

ANA SORAIA ALVES RODRIGUES

CONTABILIDADE *VERSUS* FISCALIDADE

O impacto da fiscalidade no apuramento do lucro tributável



UAlg ESGHT

UNIVERSIDADE DO ALGARVE

ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO, HOTELARIA E TURISMO

2024

ANA SORAIA ALVES RODRIGUES

CONTABILIDADE *VERSUS* FISCALIDADE

O impacto da fiscalidade no apuramento do lucro tributável

Mestrado em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação do Professor Carlos Manuel Pera Nunes



UAlg **ESGHT**

UNIVERSIDADE DO ALGARVE

ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO, HOTELARIA E TURISMO

2024

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Ana Soraia Alves Rodrigues

Direitos de Autor

©Copyright: Ana Soraia Alves Rodrigues

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Resumo

O tema escolhido tem como objetivo analisar o impacto que as leis fiscais têm no apuramento do lucro tributável e por conseguinte no apuramento do imposto.

Sendo o ponto de partida o resultado contabilístico, é importante perceber, se por vezes, a contabilidade e as decisões tomadas pelos órgãos de gestão são influenciadas pelas regras fiscais e pela antecipação das correções e deduções efetuadas na modelo 22.

Assim, procedeu-se a uma análise em detalhe do quadro 07 da modelo 22 com a interpretação dos normativos fiscais, correlacionando-os com os normativos contabilísticos e através do recurso a exemplos do referido quadro retirados da modelo 22 de empresas locais, procurou-se responder a três questões essenciais: “Qual o impacto da fiscalidade no apuramento do lucro tributável?”; “Quão diferente pode ser o resultado fiscal versus o contabilístico?” e “Conseguimos demonstrar se e quais as decisões tomadas pelos gestores de forma a diminuir as correções/aumentar as deduções no quadro 07 da modelo 22?”

Com o objetivo de dar resposta às duas primeiras questões colocadas, recorreu-se, primeiramente, às estatísticas da Autoridade Tributária com foco no ano de 2021, comprovando-se que existem campos do quadro 07 usados com maior regularidade, sendo este resultado reforçado na análise dos casos das empresas selecionadas.

Neste estudo constatou-se que o nível de correções existentes no quadro 07 é considerável e determina, por vezes, um apuramento de resultado fiscal tributável completamente diferente do resultado contabilístico das empresas, e, por conseguinte, influenciando o imposto apurado.

Os resultados obtidos comprovam que a fiscalidade influencia o apuramento do resultado tributável e demonstram ser possível obter resultados bastante dispares entre o regime contabilístico e o fiscal, contudo, não foi possível determinar se os órgãos de gestão tomam determinadas decisões contabilísticas com base nas leis fiscais e o seu impacto no apuramento do imposto.

Palavras chave: fiscalidade, contabilidade, modelo 22, resultado contabilístico, resultado fiscal

Abstract

The chosen topic aims to analyze the impact that tax laws have on the calculation of the taxable profit and therefore on the calculation of tax.

As the starting point is the accounting result, it is important to understand whether accounting and decisions taken by management are sometimes influenced by tax rules and the anticipation of corrections and deductions made in model 22.

Thus, a detailed analysis of table 07 of model 22 was carried out with the interpretation of tax regulations, correlating them with accounting regulations and through the use of examples from the aforementioned table taken from model 22 of local companies, we sought to respond to three essential questions: “What is the impact of taxation on the calculation of taxable profit?”; “How different can the fiscal versus accounting result be?” and “Are we able to demonstrate whether and what decisions were made by managers in order to reduce corrections/increase deductions in table 07 of model 22?”

In order to answer to the first two questions posed, we first used statistics from the Tax Authority focusing on the year 2021, proving that there are fields in table 07 used more regularly by Portuguese companies, this result is reinforced in the analysis of the cases of the selected companies.

In this study it was found that the level of corrections in table 07 is considerable and sometimes determines a taxable tax result that is completely different from the company's accounting result, and therefore influencing the calculated tax.

The results obtained prove that taxation influences the calculation of taxable income and demonstrate that it is possible to obtain very different results between the accounting and tax regimes. However, it was not possible to determine whether management entities make certain accounting decisions based on tax laws and its impact on tax calculation.

Key words: taxation, accounting, model 22, accounting result, tax result

Índice Geral

Resumo	V
Abstract	VI
Índice de Figuras	VIII
Índice de Tabelas	IX
1. Introdução	1
2. Revisão de Literatura	5
2.1 Sistema Contabilístico	5
2.2 Sistema Fiscal	9
2.3 Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade.....	13
2.4 Análise de Estatísticas da Autoridade Tributária e Aduaneira.....	19
3. Metodologia de Investigação	25
3.1 Objeto e Objetivos do Estudo	25
3.2 Definição da amostra e recolha da informação.....	26
4. Resultados	28
4.1 Análise do quadro 07 da modelo 22	28
4.2 Exemplos do quadro 07 retirados de empresas locais	60
4.3 Discussão de Resultados	68
5. Conclusão	70
Referências Bibliográficas	73
Anexos	79

Índice Figuras

4.1 Quadro 07 da modelo 22: Variações Patrimoniais	28
4.2 Quadro 07 da modelo 22: A Acrescer	31
4.3 Quadro 07 da modelo 22: A Deduzir.....	33
4.4 Quadro 07 Empresa 1	60
4.5 Quadro 07 Empresa 2	62
4.6 Quadro 07 Empresa 3	64
4.7 Quadro 07 Empresa 4	65
4.8 Quadro 07 Empresa 5	67

Índice Tabelas

2.1 Número de Declarações por Resultado	19
2.2 Número de Declarações Apuramento de Resultados.....	20

1. Introdução

De acordo com Amorim (2018), desde que há registo que se conhece a existência, na sociedade, da contabilidade e da fiscalidade, e a sua importância foi evoluído ao longo dos tempos consoante o aumento da necessidade do registo e controlo das atividades económicas e por sua vez, na necessidade, cada vez maior, de recolha de tributos (impostos) para fazer face à despesa pública das nações. Ambas assumem pilares fundamentais na sociedade, já que a contabilidade permite analisar a saúde financeira de um negócio e o desempenho da empresa, servindo como ferramenta de apoio à tomada de decisões, possibilitando demonstrar verdadeiramente a imagem da empresa e é, por fim, o veículo para apuramento do imposto tributário. Enquanto que a fiscalidade assume um peso essencial com impacto direto na sociedade através da tributação dos rendimentos, do consumo, da propriedade, entre outros, dos seus cidadãos e das suas empresas, o que implica a existência de um sistema fiscal justo e eficiente, para que não sejam criadas deturpações ou injustiças na sociedade como refere Smith (1776).

Inicialmente, a contabilidade era organizada e regulada consoante as especificidades de cada país e o mesmo se pode dizer no que toca às leis fiscais. Contudo, com a globalização e aproximação dos mercados, nas suas trocas comerciais, foi imprescindível que se criassem normativos contabilísticos mais uniformes, nomeadamente entre os países da União Europeia, numa tentativa de trazer ordem, harmonização contabilística, fiabilidade e transparência na mesma e como refere Amorim (2018), para “obter meios de comparação contabilísticos”.

Em Portugal, após sucessivas alterações ao Plano Oficial de Contabilidade (POC), que vigorava desde 1977, surgiu a necessidade de proceder à sua alteração de forma na adaptação aos instrumentos jurídicos comunitários. Desta forma, em 2009 foi publicado o Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de julho, produzindo efeito no dia 01 de janeiro de 2010 com o atual normativo contabilístico conhecido como Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Quanto à fiscalidade e fruto da entrada de Portugal na União Europeia (EU), originaram-se profundas reformas no código fiscal. É em janeiro de 1989 que surge a figura do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) com alterações

permanentes em contextos fiscais, tendo como suporte o nº 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa (CRP), onde se consagra os princípios base do sistema fiscal e tributário português. Podemos acrescentar que o IRC não foi o único imposto que entrou em vigor nesse momento nem foi o único a ser grandemente reformulado ao longo dos anos, com ele, surgiram o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), também em 1989, e ainda antes disso, em 1986, surge o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que vem substituir o Imposto de Transações (IT) que alargou o universo da incidência do imposto. Ao longo dos anos vários impostos foram sendo reformulados e outros novos criados, como iremos demonstrar no subcapítulo do Sistema Fiscal.

É no artigo 17º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC) que surge a ligação entre o código fiscal e a contabilidade. Nele, determina-se que o lucro tributável resulta da “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”. É a menção “com base na contabilidade” que determina ser este o ponto de partida para o apuramento do resultado fiscal e da importância da contabilidade para o apuramento do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas.

Desta relação entre o IRC e a contabilidade, denota-se uma dependência entre ambos os regimes e tendo em conta o peso que o sistema fiscal tem na sociedade e nas empresas, em que segundo o Instituto Nacional de Estatística (INE) a carga fiscal em Portugal corresponde a de 35,8% no ano de 2023, e por ser uma via de captação de fundos para manter a estabilidade do país, procura-se perceber neste estudo qual é, efetivamente, essa relação.

Para além do referido anteriormente, procura-se também, determinar o impacto que a fiscalidade pode ter no apuramento do resultado tributável, e o quão diferente pode ser do resultado contabilístico e se conseguimos demonstrar que existem decisões tomadas pelos órgãos de gestão das empresas de forma a diminuir as correções fiscais ou até aumentar a possibilidade de uso de benefícios fiscais, tudo com o intuito de diminuir o valor dos impostos a pagar.

De forma a alcançar o proposto procurou-se, primeiro, analisar as estatísticas fornecidas pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) relativo às declarações de rendimento das pessoas coletivas, as referidas modelos 22, e o seu preenchimento no quadro 07, de forma a perceber se existem diferenças entre o ponto de partida que é o resultado contabilístico e o resultado final, que é o fiscal. Desta análise procura-se também verificar quais os campos mais preenchidos pelo tecido empresarial em conjunto com os seus parceiros, os Contabilistas Certificados (CC).

Posteriormente é realizado uma análise do quadro 07 da modelo 22. Este quadro é composto por um número considerável de campos onde se efetuam as correções fiscais a favor do Estado e correções fiscais a favor do sujeito passivo (empresa), assim como as variações patrimoniais negativas e positivas, que atualmente não são muito expressivas. Tendo em conta que apenas após este preenchimento se consegue apurar o resultado fiscal e o respetivo imposto, é de extrema importância compreender o que estes contêm e o efeito que os mesmos causam no resultado final apurado.

Por fim, são apresentados alguns exemplos de quadros 07 preenchidos por empresas locais para se demonstrar o uso de alguns destes campos, o seu enquadramento no contexto dessas empresas e verificar se existem as tais desigualdades entre os diferentes resultados contabilísticos e fiscais.

Este trabalho está organizado em cinco capítulos, onde se inicia com esta introdução, seguindo-se para o segundo capítulo, onde se encontra o enquadramento teórico da literatura mais pertinente e relacionada com o assunto em questão, com foco na história e evolução do sistema contabilístico e do sistema fiscal, assim como da relação entre ambos e por fim na análise das estatísticas das declarações da modelo 22 divulgado pela AT.

No terceiro capítulo referimos a metodologia de investigação, com o enquadramento do objeto do estudo e dos objetivos, tal como a forma de recolher e processar a informação deste estudo.

No quarto capítulo, é feito a análise do estudo, nomeadamente com a análise do quadro 07 e dos respetivos campos, onde acrescentamos vários exemplos reais de empresas locais e fazemos a discussão de resultados. No quinto capítulo são apresentadas

as conclusões retiradas deste estudo assim como as limitações e propostas para estudos futuros.

2. Revisão de Literatura

O enquadramento teórico que se apresenta baseia-se na consulta e análise bibliográfica relevante para o estudo com recurso a exemplos de estudos realizados dentro desta temática como suporte científico.

2.1 Sistema Contabilístico

Tal como é explanado no artigo 17º do CIRC, o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável é o resultado contabilístico do período e como tal, não poderíamos desenvolver este tema sem que fosse, adequadamente, falada a questão da Contabilidade e claro da sua história e enquadramento, como vamos referir de imediato.

Com origem na Pré-História e grandemente utilizada nas civilizações antigas (Amorim, 2018), a contabilidade surgiu da necessidade do registo e controlo de atividades económicas. Ao longo dos tempos sofreu várias e substanciais alterações, como o início do uso da dupla entrada iniciado em Itália por Luca Pacioli no século XVI. Este foi o ponto de viragem para a contabilidade atual. O seu uso permite recolher variadas informações das atividades económicas e financeiras das organizações e transformar em dados, tais como as demonstrações financeiras, capazes de serem analisados pelos detentores e gestores dessas mesmas organizações e por terceiros interessados nas mesmas (i.e., *stakeholders*).

