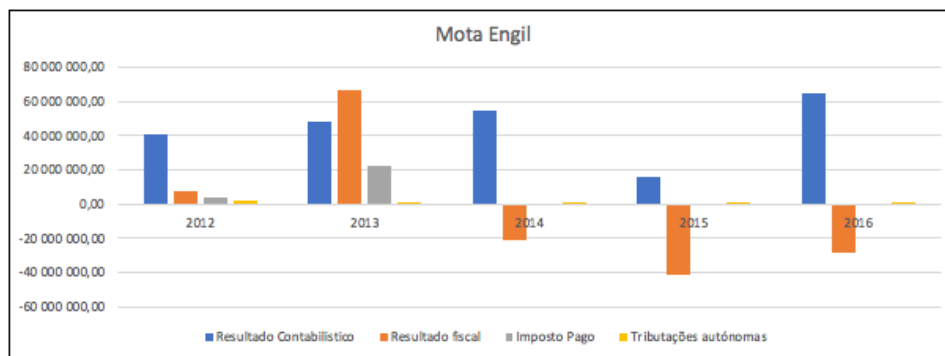
NOS	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	36 018 000,00	10 810 000,00	75 080 000,00	82 720 000,00	80 022 804,40
Resultado fiscal	50 849 261,69	13 745 874,03	12 182 218,59	87 994 271,40	82 273 745,13
Imposto Pago	15 012 246,60	4 273 129,22	2 176 919,66	17 487 664,02	21 761 320,13
Tributações autónomas	688 437,87	1 321 977,45	708 050,98	738 401,98	819 317,90



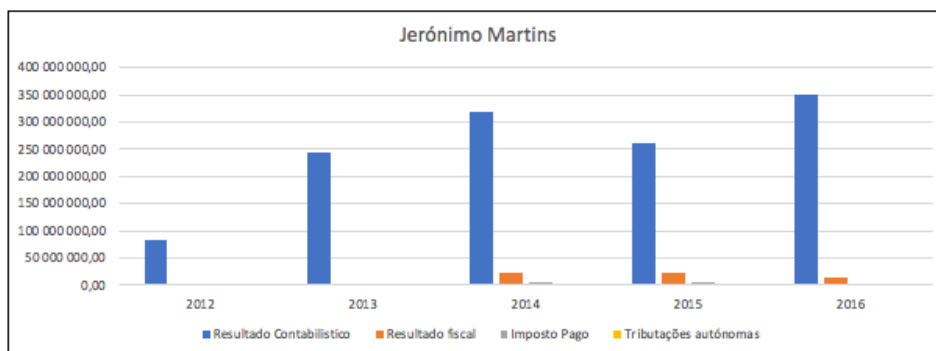
Ibersol	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	2 513 579,00	3 576 462,00	7 756 088,00	10 582 266,00	23 387 471,00
Resultado fiscal	1 752 475,25	4 296 965,34	10 398 600,88	13 107 183,12	19 264 662,92
Imposto Pago	297 620,05	1 044 757,57	1 959 983,90	2 969 522,56	4 595 259,72
Tributações autónomas	114 318,74	102 727,68	132 482,95	122 957,54	124 552,59