Inicialmente, a contabilidade era feita e organizada consoante a necessidade específica de cada país, contudo, com o desenvolvimento de relações comerciais entre os vários países e a expansão económica mundial, a criação de grupos multinacionais e a necessidade das mesmas estarem cotadas na bolsa de valores de cada país, foi acentuada a necessidade de uma fiável e, de alguma forma, mais harmonizada contabilidade (Rodrigues, 2022).

Segundo Guimarães (2000, p. 79) existem fatores que influenciam a forma de recolher e tratar as informações contabilísticas, sendo elas “o sistema legal, os vínculos políticos e económicos, o sistema de financiamento da empresa e as relações entre a contabilidade e a fiscalidade”.

Vários autores, entre eles Nobes (2002 citado por Figueiredo, 2016) e Rodrigues (2022), separam em dois grandes grupos, a forma como vários países estão organizados de acordo com as principais influências exercidas neles, dividindo entre os países de direito comum e os países de direito romano.

Como é referido por Guimarães (2000) e por Rodrigues (2022), nos países de direito comum, também conhecidos como os de influência anglo-saxónica, estão inseridos países como o Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, Holanda e os Estados Unidos da América (EUA). Nestes existe uma forte componente de financiamento através de capitais próprios, daí que deem prioridade em disponibilizar ao mercado de capitais e aos seus investidores, uma imagem verdadeira e apropriada da informação da empresa. Os autores referidos anteriormente mencionam ainda que quanto aos países de direito romano ou de influência europeia-continental, onde se insere Portugal, Alemanha, Itália, França, Japão, entre outros, é em larga medida o oposto dos referidos anteriormente. Nestes, o financiamento é obtido, em grande escala, através do recurso à banca e, em menor escala, através do recurso a subsídios estatais. Com uma contabilidade fortemente regulada e que serve como ponto de partida para o cálculo dos impostos fiscais das empresas, acaba por haver uma forte influência da fiscalidade na contabilidade como é referido pelos autores Guimarães (2000), Vila (2012), Liberato (2018), Mota (2020) e Rodrigues (2022).

Mediante o referido anteriormente, podemos entender a forma como a influência ou dependência entre os modelos contabilísticos e os fiscais se podem relacionar. Esta análise, mais detalhada e com foco em Portugal, será desenvolvida mais à frente.

Acresce ainda ao exposto que existindo diferentes correntes, se tornaria impossível a globalização de empresas, assim como a sua expansão, já que a cada entrada em cada país diferente lhes seria exigido diferentes referenciais contabilísticos. Como tal, existiu a necessidade de um processo de harmonização contabilística a nível mundial e europeu.

A nível mundial temos, como uma importante referência na história da contabilidade, a criação do AISG – *Accounting International Study Group* em 1967 e posteriormente o IASC - *Internacional Accounting Standard Committe* em 1973, onde um grupo de vários países como França, Alemanha, México, Holanda e Austrália se juntaram aos três originários, Canadá, EUA e Reino Unido, e uniram esforços na análise e unificação de um

sistema contabilístico, com a harmonização das normas, práticas contabilistas e na apresentação das demonstrações financeiras para que seja garantido a sua aceitação a nível mundial. Contudo, o processo não terminou por aqui e em 2001, o IASC foi substituído pelo IASB - *International Accounting Standards Board* como refere Rodrigues (2022).

Já em Portugal, o acontecimento mais recente e com maior impacto, foi no início de 2010 com o Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, que criou uma profunda alteração no nosso sistema contabilístico com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que veio revogar o então em vigor Plano Oficial de Contas (POC). Este novo sistema veio aproximar o sistema contabilístico praticado em Portugal ao modelo em funcionamento pelo IASB (Figueiredo, 2016).

Contudo, e dado que esta é a atualidade em Portugal, o qual não será definitiva neste mundo global e em constante mudança, será importante, primeiramente, fazer uma breve referência à história da contabilidade em Portugal, que iremos de seguida explicar.

Não sendo possível precisar a data de início de utilização da contabilidade em Portugal, segundo Lira (2010) foram encontradas evidências de alguns forais, ordenações e documentos de carácter mercantil, fiscal ou financeiro a partir do século XII. Aqui predominavam as feiras como comércio e a pouca contabilidade que parecia existir tinha como objetivo secundário um simples controlo de despesas, vendas e inventariação de bens e como principal foco, o arrecadar de impostos para a Fazenda Régia (Real). Pouco foi o que alterou ao longo dos séculos, mesmo com a época dos descobrimentos, onde Lisboa se tornou um importantíssimo ponto de entrada e de comércio europeu. Mesmo aí, Portugal manteve os métodos antigos ao contrário de alguns países europeus, que nessa altura já começavam a usar o método das partidas dobradas.

É no reinado de D. José e com o Marquês de Pombal como seu primeiro-ministro que se dá uma verdadeira revolução a nível da contabilidade em Portugal. É então criada a nova Junta do Comércio, fundadora da primeira escola pública de comércio e de contabilidade: a Aula do Comércio de Lisboa, em 1759 (Lira, 2010; Carvalho, Almeida, Gonçalves & Goís, 2023). É a partir deste momento que se iniciou o ensino das partidas dobradas e houve a criação de mais escolas como em Faro em 1791, denominada Aula do Comércio de Faro, posteriormente extinta em 1808 com uma breve existência, e em 1803,

no Porto, com a Academia Real de Marinha e Comércio da Cidade do Porto. Ambas as escolas situadas em importantes pontos de entrada no país e desenvolvimento comércio (Carvalho, Almeida, Gonçalves & Goís, 2023).

Foi apenas em 1884 que o ensino da Contabilidade surgiu pela primeira vez no Ensino Superior e em 1885 surge a primeira associação de contabilistas, denominada por Associação Portuguesa de Contabilidade, com o objetivo de dar credibilidade a esta profissão e relevar a sua importância na nossa sociedade (Sousa, 2018, citado por Carvalho *et al.*, 2023).

Ainda assim, apenas na década de 60 e 70, é que se dá novamente um grande salto na evolução da contabilidade em Portugal, com a criação do Decreto-Lei (DL) nº 45.103, a 1 de julho de 1963, impulsionador da normalização contabilística em Portugal ao mesmo tempo que foi criada a Comissão Normalização Contabilística (CNC) e a conceção do POC, ambos em 1977 (Amorim, 2018; Pinheiro, Azevedo & Cruz, 2013).

Em 1989, o POC é ainda reformulado, contudo é no ano de 2010 com a entrada em vigor do SNC por via do DL nº 158/2009 onde descreve no seu preâmbulo que:

"a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as Diretivas e Regulamentos Contabilísticos da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades do tecido empresarial português".

Com a entrada em vigor do SNC, chegamos à nossa atualidade e daqui partiremos para a análise da seguinte componente de extrema importância e elevada relação entre a contabilidade e a fiscalidade.

2.2 Sistema Fiscal

De acordo com Santos (1999) a fiscalidade foi tendo ao longo dos tempos significados e pesos diferentes na sociedade, referindo que nos tempos antigos, a despesa pública era diminuta e como tal a necessidade tributária não tinha muita relevância. Avançando para a Grécia Antiga, segundo o mesmo autor, o conceito de impostos regia-se sobre o consumo e sobre os estrangeiros livres, conhecido como imposto de capitação. O cidadão grego era livre de optar por pagar ou não os impostos diretos, isto é, imposto que incide sobre o rendimento real.

É em Roma e tal como refere Santos (1999, p.27), que surge o sistema de impostos assente no “poder ilimitado e incontrolável que o soberano tinha sobre cada um dos súbditos” e nasce o Direito Romano. Com ele, são criados os impostos indiretos (impostos que incidem sobre o consumo) e os prediais (impostos que incidem sobre o património). Com a justificação dos impostos serem um mal necessário para fazer face às despesas públicas, estes perpetuaram pelo avançar da sociedade, sendo na época do Liberalismo que o mesmo é revestido de carácter de Lei.

Adam Smith (1776), filosofo e economista francês, na sua obra “Riqueza das Nações”, determinou 4 grandes pilares pelos quais a fiscalidade tem como base, sendo eles:

- Os impostos são necessários e obrigatórios de forma a manter a estabilidade de um país. Contudo, estes deverão ser proporcionais aos rendimentos e às possibilidades financeiras de cada cidadão, aplicando-se a máxima da igualdade de tributação;
- A forma como é apurado e pago o imposto, deverá ser simples e de claro apuramento ou corre-se o risco de não ser compreendido e como tal, ser colocado em causa ou de criar situações ambíguas que levem à deturpação e corrupção;
- A sua aplicação/exigência temporal deverá ser previsível, constante e o seu pagamento quando lhe for mais conveniente;
- Por fim, o seu peso para o cidadão não poderá ser de tal forma que se torne injusto.

De forma resumida podemos dizer que o peso da estrutura do país e dos seus gastos públicos, que visam ser pagos com os impostos, terão de ser o mais controlado e diminutos possíveis, de forma:

- a evitar a injustiça social e tributária;
- a não impedir o investimento privado, devido ao excessivo peso dos impostos;
- a não incentivar a evasão fiscal por falta de equidade;
- a não criar sanções e punições de tal forma desproporcionais que levarão à ruína do cidadão, em vez de à sua reabilitação;
- e por fim, não sujeitar o cidadão a um controlo fiscal excessivo e opressor por parte dos cobradores de impostos, atualmente conhecidos por nós como inspetores tributários.

Em Portugal, os princípios base do sistema fiscal e tributário encontram-se vertidos na CRP onde nos seus artigos nº 103º e 104º determinam a sua aplicação.

O artigo 103º da CRP estabelece que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, ou seja, aqui para além de fazer face à despesa pública do país, há ainda o objetivo de redistribuição da riqueza como é mencionado por Amorim (2018) e equidade social como refere Gonçalves (2018).

Já no seu artigo 104º da CRP, é esclarecido quais os impostos existentes e o seu funcionamento, e é no seu nº 2 que surge a referência ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, referindo-se ao imposto sobre as empresas através da tributação sobre o seu rendimento real.

O referido CIRC entra em vigor a 01 de janeiro de 1989 através do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro, depois de profundas alterações ao nosso sistema fiscal por via da entrada na União Europeia (Mota, 2020).

Esta adaptação de Portugal ao sistema europeu não se ficou por este imposto, entrando também em vigor nesse mesmo ano o IRS, imposto que à semelhança do IRC, incide sob o rendimento real, mas desta vez sobre os cidadãos em vez de ser das empresas. Podemos ainda acrescentar que o conceito de tributação sobre o rendimento, surgiu em Portugal em 1641 com a criação da décima militar e com o objetivo de suportar

as despesas da Guerra da Restauração, mas foi apenas em 1922 que, com uma reforma fiscal, tentou-se aplicar o conceito de tributação de rendimentos reais/efetivos como é referido no Preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Contudo, estes não foram os primeiros impostos a serem grandemente reformulados com a entrada de Portugal na UE, tal como já foi referido também o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) foi reformulado em 1986. Este imposto é caracterizado pela tributação sobre o consumo e ao contrário do seu imposto antecessor, o Imposto de Transações (IT), tributa, para além da transmissão de bens, a prestação de serviços e incide sobre todas as fases do circuito económico, desde a produção até ao consumidor final tal como é mencionado no Preâmbulo do CIVA.

Enquanto o IRS e o IRC são considerados impostos diretos e sobre os rendimentos, já que visam tributar diretamente os rendimentos efetivos das pessoas coletivas e/ou singulares, temos ainda os impostos sobre o património como o Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI), o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) e o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT). O IMI, que tal como o nome indica, é o Imposto Municipal sobre os Imóveis e incide diretamente sobre o valor patrimonial do imóvel (VPT) detido pelos proprietários individuais ou empresas, com vista o financiamento das autarquias já que revertem a seu favor. O AIMI, foi criado mais recentemente, nomeadamente em 2017, e visa uma tributação extra sobre um património mais avultado. Incidindo sobre os prédios habitacionais e terrenos para construção e excluindo os de serviço, comércio e outros, aplica-se a todas as pessoas coletivas e às pessoas singulares e de herança indivisa, sendo que nestas últimas duas existe uma isenção até 600 mil euros. Já o IMT, tributa a aquisição onerosa do direito de propriedade dos imóveis e veio substituir o SISA (Serviço de Imposto a Sua Alteza – antigo imposto sobre as transmissões onerosas).

Um imposto que muitas vezes está interligado com o IMT, é o Imposto de Selo (IS) já que incide sobre transmissão de bens e direitos de propriedade, inclusive os gratuitos, contudo, o seu universo de aplicação não se restringe por aí. Aplica-se, também, a atos de contratos, como por exemplo os de arrendamento, créditos e seguros e nos prémios de jogos, sorteios e concursos. Este imposto é, entre os que se aplicam ainda nos dias de hoje, o mais antigo do nosso sistema fiscal, tendo sido criado em 1660 e grandemente

reformulado em 2000, onde a sua incidência foi extremamente reduzida devido à desatualizada aplicação.

O Imposto Único de Circulação (IUC) incide também ele sobre a propriedade, mas desta vez sobre um bem móvel como os veículos. Em 2007 procedeu-se à reforma do sistema de tributação automóvel, abolindo o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem, criando-se o IUC e o Imposto Sobre Veículos (ISV) através da Lei nº 22-A/2007, de 29 de junho.

Em Portugal, possuímos ainda outros impostos que não tendo tanto impacto no sistema fiscal português, são ainda assim uma forma de angariar receitas como as contribuições de serviço rodoviário, a contribuição sobre o setor bancário, a contribuição extraordinária sobre o setor energético, a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica. Enquanto que, por vezes, tem também como objetivo incentivar a redução do seu consumo, como é o caso dos impostos especiais sob o consumo do açúcar, sob bebidas alcoólicas, sob o tabaco e sob os produtos petrolíferos e energéticos como é referido por Gonçalves (2018).

Regressando ao imposto que será analisado neste estudo, pode-se constatar que o IRC é um imposto direto, uma vez que incide diretamente sobre os rendimentos obtidos, mesmo que derivem de atos ilícitos, como é referido no artigo 1º do CIRC. Possuindo uma periodicidade anual, aplica-se a sociedades que pratiquem atividades comerciais, cooperativas, associações, empresas públicas e pessoas coletivas de direito público ou privado, desde que tenham sede ou direção efetiva em Portugal ou mesmo não tendo, que aqui obtenham rendimentos considerados localizados em território português. Deste imposto não estão excluídas as chamadas sociedades irregulares, isto é, sociedades não constituídas legal e juridicamente, mas que visam obter rendimentos comerciais, por vezes até com carácter de regularidade.

Este código (IRC) sofre adaptações com entrada em vigor de Leis e Decretos Lei (DL), como o DL nº 159/2009, de 13 de julho, que adapta o CIRC, aprovado pelo DL nº 442-B/88, de 30 de novembro, às normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE e ao Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo DL nº 158/2009, de 13 de julho. O mesmo adaptou o nosso imposto tributário às diferentes normas internacionais

adotadas pela UE e às normas contabilísticas, dado que existe uma relação entre a contabilidade e o apuramento do IRC, como se irá evidenciar no ponto seguinte.

2.3 Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade

Como referido anteriormente, Portugal possui um modelo de grande relação entre a contabilidade e a fiscalidade.

E sendo o ponto de partida, o resultado contabilístico (Resultado Líquido do Período – RL) para o apuramento do Lucro Tributável (LT) ou do Prejuízo Fiscal (PF), tal como é explanado no artigo 17º do CIRC, é notória a estreita relação de dependência entre ambos. É inclusive mencionado no DL nº 159/2009, de 13 de julho, um modelo de dependência parcial da fiscalidade à contabilidade, dando predominância às regras contabilísticas sempre que não existam regras fiscais próprias, sendo, desta forma o princípio da subordinação da fiscalidade à contabilidade como refere Rodrigues (2022).

Como menciona Amorim (2018), o sistema fiscal assume um peso essencial na sociedade e neste caso em concreto nas empresas, revelando extrema importância que os tomadores de decisões da empresa detenham conhecimentos fiscais para que entendam o impacto que as suas decisões poderão ter no resultado fiscal.

De facto, vários são os autores, entre eles Nascimento e Gois (2014), que defendem que direta ou indiretamente a fiscalidade influencia algumas das medidas adotadas pela contabilidade ou as decisões tomadas pelos gestores ao contrário do que nos é feito parecer inicialmente.

Inclusive, Guimarães menciona que:

Sendo a fiscalidade (...) um instrumento de gestão de governos, já que através dela que se fundamentam os seus orçamentos, é obvio que temos de equacionar a sua maior ou menor influência nos registos contabilísticos e, conseqüentemente, nas DF's (2000, p. 135).

De forma geral e com pequenas nuances nas determinações usadas, conseguimos centralizar em três grandes tipos de relacionamentos entre a contabilidade e a fiscalidade, tal como é apresentado por Videira (2013) e Figueiredo (2016):

- **Subordinação da contabilidade à fiscalidade:** em que o resultado contabilístico apurado é influenciado pelas regras fiscais, na procura de cumprir com as exigências do sistema fiscal e por vezes com o intuito em diminuir o imposto a pagar ao estado, o que deturpa a verdadeira e apropriada imagem dos resultados das empresas;
- **Subordinação da fiscalidade à contabilidade:** em que o resultado contabilístico apurado não sofre correções fiscais e corresponde ao resultado fiscal a ser tributado pelo estado;
- **Autonomia entre a fiscalidade e a contabilidade:** em que o resultado contabilístico é apurado de acordo com as normativas contabilísticas, não sofrendo influência ou deturpações pelas leis fiscais, e sendo todas as correções fiscais feitas de forma extra contabilística nas declarações fiscais.

À partida seria de entender que Portugal se insere nesta última pela forma como é apurado o resultado fiscal das empresas portuguesas através da modelo 22, nomeadamente no seu quadro 07, já que sendo o ponto de partida o resultado contabilístico, este sofre correções fiscais decorrentes de acréscimos (gastos não aceites fiscalmente na sua totalidade ou quando limites são ultrapassados), de deduções (majorações a favor das empresas ou benefícios concedidos fiscalmente) e de variações patrimoniais positivas (a favor do estado) ou negativas (a favor do sujeito passivo).

Contudo, segundo vários autores, essa relação poderá não ser assim tão independente uma da outra como poderemos constatar de seguida.

Ainda a título introdutório do contexto da UE, temos Fekete, Cuzdriorean, Socalã e Matis (2009), que através de um estudo a empresas romenas, analisaram e concluíram que efetivamente existe uma interferência por parte da fiscalidade na contabilidade, não sendo possível determinar se é elevada ou não, uma vez que estes estudos práticos são os primeiros a serem efetuados e que como tal não existe termo de comparação na sua evolução ao longo dos anos. Todavia, foi possível observar que a dimensão da empresa

tem impacto no grau de influência, sendo este grau maior quanto menor for a dimensão da empresa.

Estes resultados vão de encontro ao que Nascimento e Gois (2014) observaram no estudo que desenvolveram com base nas empresas portuguesas e com o objetivo de determinarem se de facto a fiscalidade influencia a contabilidade em Portugal e de que forma e grau. Ambas mencionam que existe uma tendência para menosprezar a contabilidade como referência de apoio às tomadas de decisões por parte dos seus gestores em prol das obrigações fiscais e comprovam que com efeito existe uma influência da fiscalidade sob a contabilidade e que o seu grau varia consoante a dimensão e o sector da empresa, sendo mais predominante tal efeito em empresas de menor dimensão.

Já Barroso (2009) delimita no seu estudo que no contexto português, existe uma evidência, mais uma vez com maior predominância nas empresas de menor dimensão, entre a aquisição de ativos e a manipulação de resultados, onde se pretende diminuir a matéria coletável e o imposto a pagar por via do aumento do peso das amortizações de tais ativos nos gastos das empresas.

Rodrigues (2012), tenta averiguar qual o nível de conformidade entre a contabilidade e a fiscalidade recorrendo a uma análise das correções ao Lucro Contabilístico presente no quadro 07 das modelos 22 de empresas portuguesas tributadas no regime geral de IRC entre os anos de 1999-2010. Concluindo que empresas de maior dimensão e sujeitas a Certificação Legal de Contas (CLC) declaram maiores valores nas correções fiscais, o que associaram a um “maior respeito pelos normativos contabilísticos e à utilização da contabilidade como um sistema de informação, não se limitando a “apresentar contabilidade para o fisco” (Rodrigues, 2012, p.33). Tal facto só vem reforçar os estudos referidos anteriormente em que se denota uma maior influência da fiscalidade na contabilidade quando se tratam de empresas de menor dimensão, que são a maioria do tecido empresarial português.

De referir que Guimarães (2000), menciona no seu livro que as políticas contabilísticas são influenciadas pelas práticas fiscais, chamando-as de políticas contabilístico-fiscais, contudo, refere que em bom rigor contabilístico, esta questão não

se deveria colocar, mas que é impossível, já que Portugal insere-se num contexto de influência direta da fiscalidade na contabilidade.

O mesmo autor exemplifica que as áreas de contabilidade onde mais se denota este efeito são: nas imparidades para créditos de cobrança duvidosa, com diferenças no conceito de risco esperado; nas imparidades de depreciações de existências, que não corresponde ao risco esperado da perda de valor; assim como a não aceitação de gastos quando fiscalmente só são aceites no momento de pagamento, o que é contrário à contabilidade já que para os normativos contabilísticos os mesmos devem ser registados no período; e por último os critérios de amortizações e depreciações de ativos não correntes com conceitos diferentes de vida útil entre a contabilidade e a fiscalidade.

Também Mota (2020) citando Rodrigues (2012) e Pires (2009) afirmam que, historicamente, existe uma ideia generalizada e aceite que em Portugal, de que a fiscalidade influencia a contabilidade, pelo simples facto de os órgãos de gestão tomarem determinadas decisões contabilísticas com base no impacto que as leis fiscais terão nos impostos a entregar, o que causa uma imagem distorcida dos resultados das empresas, principalmente no que toca às Empresas de Pequena e Média dimensão (PMEs).

Figueiredo (2016) através de um questionário criado por si e direccionado aos Contabilistas Certificados (CC) e aos órgãos de gestão de empresas portuguesas no universo das PMEs tendo em conta os resultados do ano de 2014, analisou os temas da contabilização de depreciações, das perdas por imparidade, provisões e concessão de donativos e quais os critérios de decisão relativos a cada um. Determinou que da sua amostra 43% das empresas, ao escolherem qual o método de depreciações, optaram por métodos aproximados ao normativo fiscal de forma a evitar correções na modelo 22 e que, 50% das empresas não reconhecem provisões e 20% delas apenas o fazem quando são aceites fiscalmente. O mesmo autor refere que 60% das empresas reconhecem perdas por imparidades unicamente quando são fiscalmente aceites e novamente 60% das empresas tenta que os donativos efetuados consigam ser articulados com o normativo fiscal para serem aceites e, ainda, majorados na modelo 22 de acordo com o artigo 62º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Já Guimarães (2000) menciona ainda o conceito de “Contabilidade Criativa”, onde o gestor ou o contabilista aproveita as lacunas dos normativos contabilísticos para

manipular os resultados das empresas. Menciona, contudo, que o objetivo não será praticar situações fraudulentas, mas sim usar ambiguidades criadas pela ausência de normas e projetar uma melhor qualidade na informação da empresa para os seus utilizadores. Rodriguez Molinuevo (1996) citado por Guimarães (2000), descreve que este conceito não deve conduzir a dados enganosos ou inúteis para os seus utilizadores, pois estaremos, sem sombra de dúvida, perante dados falsos.

A referida manipulação pode ter como intuito a necessidade de financiamento ou de ocorrer devido à deterioração dos resultados da empresa, em resultado de concorrência forte ou até de ocorrer por forte pressão dos acionistas, entre outros e advêm de processos que levam a tomada de decisões numa direção de obter determinado resultado e de processos que procuram melhorar os valores e informação constante nas demonstrações financeiras (Marilena & Corina, 2012). Pode inclusive ser uma ferramenta útil para os gestores promoverem a imagem da empresa devido à manobrabilidade permitida em transmitir apenas as informações que pretendem (Amorim, 2018).

Popa (2012) acrescenta que existe um outro conceito, por vezes, interligado com o referido anteriormente, que é o da “Fiscalidade Criativa”, onde à semelhança do anterior, a administração ou o contabilista aproveita as lacunas, desta vez nas leis e regulamentos fiscais, para manipular os resultados e otimizar a carga fiscal, procurando isenta-la ou reduzi-la, capitalizar a lei fiscal com o intuito de atingir o máximo de deduções ou benefícios fiscais e evitar ou ter que contestar dividas fiscais.

Ambos os conceitos referidos acabam por levar à manipulação de resultados ainda que dentro da legalidade e sem recorrer a métodos de fraude tais como ocultar a base tributável, falsear ao declarar rendimentos inferiores, utilizar deduções ou benefícios fiscais não tendo direito aos mesmos, falta de transparência, interpretação abusiva das leis a favor do sujeito passivo e fraude fiscal (Amorim, 2018; Popa, 2012).

Existe ainda outro importante conceito que devemos mencionar nesta relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Como afirma Pais (2000) citado por Sousa (2015) que enquanto o lucro tributável é apurado de acordo com a legislação fiscal, o lucro contabilístico é determinado com base nos normativos contabilísticos, o que originará divergências entre os sistemas. Estas divergências, resultantes de aplicação de critérios diferentes, assumem dois tipos de diferenças: as temporárias e as permanentes.