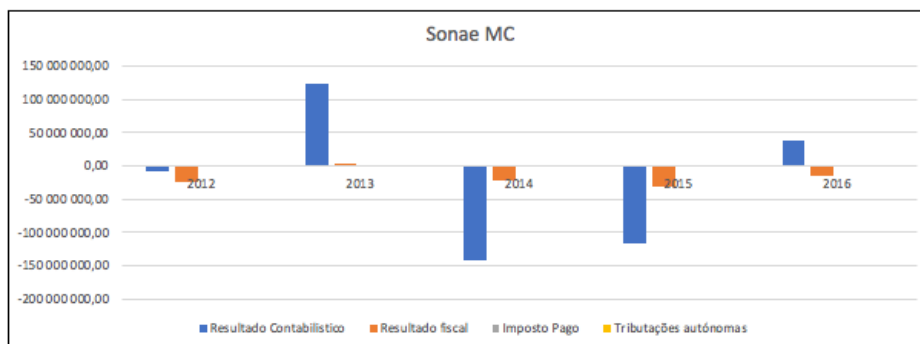
Mota Engil	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	40 745 635,00	47 939 000,00	54 534 480,58	15 523 664,14	64 618 828,00
Resultado fiscal	7 689 832,50	66 792 369,63	-21 299 172,93	-41 432 210,03	-28 403 669,11
Imposto Pago	4 148 627,13	22 799 028,51	0,00	0,00	0,00
Tributações autónomas	1 561 455,81	1 134 568,43	193 185,21	194 457,52	134 099,48



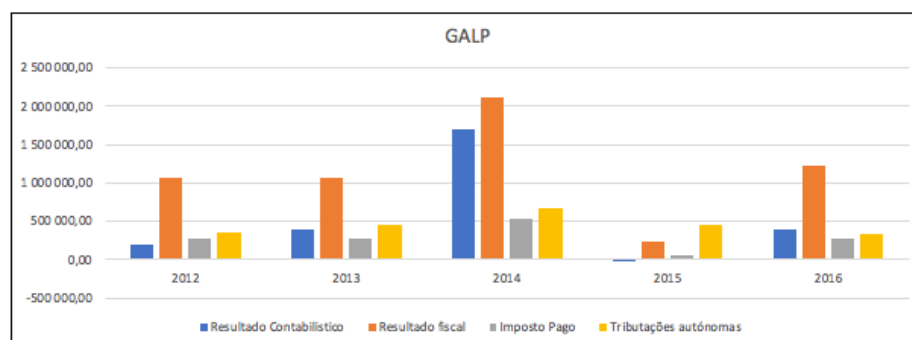
Jerónimo Martins	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	83 088 589,33	242 861 469,91	317 223 000,00	260 488 000,00	350 645 000,00
Resultado fiscal	3 332 833,12	1 739 516,29	23 094 734,12	21 889 354,10	12 859 139,50
Imposto Pago	313 279,56	141 998,00	6 132 573,74	5 530 177,12	3 989 004,48
Tributações autónomas	136 027,16	153 998,27	693 426,94	618 908,80	602 245,57



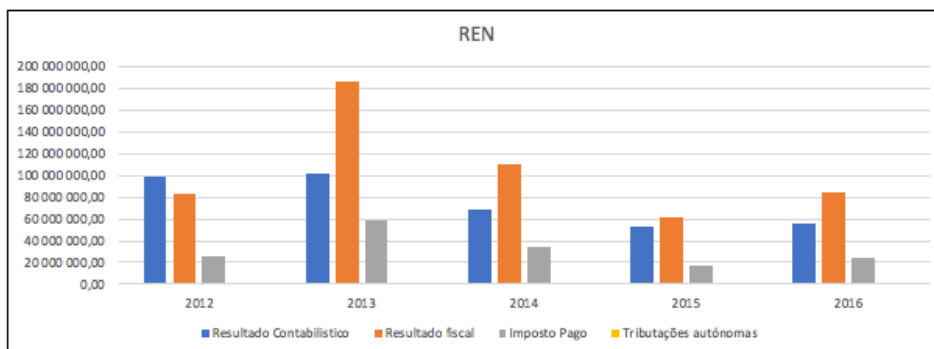
Sonae MC	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	-7 475 302,48	122 663 502,92	-143 107 813,13	-116 276 106,69	37 100 840,39
Resultado fiscal	-24 018 277,50	4 340 843,79	-21 166 348,50	-31 779 173,12	-14 164 685,25
Imposto Pago	0,00	1 106 719,17	0,00	0,00	0,00
Tributações autónomas	5 267,24	2 643,05	7 313,58	7 219,07	33 712,80