Segundo Sousa (2015) as diferenças permanentes são as que ocorrem num dado período e que não influenciam, posteriormente, mais nenhum período, sendo sanadas ali. Já as temporárias ocorrem quando as diferenças, entre o normativo contabilístico e o fiscal, num determinado período irão influenciar períodos futuros, dando origem ao reconhecimento por impostos diferidos (Pereira, 2013). Estes poderão ser ativos por impostos diferidos, que geram diferenças temporárias dedutíveis, ou passivos por impostos diferidos, que geram diferenças temporárias tributáveis. As dedutíveis ocorrem porque no futuro será possível deduzir/recuperar impostos pagos no presente e/ou utilizar o reporte de prejuízos fiscais ou de crédito não utilizados. Já as tributáveis, funcionam de forma contrária, sendo que originam perdas futuras pelo imposto a pagar em períodos posteriores, devido ao reconhecimento de passivos por impostos diferidos (Mota, 2020).

Em Portugal, dois autores, Fonseca (2011) e Ferreira (2014), estudaram empresas portuguesas de forma a determinar o impacto dos impostos diferidos de acordo com as suas dimensões. Fonseca (2011) determinou que, pela amostra recolhida entre empresas de pequena e média dimensão, existe um impacto significativo na estrutura financeira da empresa ao usarem o reconhecimento por impostos diferidos e que estas empresas, sempre que possível optam por um modelo aceite fiscalmente na contabilização, no intuito de diminuir as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade. Dá como exemplo, a escolha de depreciações e amortizações fiscalmente aceites, a opção de contabilizar as perdas por imparidade aceites fiscalmente, entre outros.

Já Ferreira (2014) analisou uma amostra maior e determinou, então, que a dimensão das empresas, é um forte fator determinante para o reconhecimento de impostos diferidos, onde quanto maior for a dimensão da empresa, maior a probabilidade é de recorrer a este método.

O tema dos impostos diferidos não é o único que evidencia diferenças entre os regimes contabilísticos e os fiscais, como é reconhecido por Liberato (2018), onde identifica outros temas onde se demonstra essas desigualdades, tais como os subsídios, as mais e menos valias, os inventários, os ativos intangíveis sem vida útil definida, os gastos não aceites fiscalmente ou com limitações, entre outros, preconizados ao longo do CIRC, que obrigam a correções ou deduções ao Resultado Líquido do Período, contantes no quadro 07 da modelo 22.

2.4 Análise de Estatísticas da Autoridade Tributária e Aduaneira

Mediante o aludido anteriormente e percebendo que o ponto de partida do apuramento do lucro ou prejuízo fiscal tem como início o resultado contabilístico, é importante analisar as estatísticas fornecidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) onde, analisa as declarações de rendimentos das pessoas coletivas, vulgo modelo 22, com o objetivo de avaliar os comportamentos das empresas, do quadro legal e o nível de carga fiscal sobre as mesmas (Notas de apresentação do Dossier Estatístico de IRC 2019-2021).

Com estes dados pretende-se extrair alguma informação relevante e tentar perceber se de facto existe diferença, nas declarações submetidas, entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal e quais os campos do quadro 07 da modelo 22 mais utilizados por parte das empresas, no que diz respeito às declarações submetidas, contudo e na data deste estudo apenas está disponível pela AT a análise de 2019 até 2021.

Tabela 2.1. Número de Declarações por Resultado

DESIGNAÇÃO	2019	%	2020	%	2021	%	Var. (%) 2019/2020	Var. (%) 2020/2021
Total Das Declarações	510.158	100,0%	521.985	100,0%	540.719	100,0%	2,3%	3,6%
C/ Resultado Líquido do Exercício > 0	252.708	49,5%	224.277	43,0%	259.097	47,9%	-11,3%	15,5%
C/ Resultado Líquido do Exercício = 0	85.869	16,8%	85.648	16,4%	87.576	16,2%	-0,3%	2,3%
C/ Resultado Líquido do Exercício < 0	171.581	33,6%	212.060	40,6%	194.046	35,9%	23,6%	-8,5%
C/ Lucro Tributável	262.035	51,4%	231.326	44,3%	265.649	49,1%	-11,7%	14,8%
C/ Resultado Fiscal = 0	86.719	17,0%	86.496	16,6%	88.385	16,3%	-0,3%	2,2%
C/ Prejuízo Fiscal	161.404	31,6%	204.163	39,1%	186.685	34,5%	26,5%	-8,6%
C/ Matéria Coletável não isenta > 0	275.522	54,0%	243.961	46,7%	277.862	51,4%	-11,5%	13,9%
C/ Matéria Coletável não isenta = 0	234.636	46,0%	278.024	53,3%	262.857	48,6%	18,5%	-5,5%
C/ IRC Liquidado (a) > 0	217.341	42,6%	206.936	39,6%	241.698	44,7%	-4,8%	16,8%
C/ IRC Liquidado (a) = 0	292.817	57,4%	315.049	60,4%	299.021	55,3%	7,6%	-5,1%

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (2023)

Mediante a tabela anterior e focando no ano mais recente (2021), podemos observar que do universo das 540 719 declarações entregues, 259 097 (47,9%) detinham como ponto de partida um resultado contabilístico (RL) positivo, enquanto que 194 046 (35,9%) tinham um resultado contabilístico negativo e apenas 87 576 (16,2%) tinham um resultado nulo.

Do exposto também podemos constatar que 265 649 declarações apresentam um resultado de Lucro Tributável (LT), tendo um peso de 49,1% no total do universo de declarações entregues. Por sua vez, as declarações com um Prejuízo Fiscal (PF) são agora de 186 685, representando 34,5% e as declarações com resultado fiscal nulo perfazem 88 385, logo um peso de 16,3%.

Numa análise de variação entre os anos em questão, verificamos que ao contrário de 2019 para 2020 onde houve uma diminuição de 11,3% no número de declarações com resultado líquido contabilístico positivo, de 2020 para 2021 temos uma evolução positiva de 15,5%. O mesmo acontece, mas em relação inversa, no que toca ao número de declarações com resultado líquido contabilístico negativo com um aumento de 23,6% quanto aos anos 2019 para 2020 e uma diminuição de 8,5% nos anos 2020/2021. Uma evolução semelhante acontece com o resultado de lucro tributável com um incremento de 14,8% nesses últimos 2 anos e uma redução paralela no resultado de prejuízo fiscal de -8,6%. Estas variações entre 2019/2020 e 2020/2021, poderão estar relacionadas com a pandemia Covid 19, onde em 2020 as medidas de contenção desta pandemia tiveram um forte impacto no tecido empresarial português, recuperando tais valores em 2021.

Ainda que em 2021, 49,1% das declarações apresentam um resultado de lucro tributável, 55,3% originam um IRC liquidado de zero, que segundo o relatório da AT se deve “ao crédito de imposto relativo aos mecanismos de atenuação da dupla tributação jurídica e económica internacional, aos benefícios fiscais, designadamente, os de natureza contratual, ao AIMI e ainda do valor dos Pagamentos Especiais por Conta (PEC) pagos antecipadamente” (Notas de apresentação do Dossier Estatístico de IRC 2019-2021).

Acrescentamos ainda que a AT não relaciona dados das declarações entregues entre o ponto de partida do resultado líquido do exercício e o ponto de chegada que é o resultado fiscal, ou seja, daqui não podemos extrapolar, por exemplo, quantas declarações começam com um resultado contabilístico positivo e terminam com prejuízo

fiscal, devido ao preenchimento do quadro 07 da modelo 22, e vice-versa. Só com esses dados poderíamos perceber se efetivamente existem ou não consideráveis diferenças entre as duas vertentes e o impacto que tal quadro tem no resultado fiscal final das empresas.

Não obstante ao mencionado anteriormente, podemos constatar que as variações de resultados contabilísticos *versus* resultados fiscais não são acentuados: 47,9% de RL positivo e 49,1% de LT, o que traduz uma variação de 1,1%; 35,9% RL negativo e 34,5% PF, o que significa -1,4% de variação; e 16,2% de RL nulo e 16,3% Resultado Fiscal nulo, com uma variação de apenas 0,1%. O que não invalida o impacto da fiscalidade na contabilidade, como poderão constatar na análise da tabela seguinte e porque, como referido anteriormente, segundo Figueiredo (2 16) existem indícios de que os órgãos de gestão das empresas acabam por adequar logo nos registos contabilísticos medidas que reduzem o efeito das diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade.

Tabela 2.2. Número de Declarações Apuramento de Resultados

DESIGNAÇÃO	2021 (Nº Declarações)	Peso % *	2021 (Valores em milhões de euros) **	Peso % ***
Resultado líquido do exercício (positivo)	259.097	47,92%	46.659	74,3%
Resultado líquido do exercício (negativo)	194.046	35,89%	16.133	25,7%
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	824	0,15%	751	1,2%
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	1.856	0,00%	693	1,1%
SOMA > 0	259.137	47,92%	46.604	74,2%
SOMA < 0	194.028	35,88%	16.019	25,5%
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	120.591	22,30%	511	0,8%
Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	4.527	0,84%	4.956	7,9%
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	1.714	0,32%	805	1,3%
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	3.275	0,61%	5.548	8,8%

IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al.a)]	297.107	54,95%	6.993	11,1%
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	4.314	0,80%	1.811	2,9%
Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	14.073	2,60%	22	0,0%
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	76.864	14,22%	134	0,2%
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	2.069	0,38%	2	0,0%
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	174.688	32,31%	234	0,4%
Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	3.631	0,67%	31	0,0%
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23-A.º, n.º 1, al. h)]	1.858	0,34%	17	0,0%
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	2.633	0,49%	20	0,0%
Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	6.556	1,21%	10	0,0%
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	202	0,04%	4	0,0%
Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 28.º-A a 28.º-C)	4.719	0,87%	2.369	3,8%
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	26.728	4,94%	2.709	4,3%
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	2.668	0,49%	91	0,1%
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	14.333	2,65%	103	0,2%
Menos-valias contabilísticas	11.240	2,08%	1.190	1,9%
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	17.159	3,17%	1.090	1,7%
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	8.554	1,58%	248	0,4%
Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	14.436	2,67%	48	0,1%
Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	1.876	0,35%	5	0,0%
Outros acréscimos	60.120	11,12%	2.734	4,4%
SOMA > 0	272.430	50,38%	73.358	116,8%
SOMA < 0	179.966	33,28%	8.259	13,2%
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	14.798	2,74%	111	0,2%

Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	6.768	1,25%	10.731	17,1%
Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	2.671	0,49%	2.697	4,3%
Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9)	683	0,13%	483	0,8%
Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º-A, n.º 1 e 31.º-B, n.º 7)	1.374	0,25%	642	1,0%
Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	1.732	0,32%	4.263	6,8%
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	18.309	3,39%	722	1,1%
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	6.176	1,14%	2.078	3,3%
Mais-valias contabilísticas	29.848	5,52%	4.736	7,5%
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	7.604	1,41%	2.462	3,9%
Benefícios fiscais	52.180	9,65%	605	1,0%
Outras Deduções	3.539	0,65%	2.472	3,9%
SOMA	107.680	19,91%	45.573	
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS	186.685	34,53%	14.697	
LUCRO TRIBUTÁVEL	265.649	49,13%	34.222	

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (2023)

Notas: * “Peso %” em relação ao nº total de declarações; ** “Valores em milhões de euros”; *** “Peso %” em relação aos valores declarados em milhões de euros

Nesta tabela, devido ao seu tamanho já que analisa campo a campo do quadro 07 da modelo 22, optou-se por ocultar algumas linhas com menos impacto, contudo no anexo 2 desta dissertação, encontra-se a tabela completa. Sendo que o universo considerado nesta tabela é ligeiramente inferior, pois apenas considera os resultados contabilísticos e resultados fiscais positivos e negativos, sendo ignoradas as declarações com resultados nulos. Contudo, o total de declarações, incluindo as declarações com resultados nulos, será utilizado no cálculo do peso em relação ao número de declarações.

De referir e a título de curiosidade que no quadro 07 da modelo 22, 61 dos campos são a acrescentar ao resultado contabilístico (a favor do estado) e apenas 35 dos campos a deduzir ao resultado contabilístico (a favor do sujeito passivo). Podemos ainda aludir que esta tabela que apresentamos é particularmente útil para percebermos quais os campos mais usados no quadro 07, o seu peso e o que representam em milhões de euros.

Das 540 719 declarações analisadas, podemos verificar que, por exemplo, 22,30% das declarações tem o campo preenchido das correções a acrescentar relativas a períodos

anteriores e correspondem a 511 milhões de euros, e que o campo dos encargos não devidamente documentados é usado em 14,22% destas declarações com um valor total de 134 milhões de euros. Das declarações entregues, 32,31% (234 milhões de euros) tem ainda o campo das multas, coimas e outras penalidades preenchidas e 9,65% (605 milhões de euros) utilizam a dedução por benefícios fiscais. Este último campo, embora usado em cerca de 10% das declarações, acaba por ter um impacto em milhões de euros muito superior do que em relação a outros campos usados em maior frequência.