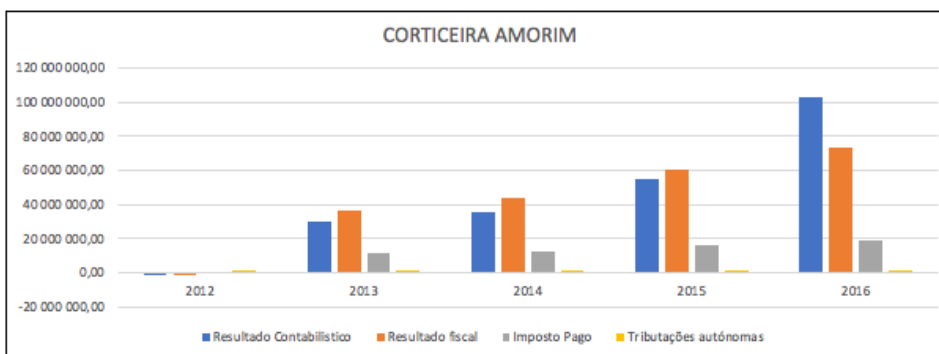
GALP	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	203 713,09	387 246,92	1 698 641,55	-30 283,40	385 122,62
Resultado fiscal	1 062 651,26	1 070 368,23	2 123 579,10	231 229,21	1 227 007,37
Imposto Pago	281 496,32	283 540,55	538 771,89	52 017,69	276 045,56
Tributações autónomas	344 354,35	454 958,42	675 706,84	449 827,40	340 207,30



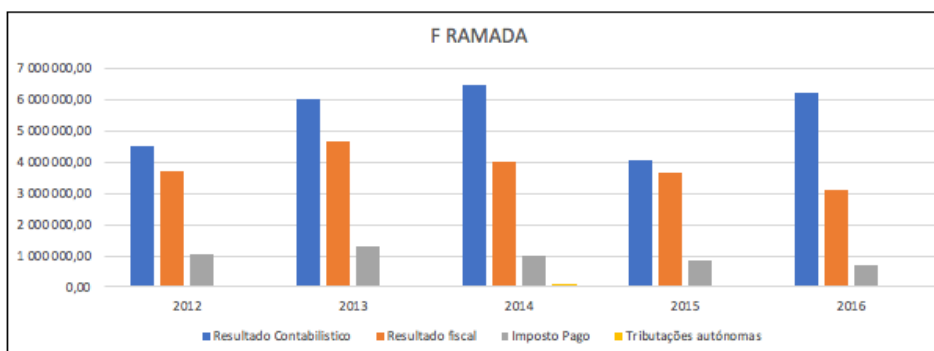
REN	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	99 021 668,77	101 873 810,00	68 340 891,81	52 432 524,96	56 177 961,77
Resultado fiscal	82 568 212,82	186 790 959,41	111 028 614,85	60 933 511,76	84 365 934,23
Imposto Pago	26 027 439,77	58 623 311,39	34 119 203,19	17 112 563,74	23 977 983,20
Tributações autônomas	221 835,06	163 259,77	257 777,79	292 561,69	319 404,30



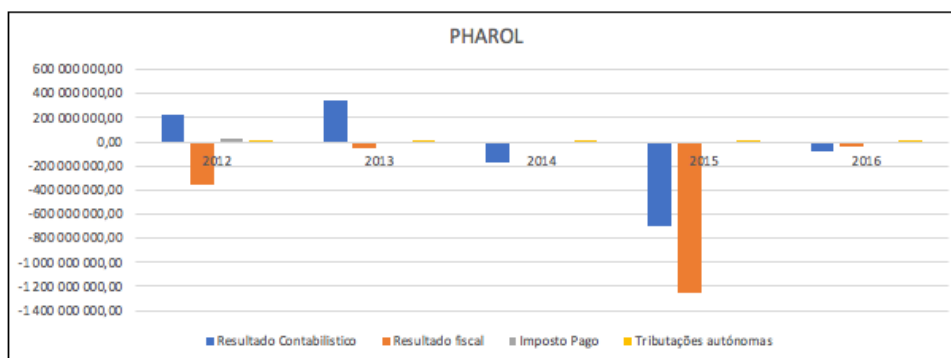
C AMORIM	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	-1 510 902,91	30 339 000,00	35 756 000,00	55 012 000,00	102 703 000,00
Resultado fiscal	-1 473 518,57	36 050 603,51	43 732 727,72	60 763 684,36	73 262 566,84
Imposto Pago	0,00	11 632 503,56	12 483 197,05	16 037 777,22	19 223 060,83
Tributações autônomas	59 019,66	527 780,14	854 505,36	825 449,25	843 556,69