Pela análise dos dados da AT, o campo mais usado é o do IRC que inclui o imposto fiscal do exercício que precisa ser retirado no apuramento do resultado tributável, assim como as tributações autónomas e outros impostos que influenciam o resultado, com um total de 297 107 declarações e um peso de 54,95% do total de declarações, num total de 6 993 milhões de euros e um peso de 8,2% face ao total de milhões de euros declarados.

Denota-se ainda e embora, com menor número de declarações a utilização do campo da anulação dos efeitos do Método de Equivalência Patrimonial (MEP) e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, que representa 4 956 milhões de euros declarados nas correções a favor do Estado. Já no campo da anulação dos efeitos do MEP a favor das empresas, corresponde a 10 731 milhões de euros.

De mencionar que a correção a favor do Estado das provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros, traduzem-se em 5 548 milhões de euros.

Quanto à dedução a favor do sujeito passivo no campo da eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos tem um impacto de 9 157 milhões de euros e o da reversão de provisões tributadas em exercícios anteriores um impacto de 4 263 milhares de euros.

3. Metodologia de Investigação

3.1 Objeto e Objetivos do Estudo

Como podemos observar, pela revisão da literatura, é notória a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo maior ou menor consoante a envolvência de cada país (Rodrigues, 2022). Portugal insere-se no grupo de países onde a contabilidade sendo necessária para o apuramento do cálculo de impostos acaba por ser influenciada pela fiscalidade (Liberato, 2018).

De facto, vários autores como Nascimento e Gois (2014), Barroso (2009), entre outros, conseguiram através de estudos que efetuaram, comprovar que existe uma tendência em adequar a contabilidade à fiscalidade, através da tomada de decisões por parte dos gestores e de forma a diminuir as correções efetuadas na modelo 22. Inclusive, Figueiredo (2016) demonstrou que uma considerável quantidade de empresas opta, na sua contabilidade, por métodos aceites fiscalmente em deterioramento dos métodos contabilísticos.

Assim, tendo por objetivo perceber a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, qual o seu nível de interligação e grau de dependência, após a análise de literatura, resta-nos aferir na prática as respostas aos temas abordados:

Q1 - Qual o impacto da fiscalidade no apuramento do lucro tributável?

Q2 - Quão diferente pode ser o resultado fiscal versus o contabilístico?

Q3 - Conseguimos demonstrar se e quais as decisões tomadas pelos gestores de forma a diminuir as correções/aumentar as deduções no quadro 07 da modelo 22?

O método escolhido para obter tais respostas será o método qualitativo, pois este, segundo Souza (2018) permitirá organizar, analisar e interpretar os dados expostos neste estudo, sob a forma prática de investigação do quadro 07 da modelo 22 e de casos reais obtidos de empresas locais. Este estudo possibilitará perceber se existem padrões comuns que confirmem as hipóteses acima colocadas.

3.2 Definição e recolha da informação

Como referido anteriormente e tendo como ponto de partida o resultado contabilístico, ao analisar o quadro 07 da modelo 22 iremos perceber quais as correções fiscais por acréscimo ou por dedução que irão determinar o valor do lucro tributável e tentar perceber quais os campos que mais facilmente os gestores das empresas poderão recorrer ou evitar de forma a otimizar o seu resultado fiscal.

Este trabalho pretende ter uma vertente mais prática e direta como método de investigação e terá duas abordagens, que serão explicadas de seguida.

A primeira passará por analisar em detalhe os campos do quadro 07 da modelo 22 e, por conseguinte, fazer uma análise das leis fiscais com ele relacionadas, i.e., Código de IRC, Decretos Lei e Leis relevantes e ainda correlacionar com os normativos contabilísticos, recorrendo, sempre que possível, a exemplos de aplicação prática dos mesmos.

O ano fiscal em estudo será o de 2023, logo a legislação e normativos em vigor nessa data. Por uma questão de relevância, campos que resultam de regimes transitórios e que não se aplicam no ano fiscal de 2023 serão desconsiderados nesta análise.

Sempre que for relevante será feito um cruzamento de dados com os que constam da tabela 2.2 - Número de Declarações Apuramento de Resultados de forma demonstrar o quanto se recorre ao preenchimento dos referidos campos.

Posteriormente, são recolhidas imagens da modelo 22, do ano em questão, de empresas locais selecionadas com base na relevância que os campos preenchidos do quadro 07 tem para esta análise. Estes casos reais servirão para exemplificar o uso dos campos e comprovar quão diferente poderá ser o resultado final após a aplicação da legislação fiscal face aos normativos contabilísticos.

As empresas selecionadas provêm de um escritório de contabilidade, com a sua sede no Algarve e as mesmas praticam aí, maioritariamente, a sua atividade e o método de seleção de cada uma passou por uma observação de quais as que continham o maior número de campos do quadro 07 preenchidos e quais as em que existia uma maior variação entre o RL e o LT.

Não foi possível recolher exemplos de todos os campos mencionados na análise anterior, já que as empresas selecionadas são utilizadoras do normativo geral (NCRF), Pequenas Entidades (PE) e Microentidades.

Por uma questão de proteção de dados, as mesmas não serão identificadas e será incluído, ao longo da análise de cada uma, informação importante para enquadrar o porquê do uso dos campos preenchidos.

Para evitar repetições na análise de alguns campos que se encontram preenchidos em várias destas empresas, na sua análise individual, o foco será nos campos mais relevantes de cada uma.

4. Resultados e Discussão

É no quadro 07 da modelo 22 que permite a determinação do resultado fiscal (lucro tributável ou prejuízo fiscal), sendo nesta que são feitas todas as correções impostas e deduções permitidas pela legislação fiscal face aos resultados da contabilidade.

4.1 Análise do quadro 07 da modelo 22

O primeiro campo do quadro 07, é colocado o valor do Resultado Líquido do Período e nos campos seguintes serão preenchidas as correções relacionadas com as variações patrimoniais (positivas e negativas), como podemos observar na figura seguinte.

Figura 4.1: Quadro 07 modelo 22: Variações patrimoniais

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	.	.
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciables/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	702	.	.
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	703	.	.
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	.	.
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	705	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	.	.
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	.	.
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	.	.

Fonte: Despacho nº 271/2024

Campo 701 - Resultado Líquido do Exercício

O Resultado Líquido do Período ou o Resultado Contabilístico resulta no apuramento da diferença entre as classes 6 (gastos) e 7 (rendimentos) por contrapartida da classe 8 do SNC, onde se inclui a diminuição do mesmo via estimativa de imposto e impostos diferidos. Este valor será inscrito no campo 701 (ver figura 4.1) e será o ponto de partida de todo o restante quadro 07 da modelo 22.

Campo 702 - Variações Patrimoniais Positivas

As variações patrimoniais positivas são as que aumentam o valor do património, mas que não estão refletidas nas contas do resultado líquido, isto é, foram reconhecidas por contrapartida da classe 5 e não trazem reflexo no apuramento de resultados do período,

logo na classe 8, sendo necessário acrescentar ao lucro da empresa através do quadro 07 campo 702, segundo o artigo 21º do CIRC que determina que estas variações concorrem para a formação do lucro tributável.

A título de exemplo podemos referir a doação de património à empresa por parte dos sócios, onde se contabiliza a mesma numa conta da classe 4 em contrapartida da conta 594 – “Doações”. Por força do nº 2 do artigo 21º do CIRC, temos de ter atenção ao valor a inscrever que deverá ser determinado pelo valor de mercado, não podendo ser inferior em valor tributável ao que seria determinado de acordo com as regras do Código do Imposto de Selo, o qual, por sua vez, prevê no seu artigo 13º, nº 1, que “O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial”.

Um outro exemplo que deva ser incluído será quando existe um ganho derivado de uma regularização de valor significativo imputável a exercícios anteriores, contabilizado na conta 56 – Resultados Transitados. Isto é, por vezes quando é detetado um erro de valor considerável relativo a anos anteriores, a forma correta de corrigir tal erro e demonstrar uma imagem apropriada da empresa passa por contabilizar tal valor na conta 56 – Resultados Transitados.

Existem, ainda, exceções a não incluir neste campo, consubstanciadas no artigo 21º do CIRC tais como, as entradas de capital para fazer coberturas de prejuízo, excedentes de revalorização, entre outras situações.

Associando o campo 702 à estatística do ponto 2.5 (Tabela 2.2. Número de Declarações Apuramento de Resultados) traduziu-se, em 2021, num peso de 751 milhões de euros a favor do Estado.

O campo 702 tem uma segunda abordagem, onde será de incluir o estabelecido nas alíneas b) a d) do nº 1 do artigo 22º do CIRC, isto é, no caso particular de ativos intangíveis sem vida útil definida, propriedades de investimento, ativos biológicos não consumíveis mensurados ao justo valor, e outros casos como ativos fixos tangíveis não depreciáveis, como existe um desfazamento entre a contabilidade e a fiscalidade no que toca aos anos de depreciação, então será de preencher neste campo a quota parte dos subsídios com eles relacionados, estabelecida com base nos anos referidos no artigo 45º-A do CIRC.

Campo 704 - Variações Patrimoniais Negativas

As variações patrimoniais negativas, são as que diminuem o valor do património, mudando uma vez mais, a situação líquida da empresa, mas que não estão refletidas na classe 6 e, por conseguinte, no apuramento da classe 8 e do RL.

Um dos casos mais frequentes serão as gratificações de balanço ou participações de lucros atribuídos aos funcionários respeitantes à distribuição de resultados do ano em causa, mas que só ficaram decididas em assembleia no ano seguinte aquando da aprovação de contas do exercício. Quando tal acontece e quando não se consegue cumprir o parágrafo 18 da Normativa Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 28, então não estão reunidas as condições para que esse acréscimo de gasto seja aceite fiscalmente.

As condições da norma referem que uma entidade deve reconhecer o gasto com estes pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando:

- A entidade tenha uma obrigação presente de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e

- Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Uma obrigação por participação nos lucros e gratificações resulta do serviço dos empregados e como tal, a empresa reconhece o custo por essa participação nos lucros e gratificações não como uma distribuição do lucro líquido, mas como um gasto.

Comumente as empresas recorrem a este método para beneficiar empregados e ao mesmo tempo ter uma dedução fiscal a seu favor.

Outro exemplo comum será quando existe uma perda derivada de uma regularização de valor significativo imputável a exercícios anteriores, contabilizada na conta 56 – Resultados Transitados. Será exemplo, um erro ao contabilizar um gasto da empresa por valor inferior ao que seria suposto e que só é detetado em ano posterior.

Este campo embora implique ser usado mais vezes que o das variações patrimoniais positivas (1856 versus 824), tem um peso inferior em milhões de euros: 693 em vez dos 751 milhões referidos no campo 702.

4.1.2 Correções a Acrescer e a Deduzir no quadro 07 da modelo 22

Analisada a primeira parte do quadro 07, segue-se o estudo das correções a efetuar a favor do estado e por fim as deduções permitidas a favor do sujeito passivo como se exemplifica na figura seguinte.

Figura 4.2: Quadro 07 modelo 22: Valores a acrescentar

A ACRESCEM	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	*	*	?
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	*	*	?
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	*	*	?
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	782	*	*	?
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	712	*	*	?
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	*	*	?
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	*	*	?
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	*	*	?
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	*	*	?
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	*	*	?
	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	724	*	*	?
	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	725	*	*	?
	Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	716	*	*	?
	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	*	*	?
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	726	*	*	?
	Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	783	*	*	?
	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	728	*	*	?
	Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	727	*	*	?
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	729	*	*	?
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]	730	*	*	?
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	732	*	*	?
	Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	733	*	*	?
	Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	784	*	*	?
	Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	734	*	*	?
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	735	*	*	?
	Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	780	*	*	?
	Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	785	*	*	?
	Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica [art.º 23.º-A, n.º 1, al. s)]	802	*	*	?
	Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7]	746	*	*	?
	50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	*	*	?
	Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	786	*	*	?
	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	718	*	*	?
	Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	719	*	*	?
	40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do DR 25/2009, de 14/9)	720	*	*	?
	Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	*	*	?
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	*	*	?
	Menos-valias contabilísticas	736	*	*	?
	Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	*	*	?
	Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	*	*	?
	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	740	*	*	?
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)	741	*	*	?

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A ACRESCEER (cont.)	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12]	742	.	.	,
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	.	.	,
	Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	787	.	.	,
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	.	,
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	.	,
	Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	.	,
	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	748	.	.	,
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	749	.	.	,
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	788	.	.	,
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	.	,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	789	.	.	,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	790	.	.	,
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	751	.	.	,
	Assimetrias híbridas e assimetrias de residência fiscal (art.ºs 68.º-B, n.º 1 e 68.º-D, n.º 1)	803	.	.	,
	Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	.	.	,
	Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	797	.	.	,
	Gastos e perdas relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	799	.	.	,
	Contribuições de solidariedade temporária sobre os setores da energia e da distribuição alimentar (art.º 16.º da Lei n.º 24-B/2022, de 30 de dezembro)	804	.	.	,
	Outros acréscimos	752	.	.	,
	SOMA (campos 708 a 752)	753	.	.	,

Fonte: Despacho nº 271/2024

Figura 4.3: Quadro 07 modelo 22: A Deduzir

A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/9]	754	*	*	,
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	*	*	,
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	*	*	,
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	*	*	,
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	791	*	*	,
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	758	*	*	,
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	*	*	,
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	*	*	,
	Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	*	*	,
	Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	762	*	*	,
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do DR 25/2009, de 14/9)	763	*	*	,
	Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º -A, n.º 1 e 31.º -B, n.º 7)	781	*	*	,
	Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	764	*	*	,
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	*	*	,
	Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	766	*	*	,
	Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A)	792	*	*	,
	Mais-valias contabilísticas	767	*	*	,
	50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5.º, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)	768	*	*	,
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	*	*	,
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	*	*	,
	Dedução dos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial com o limite do n.º 8 do artigo 50.º-A	793	*	*	,
	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)	771	*	*	,
	Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	794	*	*	,
	Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	*	*	,
	Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)	795	*	*	,
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	773	*	*	,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	796	*	*	,
	Benefícios fiscais	774	*	*	,
	Réditos e rendimentos relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 8.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 82/2018, de 13 de novembro)	800	*	*	,
	Aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (art.º 8.º do Decreto-Lei)	801	*	*	,
Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4.º do anexo à Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto)	798	*	*	,	
Outras deduções	775	*	*	,	
SOMA (campos 754 a 775)	776	*	*	,	

Fonte: Despacho nº 271/2024

De modo a facilitar o estudo dos campos do quadro 07 da modelo 22 e o seu preenchimento, será feita sempre que se justificar, simultaneamente, a análise do campo a crescer e respetivo campo a deduzir.

Campo 709 e 755 - Matéria coletável/lucro tributável (e Prejuízo fiscal) imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6º do CIRC)

Determina o artigo 6º do CIRC que as empresas mencionadas no seu nº 1 em correlação com o artigo 151º do CIRS, tem de aplicar, obrigatoriamente, o regime especial da transparência fiscal, onde após apuramento da matéria coletável da empresa, esta é imputada aos seus sócios, em vez de serem, normalmente, tributadas em sede de IRC (com a exceção das tributações autónomas).

Desta forma será de incluir na matéria coletável/lucro tributável ou prejuízo fiscal que é imputada aos sócios por quota parte que lhes couber, originada pelo facto de a empresa ser sócia ou detentora de outra empresa que se contra abrangida pelo regime da transparência fiscal.

Um exemplo simples de uma atividade que se insere neste regime é a atividade do Contabilista Certificado, que consta da referida listagem do artigo 151º do CIRS.

Campo 710 e 756 - Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18º, nº 2 do CIRC)

No artigo 18º do CIRC é referido que deve ser aplicado o conceito contabilístico relativo à periodização económica ou o regime do acréscimo. Este conceito determina que a contabilização de um gasto ou de um rendimento seja feito de acordo com o período a que respeita e não quando o seu pagamento foi feito ou recebido: “Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.” (nº 1 do artigo 18º do CIRC). Contudo, e no nº 2 do artigo 18º, o CIRC restringe a sua dedutibilidade fiscal, só aceitando como gasto fiscal, os gastos que à data de fecho de contas do ano eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos, logo não o sendo, deverá ser acrescido neste campo 710.

A contabilização de valores de menor expressão e menos relevantes ocorre numa conta 6881 - Correções relativas a períodos anteriores, enquanto que valores mais expressivos devem ser registados na conta de resultados transitados para que não influencie os verdadeiros resultados desse ano, contudo, caso seja registado na conta de resultados transitados já não haverá lugar ao preenchimento do campo 710, mas sim no campo 704.

Em sentido contrário temos a dedução no campo 756 quando estejam em causa rendimentos obtidos dentro das mesmas condições referidas para os gastos. Tal como referido para o campo 710 e caso não se cumpra o critério do nº 2 do artigo 18º então não preencheremos este campo de forma a que se permita serem tributados tais valores.

Campo 711 e 757 - Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: Diferença entre quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18º, nº 5 do CIRC)

O nº 5 do artigo 18º do CIRC refere que só é aceite fiscalmente aquilo a que se reporta ao ano fiscal em questão, colocando em causa a diferença causada pelo diferimento nos recebimentos dos réditos provenientes da atividade ordinária da empresa. Este campo determina que só será aceite fiscalmente o valor nominal da contraprestação. Contudo, existem situações que no decorrer da atividade da empresa poderão causar um diferimento, substancial, no recebimento de tal contraprestação. E como é determinado no parágrafo 11 da NCRF 20, quando existe tais situações “... o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro recebido ou a receber. (...) A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rédito de juros.”

Estamos perante o conceito de valor presente e diante o exposto, significa que quando o recebimento do rédito for diferido, a empresa deverá reconhecer o rédito de vendas pelo valor presente da quantia nominal a receber no futuro atualizada pelo método de juro efetivo.

É este valor de rédito de juros que deverá ser acrescido no campo 711 no ano N, deduzir no campo 757 a proporção que couber a esse ano N e deduzir no(s) ano(s) seguinte(s) até se anular este acréscimo e a diferença temporal criada pelo diferimento.

Campo 782 e 791 - Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18º, nº 5 do CIRC)

Neste campo será colocado o referido no nº 5 do artigo 18º do CIRC em que refere que os gastos com inventários e com o fornecimento de serviços externos, pagos de forma diferida, devem ser considerados pelo valor presente da obrigação. Já que segundo a NCRF 18 determina que se contabilize como gasto de juros, durante o período de financiamento, a diferença entre o valor efetivamente pago pela aquisição de tais inventários e o valor que deveria ter sido pago em condições normais.

Este gasto será deduzido, na totalidade, no campo 791, no ano N, acrescido da proporção que lhe couber, nesse ano, no campo 782 e no(s) período(s) seguinte(s) o restante valor até anular esta dedução e a diferença temporal criada pelo diferimento.

Campo 712 e 758 - Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18º, nº 8 do CIRC)

Determina o artigo 18º nº 8 do CIRC que “Os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.”, o que significa que a sua real tributação deverá ocorrer apenas quando a distribuição de lucros acontecer para que não sejam tributados ou deduzidos ganhos/perdas potenciais, mas sim os ganhos/perdas reais e assim se cumprir o princípio da periodização económica.

Assim, a título de exemplo, no ano de contabilização de lucros/prejuízos proporcionais à sua quota da participada, a empresa participante deverá deduzir a sua quota parte no campo 758 de forma a anular este valor no apuramento do lucro tributável. E apenas crescer no campo 712, o valor que lhe couber, no ano de efetiva distribuição/recebimento dos lucros.

É de relevar e de extrema importância que cumpridos os pressupostos do artigo 51º do CIRC, evitamos de todo esta tributação na empresa participante, sendo deduzido no

campo 771, o mesmo valor. Isto, porque sem esta medida corríamos o risco de tributar duplamente tanto a empresa que distribui e que vai ser tributada pelos lucros, como de tributar a empresa que recebe essa mesma distribuição dos lucros como é referido por Fragoso (2021).

Campo 713 e 759 - Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18º, nº 9 do CIRC)

Nestes campos opera o princípio de realização, não sendo aceite os ajustamentos decorrentes das operações contabilísticas da aplicação do justo valor, mantendo-se a tributação dos ativos no momento da sua venda, “momento em que é possível apurar com total certeza e rigor o valor exato do ativo realizado” como mencionado por Faro (2017).

Perante o exposto, será de acrescentar neste campo 713 os valores decorrentes da aplicação do justo valor ou de deduzir no campo 759, consoante se trate, respetivamente, de valores negativos (perdas por ajuste de valor) ou positivos (ganhos por ajuste de valor).

De referir que existem exceções aceites nas alíneas a) e b) deste número 9 do CIRC. A primeira exceção, que consta na alínea a) refere-se aos instrumentos financeiros, desde que estes cumpram, cumulativamente, dois requisitos: tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social. Bastará, por exemplo, que o ativo financeiro não seja cotado em bolsa para que não se cumpra o parte do requisito.

A segunda exceção constante na alínea b) determina que concorre para a formação do lucro tributável tudo o que for determinado expressamente no CIRC, como é referido no artigo 20º nº 1 alínea f).

Acresce ainda que os ajustamentos reconhecidos no capital próprio e as suas respetivas variações, não concorrem para a formação do lucro tributável (artigo 21º nº 1 al. b) e artigo 24º nº 1 al. b) do CIRC), pelo que não é de incluir no quadro 07 da modelo 22.

Campos 714 e 760 - Pagamentos com base em ações (art.º 18º, n.º 11 do CIRC)

Quando existam pagamentos aos funcionários e membros dos órgãos estatutários através de ações, existe um desfasamento entre a contabilização do gasto e o que é aceite fiscalmente. Isto porque, de acordo com o n.º 11 do artigo 18º do CIRC, só é aceite fiscalmente, este gasto no ano em que efetivamente seja exercido o direito das mesmas. Assim no ano da sua contabilização existe uma correção no campo 714 e no ano em que ocorra, efetivamente, a sua realização será deduzido no campo 760.

Campo 715 e 761 - Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18º, n.º 12 do CIRC)

Diz-nos a NCRF 28, em relação a vários benefícios a longo prazo, pós-emprego, entre outros, que “Os benefícios de cessação de emprego não proporcionam a uma entidade futuros benefícios económicos e são reconhecidos como um gasto imediatamente.” Contudo, fiscalmente só serão aceites como gasto quando efetivamente ocorrer o seu pagamento ou for colocado à disposição dos empregados da empresa.

Desta forma e sempre que tais situações ocorram, isto é, em anos diferentes, implica o seu acréscimo no campo 715 no ano em que for contabilizado o gasto e será mais tarde deduzido no campo 761, aquando do seu efetivo pagamento. Um exemplo comum é o pagamento faseado das indemnizações por despedimento quando incluam anos diferentes, a título de exemplo quando um funcionário vai receber uma indemnização após terminação de contrato num determinado ano, que será pago faseadamente nesse mesmo ano e no ano seguinte.

Assim, a título de exemplo, um funcionário que receba a indemnização de forma faseada em 2023 e 2024, será de acrescer no campo 715 do quadro 07 da modelo 22 de 2023 a parte que só será paga em 2024, que por sua vez em 2024, será deduzido no campo 761.

Campo 721 - Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19º, nº 4 e art.º 39º do CIRC) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros

Tal como é referido na descrição deste campo, é de se acrescentar neste campo os valores que fiscalmente não sejam dedutíveis pelo artigo 39º e 19º, nº 4 do CIRC ou que ultrapassem os limites neles impostos. São dedutíveis as provisões constituídas para gastos com processos judiciais em curso, as provisões referentes a encargos com garantias a clientes, as provisões com carácter técnico relacionado com o Instituto de Seguros de Portugal e as de com carácter de reparação de danos ambientais relacionados com a indústria extrativa ou de tratamento de resíduos, obrigatórias por lei.

Estas provisões são dedutíveis desde que não sejam ultrapassados os limites do nº 5 e nº 6 do artigo 39º e do artigo 40º do CIRC. Também é de incluir aqui as perdas espectáveis ainda não suportadas com os contratos de construção e as perdas por imparidade que não se relacionem com as mencionadas nos artigos 28º-A a 28º-C do CIRC.

Campo 724 - IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23º-A, nº 1, al. a) do CIRC]

Neste campo será de anular o efeito do imposto fiscal do exercício, que precisa ser acrescido ao resultado do período, juntamente com as tributações autónomas e outros impostos que influenciam o resultado, como é o caso da derrama, neste campo também se adiciona a estimativa insuficiente de imposto relativa ao ano anterior e a Contribuição de Solidariedade Temporária (CST) sobre os setores de distribuição alimentar e energia.

Campo 725 e 766 – Impostos diferidos [art.º 23º-A, nº 1, al. a) do CIRC]

Como já foi referido anteriormente, quando um ativo ou um passivo e a sua respetiva quantia escriturada na contabilidade é diferente da sua base fiscal cria-se uma diferença temporária nos impostos a pagar ou a recuperar em períodos futuros (princípio do acréscimo). Um ativo por imposto diferido é a quantia recuperável no futuro por atualmente se ter pago imposto superior (a título de exemplo: ativo registado por valor inferior ao da sua base fiscal) contabilizado na conta 8122 saldo credor e este valor será dedutível no campo 766. Um passivo por imposto diferido é a quantia a pagar atualmente inferior ao que será no futuro na sua totalidade (exemplo mais comum é a revalorização

de um ativo). É contabilizado na conta 8122 com saldo devedor e este valor será a acrescer no campo 725.

Dos dados estatísticos da AT, estes campos representaram no ano de 2021, 2.078.000.000€ a favor do sujeito passivo (campo 766) e o valor de 1.811.000.000€ a favor do estado.