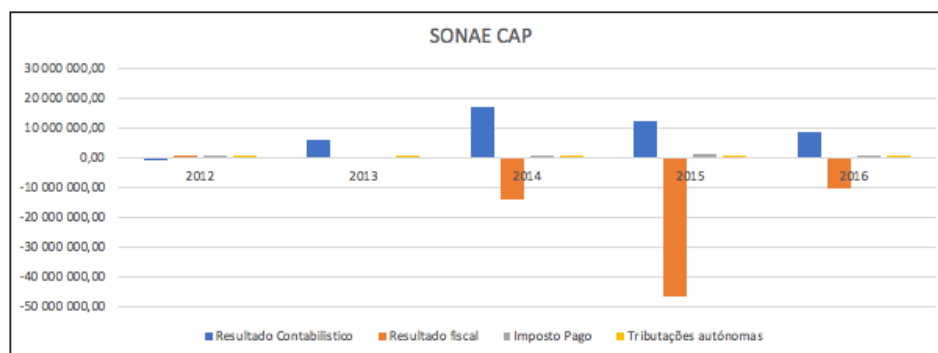
F RAMADA	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	4 497 916,34	6 036 416,50	6 472 469,56	4 053 489,81	6 241 411,82
Resultado fiscal	3 721 300,37	4 647 282,12	4 002 264,65	3 685 722,36	3 127 791,69
Imposto Pago	1 052 783,61	1 325 948,22	1 004 393,79	847 891,40	712 740,28
Tributações autônomas	53 939,77	53 557,29	73 318,04	68 132,61	61 458,20



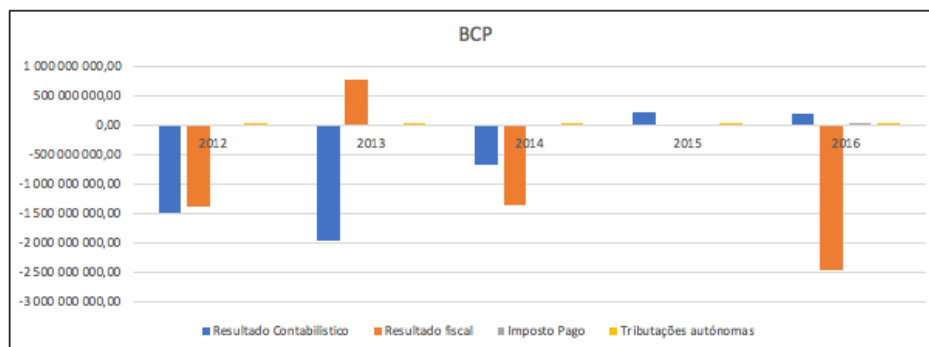
PHAROL	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	230 273 036,00	341 806 031,48	-175 082 979,37	-693 892 303,23	-75 077 176,82
Resultado fiscal	-356 211 919,38	-54 196 485,70	-2 426 538,63	-1 255 570 985,14	-32 931 499,79
Imposto Pago	22 086 795,96	0,00	0,00	0,00	0,00
Tributações autónomas	5 192 691,74	52 689,80	34 393,49	62 146,86	34 818,57