Campo 716 – Despesas não documentadas [art.º 23º-A, nº 1, al. b) do CIRC]

Quando existam valores pagos não identificados e sem qualquer suporte documental deverão ser acrescidos neste campo de forma a anular o seu gasto que não é aceite fiscalmente. Este tipo de gasto por não ser possível identificar a sua finalidade (como exemplos temos as transferências bancárias para contas não identificadas) são passíveis de ter tributações autónomas (TA) sobre as mesmas, à taxa de 50%, sendo elevadas para 70% quando se trate de empresas no regime de isenção parcial ou total de IRC, como associações sem fins lucrativos. Com isto, a legislação pretende dissuadir o seu uso e que tais situações ocorram dentro da legalidade, isto é, seja através de emissão adequada de fatura para suportar o gasto ou através do recurso à figura de distribuição de dividendos com o respetivo pagamento de imposto.

É importante referir que não se deve confundir este campo (716) com o campo 731 relativo a encargos não devidamente documentados.

Campo 731 – Encargos não devidamente documentados [art.º 23º-A, nº 1, al. c) do CIRC]

Neste campo são inscritos os valores de gastos não suportados legalmente ou que não comprem com os requisitos do artigo 23º do CIRC.

São exemplos mais comuns as faturas que constam no e-fatura e os seus pagamentos que surgem no extrato bancário da conta da empresa, em que, contudo, não são fornecidas à contabilidade para a sua contabilização de forma adequada. A título de exemplo temos, normalmente, o extravio das faturas de gastos como as comissões bancárias, em que ao contrário das definições relatadas no campo 716, podemos identificar a sua origem através do e-fatura e dos extratos bancários da empresa ainda que não as tendo na nossa posse, conforme é referido no manual da “IRC 2022 - Determinação da Matéria Coletável e Cálculo do Imposto” da APECA.

Estes encargos, embora não aceites fiscalmente, não estão sujeitos a TA e são, como referido anteriormente na análise estatística da AT, um dos campos mais usados na modelo 22, uma situação bastante comum no tecido empresarial.

Campo 726 – Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23º-A, nº 1, al. c) do CIRC]

Tal como a descrição refere é de se acrescentar aqui gastos com fornecedores que se encontrem cessados oficiosamente pela AT ou que não exista cadastro dos mesmos.

Para dirimir tais encargos o portal da AT permite tal verificação para auxiliar nesta identificação e correção, contudo neste campo apesar de parecer que não seria de uso frequente ainda representou no ano de 2021, nas declarações modelo 22, cerca de 2.000.000€.

Campo 783 – Despesas ilícitas [art.º 23º-A, nº 1, al. d) do CIRC]

Será de acrescentar neste campo as despesas que decorram de comportamentos ilegais e que violam as leis. Tal campo não será de muita utilização e segundo as estatísticas da AT, são de apenas 0,02%. Fica a questão se a sua pouca utilização se deve a não ocorrer com grande frequência ou se será por ter em conta as implicações e o risco que tal identificação significa dado que estamos a falar de despesas ilícitas.

Campo 728 – Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23º-A, nº 1, al. e) do CIRC]

Neste campo será de compreender todas as penalidades e multas pagas por incumprimento de alguma obrigação legal. São exemplos as multas e coimas fiscais, as da segurança social, as de trânsito, os juros de mora e os compensatórios, entre outros.

Como identificado anteriormente na análise das estatísticas da AT, é um campo amplamente usado pelas empresas portuguesas, como se poderá constatar nos exemplos identificados no subcapítulo seguinte.

Campo 727 – Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23º-A, nº 1, al. f) do CIRC]

Tal como o nome indica é de acrescentar neste campo os impostos e taxas incidentes sobre outros, que não sendo obrigação da empresa suportar, o faz por iniciativa própria.

Campo 729 – Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23º-A, nº 1, al. g) do CIRC]

É de incluir aqui as indemnizações pagas a terceiros por situações em que os riscos são seguráveis. São exemplo, as perdas por roubos ou sinistros de existências ou de ativos, todos eles passíveis de terem seguros. Existe uma exceção que ocorre quando o valor pago obrigatoriamente pela empresa resulta do facto da franquia exigida ser superior ao da indemnização.

Campo 730 – Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23º-A, nº 1, al. h) do CIRC]

Neste campo é de colocar os gastos pagos pela empresa aos seus colaboradores pelas despesas suportadas pelos mesmos ao serviço da empresa através do recurso à sua viatura pessoal. Este acréscimo só ocorre se tais valores não forem faturados aos clientes, se não existir um mapa de suporte documental dos mesmos e se este pagamento não for tributado em sede de IRS do trabalhador.

Através da análise das estatísticas da AT, este campo é usado pelas empresas portuguesas em aproximadamente 0,34% das declarações do ano de 2021, contudo tem um peso de 17.000.000€, o que demonstra ser um valor muito elevado.

Havendo mapa de suporte, mas não sendo faturado tais valores aos clientes nem sendo tributados na esfera pessoal, então tais gastos são sujeitos à TA de acordo com o nº 9 do artigo 88º do CIRC, nomeadamente à taxa de 5%.

Campo 732 - Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23º-A, nº 1, al. i) do CIRC]

Neste campo, o CIRC, tenta equiparar as viaturas com alugueres de longa duração às viaturas adquiridas pela empresa, no que toca aos limites de depreciações aceites, para evitar distorções e desigualdades. Assim, é de acrescentar aqui a diferença entre o valor pago

da renda anual e o limite das depreciações que seriam aceites fiscalmente caso a empresa detivesse diretamente tal viatura, o que pressupõe saber o valor comercial da viatura.

É importante referir que todos os gastos que a empresa tenha relativos a este tipo de viaturas poderão estar sujeitos a TA de acordo com o nº 3 do artigo 88º do CIRC.

Campo 733 – Encargos com combustíveis [art.º 23º-A, nº 1, al. j) do CIRC]

É de incluir neste campo os gastos com combustíveis com viaturas não pertencentes ao seu ativo ou que sejam usadas em regime de locação.

A título de exemplo, o uso de viaturas na empresa através do contrato de comodato, em que a viatura não é detida pela empresa, mas que com este contrato é lhe permitido o seu uso e torna-se possível deduzir contabilisticamente os gastos suportados com a viatura, isto é, desde que a fatura se encontre identificada com os dados fiscais da empresa.

Campo 784 – Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23º-A, nº 1, al. k) do CIRC]

Os encargos com barcos de recreio e aeronaves deverá ser inscrito neste campo sempre que a sua utilização não resulte da atividade de transporte público ou da atividade de aluguer dos mesmos. Os gastos com as depreciações não aceites com estes ativos, contudo não são de incluir no mesmo, mas sim no campo 719, como será referido mais à frente.

Campo 734 – Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23º-A, nº 1, al. m) do CIRC]

Quando existam empréstimos feitos pelos sócios à empresa dos quais resultem o pagamento de juros ou de outras formas de remuneração e dos quais se exceda o limite correspondente à taxa em vigor naquele momento da Euribor de 12 meses acrescido de spread de 2%, caso se trate de uma grande empresa ou de 6% se se tratar de uma pequena ou média empresa, e deverão ser acrescidos neste campo os diferenciais mencionados anteriormente.

Campo 735 – Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23º-A, nº 1, al. o) do CIRC]

Dado que existem limitações quanto aos valores atribuídos relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais, deverá ser colocado neste campo os valores que exceder tais limites. Sendo que inclui o cônjuge e familiares ascendentes ou descendentes até 2º grau há que ter o cuidado na verificação se as gratificações por participação de lucros não ultrapassam o dobro da remuneração mensal do período de tributação em causa. Caso isso aconteça, a parte que excede deverá ser incluído neste campo. Para efeitos do cálculo foi esclarecido pela AT que a fórmula deverá ser $2X$ Retribuição Anual / 12 (Circular nº 8/2000, de 11/05 da DSIRC).

Campo 780 – Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23º-A, nº 1, al. p) do CIRC]

Em 2011 foi criada uma taxa sobre o setor bancário com o objetivo de financiar o Fundo de Resolução, um novo organismo do Estado responsável por prestar apoio financeiro às instituições bancárias em caso de nova crise económica.

Esta contribuição anual obrigatória não é aceite como gasto fiscal e como tal tem de ser acrescida no campo 780.

Campo 785 – Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23º-A, nº 1, al. q) do CIRC]

Em 2013 foi criada uma contribuição sobre o sector energético que deveria ter sido temporário, mas que ainda vigora nos dias de hoje. O seu objetivo será angariar fundos que promovam a sustentabilidade do setor energético (inicialmente setor da eletricidade posteriormente o do gás natural e o do petróleo).

À semelhança do campo anterior, esta contribuição não é aceite e como tal, será de incluir no campo 785.

Campo 802 – Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica [art.º 23º-A, nº 1, al. s) do CIRC]

A referida contribuição foi criada em 2015 e esta taxa sobre a indústria farmacêutica tem como finalidade garantir a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (SNS) no

que toca aos gastos com os medicamentos. Mais uma vez, esta contribuição não é aceite como gasto fiscal e assim terá de ser acrescida neste campo.

Campo 746 – Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7 do CIRC]

Determina o art.º 23º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7 do CIRC que quando existam pagamentos efetuados a pessoas singulares ou coletivas localizadas em território fora de Portugal e com um regime fiscal mais favorável (i.e.: países conhecidos como “paraíso fiscal” ou com uma taxa de IRC inferior a 12,6%) não são aceites e como tal terão de ser acrescidas neste campo.

A exceção ocorre caso se consiga fazer prova que tais pagamentos decorrem de operações normais da atividade da empresa sem carácter anormal ou de montante exagerado.

Contudo e no caso de colocar montantes neste campo, ainda necessita de ser analisado se existe a necessidade de calcular as tributações autónomas incidentes nestes gastos de acordo conforme o artigo 88º n.º 8.

Campo 786 – Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23º-A, n.º 2 e 3 do CIRC)

Neste campo é de acrescer as perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídas ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenha beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51º, do crédito por dupla tributação económica internacional previsto no artigo 91º-A ou da dedução prevista no artigo 51º-C, todos eles do CIRC.

É ainda de incluir os gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de empresas com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável.

Campo 718 – Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28º do CIRC) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 28º-A a 28º-C do CIRC)

Embora exista uma aproximação do normativo fiscal ao normativo contabilístico no que toca aos inventários, de acordo com o artigo 28º do CIRC só são aceites fiscalmente as imparidades constituídas da diferença entre o custo de aquisição/produção e o respetivo Valor Realizável Líquido (VRL), isto é, o preço de venda estimado de acordo com o decurso normal da atividade deduzido dos gastos necessários para efetuar a venda.

Como tal, o VRL tem de ter por base o preço de venda atual praticado pela empresa, ou o constante de elementos oficiais ou o valor de mercado atual (deduzido dos tais gastos), e não um valor inferior ou com perda que agora se espera vender. A diferença da imparidade constituída contabilisticamente e a aceite fiscalmente será de acrescer neste campo.

É também de incluir aqui as perdas por imparidade não mencionadas nos artigos 28º-A a 28º-C do CIRC ou que mesmo aqui mencionadas, ultrapassem os limites legais estabelecidos.

A título de exemplo são as imparidades em créditos de cobrança duvidosa de clientes, quando resultantes da atividade normal da empresa e devidamente reconhecidas como tal na contabilidade, mas que ultrapassem os limites dedutíveis fiscalmente estabelecidos no artigo 28º-B, nº 2 do CIRC.

Campo 719 – Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31º-B do CIRC) e depreciações e amortizações (art.º 34º, nº 1 do CIRC), não aceites como gastos

São aceites fiscalmente as perdas por imparidade de ativos não correntes provenientes de causas anormais, desde que se cumpram os requisitos do artigo 31º-B nºs 2 e nº 3 do CIRC. Quando tais requisitos não sejam cumpridos é de se acrescer neste campo tais imparidades, sendo possível de ser deduzidas dentro dos termos do nº 7 do mesmo artigo.

Neste campo também se inclui os gastos com depreciações e amortizações não aceites como gasto tal como é determinado no nº 1 do artigo 34º do CIRC.

Exemplos mais comuns são a utilização de taxas superiores às previstas no estabelecido no Decreto Regulamentar nº 25/2009, as depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil constante no decreto referido anteriormente e quando ultrapassado o valor limite para as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que consta na Portaria nº 467/2010 de 07 de julho que tem sido atualizada ao longo dos anos.

Campo 720 – 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15º, nº 2 do D.R. 25/2009, de 14/09)

Quando existam reavaliações de ativos, feitas ao abrigo de legislação fiscal, que resultem num incremento do seu valor, não é aceite fiscalmente 40% do aumento do valor das depreciações que daí advenham e terá de ser incluído aqui neste campo.