SONAE CAP	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	-995 090,69	6 106 215,35	17 035 205,00	12 198 782,00	8 738 316,00
Resultado fiscal	117 292,26	-61 175,02	-13 889 419,34	-46 659 458,10	-10 486 767,00
Imposto Pago	8 503,69	0,00	910 272,44	1 027 513,47	231 262,01
Tributações autónomas	4 757,80	8 533,55	126 872,35	242 723,12	135 505,44



BCP	2012	2013	2014	2015	2016
Resultado Contabilístico	-1 483 362 027,32	-1 958 730 209,58	-684 423 926,78	226 057 215,35	186 391 000,00
Resultado fiscal	-1 384 406 556,82	771 095 433,83	-1 347 629 156,94	0,02	-2 463 545 690,86
Imposto Pago	0,00	0,00	0,00	0,00	14 099 847,67
Tributações autónomas	2 176 726,22	1 986 432,18	2 444 398,49	1 422 927,07	1 935 073,26



Da análise aos gráficos é bem visível a diferença entre resultado contabilístico e resultado fiscal, sendo que o efeito fiscal, nota-se pelas chamadas tributações autónomas que são mais cómodas para a administração fiscal na sua ótica de captação de receitas.

A quase totalidade das empresas do PSI-20 têm a sede noutros países no sentido da sua otimização fiscal.

A Holanda é o país preferido, porque sendo um país central permite acesso mais fácil ao crédito e, sobretudo, permite pagar menos impostos para além de oferecer uma estabilidade fiscal muito apetecível.

A Holanda tem uma carga fiscal mais baixa e um acesso mais fácil à isenção de mais-valias e de tributação de dividendos, aspeto importante no contexto de grupos económicos que pretendem e são internacionais.

A Holanda tem ainda um regime especial de isenção de dividendos recebidos de empresas com sede fora da União Europeia, possuindo acordos com mais de cem países, permitindo que os grupos não paguem impostos simultaneamente nos dois países (eliminação da dupla tributação).

De todas as cotadas no PSI20, apenas a REN-Rede Elétrica Nacional não tem empresas com sede fora

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLEY, Clinton; JAMES, Simon. The interface between financial accounting and tax accounting: a summary of current research, 2005. Department of Accounting Working Paper Series, Number 84 - Hamilton, New Zealand: University of Waikato Disponível em:
<http://researchcommons.waikato.ac.nz/bitstream/handle/10289/1681/Accounting_wp_84.pdf?sequence=1>. Acesso em: 19 ago. 2012.
- ALVES, Maria do Céu G.; ANTUNES, Eduardo C. A implementação das normas internacionais de relato financeiro na Europa – Uma análise dos casos Polaco e Português. Revista del Instituto Internacional de Costos, n. 6, p. 29-48, enero/junio 2010.
- AMORIM, José de Campos. Alterações ao Código do IRC decorrentes do novo sistema de normalização contabilística, 2010. XIV Encuentro AECA. Disponível em:
<http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/28a.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2011.
- COSTA, Joana Isabel Preto da. O Impacto da Adopção das IAS/IFRS nas Demonstrações Financeiras das Empresas Cotadas na Euronext Lisboa, 2008. Tese – Faculdade de Economia – Porto. Disponível em:<<http://repositorioaberto.up.pt/bitstream/10216/20600/2/Dissertao%20Mestrado%20Contabilidade%20Joana%20Costa.pdf>>. Acesso em: 11 dez. 2010.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – INE. Empresas em Portugal 2009. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I.P., 2011.
- MARQUES, Mário; RODRIGUES, Lúcia L.; CRAIG, Russel. Earnings management induced by tax planning: The case of Portuguese private firms. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, n. 20, p.83-96, 2011. DOI: 10.1016/j.intaccudtax.2011.06.003
- RODRIGUES, João; SNC - Sistema de Normalização Contabilística Explicado, 5ª Edição, 2014
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. Fiscalidade, 2014. Almedina, 5ª Edição