Campo 722 – Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41º do CIRC)

Quando contabilisticamente um crédito passar de cobrança duvidosa à fase de crédito incobrável, há que verificar no artigo 41º do CIRC se estão reunidas as condições para que seja considerado como gasto aceite fiscalmente. A maioria das condições prevê algum tipo de envolvimento ou decisão judicial para que seja aceite e caso não cumpra os requisitos, será então de acrescer neste campo tais valores.

Campo 723 – Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43º do CIRC)

Existem gastos com o pessoal da empresa e respetivos familiares que se enquadrarem no nº 1 do artigo 43º do CIRC, são aceites como gastos fiscal, desde que não sejam possível de serem individualizados e tenham carácter de generalidade.

Nos gastos mencionados no nº 2 desse artigo, existe uma limitação no que toca aos gastos aí referidos e será de acrescer o valor que ultrapassa os 15% das despesas com os salários, ordenados e remunerações. Este limite é aumentado para 25% se os trabalhadores não estiverem direito a pensões da segurança social. Desta forma e para ser aceite tem de cumprir o carácter de generalidade, de objetividade e não podem ser considerados rendimentos de trabalho dependente.

Assim sendo neste campo será de incluir os gastos que não cumpram os requisitos referidos no nº 4 ou de acrescer a parte que ultrapassa o limite referido no nº 2 e nº 3.

Campo 736 – Menos valias contabilísticas e **Campo 767** – Mais valias contabilísticas

De acordo com o artigo 20º, nº 1, alínea h) do CIRC só são aceites fiscalmente como rendimento as mais valias fiscais e de acordo com o artigo 23º, nº 1, alínea l) do mesmo código, só são aceites como gasto as menos valias fiscais. Como tal, temos de expurgar do apuramento do lucro/prejuízo fiscal os efeitos das mais ou menos valias contabilísticas, sendo de acrescentar no campo 736 o valor das menos valias contabilísticas e de deduzir no campo 767 o valor da mais valia contabilística.

Campo 738 – Mais valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46º, nº 5, al. b) do CIRC]

O artigo 46º, nº 5, alínea b) do CIRC determina que uma mudança no modelo de revalorização ocorrida dentro dos trâmites do artigo 18º, nº 9 do mesmo código, seja vista como uma transmissão onerosa e como tal será de incluir neste campo o que resultar do apuramento da mais valia fiscal.

Campo 739 – Diferença positiva entre as mais valias e as menos valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46º do CIRC) e **Campo 769** – Diferença negativa entre as mais valias e as menos valias fiscais (art.º 46º do CIRC)

Numa alienação de um ativo deve ser determinada a mais valia ou menos valia fiscal do mesmo de acordo com os artigos 46º a 48º do CIRC, sendo esta que será de considerar como aceite para a determinação do lucro/prejuízo fiscal, tal como foi referido anteriormente.

Assim, de acordo com o nº 2 do artigo 46º do CIRC “As mais valias e as menos valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28º-A, 31º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do nº 3 do artigo 31º-A.”

Após o seu apuramento e se daí resultar uma mais valia fiscal será de acrescentar o seu valor no campo 739 desde que não exista a intenção de reinvestir o valor de realização na aquisição de outro ativo.

Caso seja apurado, simultaneamente, mais e menos valias fiscais resultantes de alienações de diferentes ativos, deverá ser preenchido, no campo 739, a diferença positiva entre os mesmos, caso exista. Caso, daqui resulte uma diferença negativa, será de preencher, a deduzir, no campo 769, esse mesmo valor.

De referir a existência de situações com algumas particularidades, tais como a venda de barcos ou de aviões de turismo quando não afetos à atividade normal da empresa, em que a menos-valia não será dedutível fiscalmente, de acordo com o nº 1, alínea l) do artigo 23º-A do CIRC, o que determina que não entra para este cálculo da diferença entre as diferentes mais e menos valias apuradas.

Outro caso, é a limitação das depreciações aceites fiscalmente de acordo com o artigo 34º do CIRC, o que tem implicações quando exista uma menos valia apurada, já que aí temos de apurar qual a parte da menos valia fiscal que é dedutível, já que esta é proporcional à depreciação aceite fiscalmente e não à praticada contabilisticamente.

Também não pode ser considerada a parte negativa que resultar de menos valias de instrumentos de capital próprio, correspondente à parte de lucros ou reservas distribuídas e para os quais já tenha havido os benefícios fiscais que constam do artigo 51º, 51º-C e 91º-A do CIRC.

Analisando a tabela 2.2 - Número de Declarações Apuramento de Resultados, podemos verificar que existe um número considerável de declarações preenchidas com o uso do campo 739 (17.159) com um peso de 1.090 milhões de euros e que 7.604 declarações preencheram o campo 769, correspondendo a 2.462 milhões de euros.

Campo 740 – 50% da diferença positiva entre as mais valias e as menos valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48º, nº 1 do CIRC)

À semelhança do campo anterior, mas com alteração do resultado positivo consequente da diferença entre mais e menos valias em que exista intenção de reinvestir noutro ativo, que por sua vez deverá cumprir os critérios estabelecidos no artigo 48º do CIRC para que seja aceite como reinvestimento.

Contudo, e quando existe esta intenção de reinvestir, o valor a colocar aqui será 50% da diferença positiva apurada. O valor a considerar como sendo de reinvestimento é o valor total da venda do ativo que originou tais cálculos e não o valor das mais valias. Caso

o reinvestimento seja parcial, o valor a inscrever neste campo deverá ser proporcional ao valor reinvestido.

Campo 741 – Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48º, n.º 6 do CIRC)

Na eventualidade de não se cumprir o reinvestimento, total ou parcialmente, dentro dos limites estabelecidos no n.º 6 do artigo 48º do CIRC (até ao fim do 2º ano fiscal seguinte ao da realização e tendo em conta o regime suspensório criado excecionalmente devido ao Covid-19), terá de se acrescentar neste campo a parte não realizada majorada em 15%.

Outra situação que exigirá o preenchimento deste campo será caso o requisito de manter a titularidade do ativo, onde foi feito o reinvestimento, não seja cumprida.

Campos 743 e 770 – Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49º do CIRC)

Será de acrescentar no campo 743 ou de deduzir no campo 770, o valor de cobertura que resulte em perda ou em ganho, respetivamente, que derivem de instrumentos financeiros derivados mencionados no artigo 49º do CIRC e refletidos em resultados.

Campo 787 – Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54º-A do CIRC) e **Campo 794** – Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54º-A do CIRC)

O sujeito passivo que detenha estabelecimentos estáveis fora do território português poderá optar por não usar os lucros (campo 794) ou prejuízos (campo 787) imputáveis a esses estabelecimentos, no apuramento do lucro/prejuízo fiscal em Portugal, desde que consiga cumprir os requisitos mencionado no artigo 54º-A do CIRC.

Campo 744 – Correções relativas a preços de transferência (art.º 63º, n.º 8 do CIRC)

No sentido de anular os efeitos de acordos entre dois sujeitos passivos com relações especiais, que resultem de operações praticadas diferentes do que habitualmente se praticaria com um sujeito passivo independente, será de acrescentar neste campo, por exemplo, o efeito do preço de mercado habitualmente praticado e o preço de venda aplicado ao caso em concreto.

Campo 745 – Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64º, n.º 3, al. a) do CIRC] e **Campo 772** – Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (art.º 64º, n.º 3, alínea b) do CIRC]

No momento da alienação ou na aquisição de um bem imóvel, determina o artigo 63º do CIRC, que o valor de referência a ser utilizado será o valor normal de mercado que nunca deverá ser inferior ao VPT do dito imóvel.

Assim, no caso de o alienante vender por valor inferior ao VPT, haverá lugar à correção da diferença entre esses dois valores no campo 745 e caso o adquirente compre por valor inferior ao VPT, haverá lugar à dedução da diferença, no campo 772, entre os valores. Contudo, esta dedução ocorre apenas no ano da venda do imóvel adquirido abaixo do VPT.

Existe uma exceção quanto ao alienante, caso consiga fazer prova que o preço praticado na alienação foi de facto inferior ao VPT determinado pela AT. Os requisitos a cumprir para provar tal facto e os procedimentos a realizar constam no artigo 139º do CIRC.

Campo 747 – Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66º do CIRC)

Quando um sujeito passivo de IRC residente em Portugal detenha, direta ou indiretamente, 25% ou mais do capital de uma empresa não residente sujeita a um regime fiscal mais favorável, ser-lhe-á imputado os rendimentos ou lucros obtidos por tais entidades, que serão acrescidos neste campo.

Campo 748 – Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67º) e **Campo 795** – Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67º do CIRC)

Por força do artigo 67º do CIRC existe uma limitação no que toca à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos descritos no n.º 12 do mesmo artigo. Assim sendo, quando ultrapassados os limites referidos no n.º 1 desse mesmo artigo, o valor que ultrapassar os referidos limites são para acrescer no campo 748.

Contudo, é ainda possível, durante os 5 períodos seguintes, deduzir-se no campo 795, a parte que foi acrescida no campo 748, desde que mais uma vez não se ultrapasse o limite criado no n.º 1 do artigo 67.º do CIRC.

Campo 749 – Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1 do CIRC)

Determina o artigo 68.º, n.º 1 do CIRC que neste campo será de colocar o valor ilíquido de imposto pago no estrangeiro relativo a rendimentos aí obtidos com direito a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional. Este campo está interligado com o campo 353 (dedução à coleta) do quadro 10 da modelo 22.

Campo 788 – Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3 do CIRC)

Enquanto que no campo anterior tratamos o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, aqui temos os casos que se enquadrem na dupla tributação económica internacional. Desta forma e sempre que não seja optado pelo regime do artigo 51.º do CIRC ou que não seja possível de o aplicar, pode o sujeito passivo de IRC optar por este regime e acrescentar aqui o montante dos impostos pagos sobre os lucros obtidos fora do território português por entidades detidas pelo sujeito passivo.

De referir que este campo está interligado com a dedução à coleta a preencher no campo 375 do quadro 10.

Campo 750 e Campo 773 – Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permuta de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º do CIRC)

Nestes campos serão de acrescentar no campo 750, ou de deduzir no campo 773, as correções que resultem das diferenças entre a contabilidade e o que é determinado nos artigos 74.º, 76.º e 77.º do CIRC, com vista à neutralidade dos impactos causados pelo processo de fusão, cisão, etc. entre empresas.

Campo 789, Campo 790 e Campo 796 – Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo (negativo) referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro (para países fora) da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.º 83º, 84º e 54º-A, nº 11 do CIRC).

Sempre que ocorra os fatos mencionados na descrição deste campo, haverá lugar ao apuramento de um saldo que resulta da diferença entre o valor de mercado de tais elementos patrimoniais e o seu valor fiscal. Quando apurado um saldo negativo será de deduzir o mesmo no campo 796, no entanto e quando apurado um saldo positivo será de acrescentar no campo 789 ou no campo 790, caso se trate, respetivamente, de transferências para outro estado membro da UE ou para fora da UE.

Campo 751 – Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62º, 62º-A e 62º-B do E.B.F.)

O Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) refere nos seus artigos nºs 62º, 62º-A e 62º-B, o enquadramento em que são aceites fiscalmente os donativos realizados pelas empresas a outros organismos, como instituições, associações, etc. Porém, sempre que não haja enquadramento nestes artigos ou mesmo havendo, o limite estabelecido seja ultrapassado, deverá ser inscrito neste campo tais valores.

Existe ainda a possibilidade de alguns donativos beneficiarem de majoração do gasto, prevista nesses mesmos artigos, a qual deverá ser deduzida no campo 774 da modelo 22.

Campo 803 – Assimetrias híbridas e assimetrias de residência fiscal (art.º 68º-B, nº 1 e 68º-D, nº 1 do CIRC)

Estes artigos surgiram recentemente, isto é, em 2020, através de diretiva europeia, numa tentativa de neutralizar situações que fomentavam a duplicação de deduções fiscais e/ou de duplicadas deduções de gastos por parte das grandes empresas que praticam operações transfronteiriças ou que transferem a sua localização para o estrangeiro. Sendo neste campo que crescem as correções devidas pela aplicação dos artigos mencionados.

Campo 797 – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135º-J do Código do IMI)

Existe a possibilidade de em vez do AIMI ser considerado gasto do exercício, ser acrescido neste campo para que posteriormente seja possível deduzir à coleta (até ao seu limite), desde que o valor do AIMI resulte dos imóveis geradores de rendimentos nas áreas de arrendamento ou hospedagem.

Esta opção pode ser benéfica, já que sendo uma dedução até ao limite da coleta pode determinar que esta se torne nula, contando que o valor dos rendimentos de tais imóveis quando multiplicado pela taxa geral de IRC origine um valor igual ao da coleta.

Campo 799 e Campo 800 – Gastos e perdas/ Réditos e rendimentos relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)

Criado em 2018, este novo regime, mais simplificado, de determinação de matéria coletável da marinha mercante tem por base a tonelagem dos navios e embarcações e pretende fomentar a expansão deste setor. Assim, devido aos benefícios fiscais que este regime já inclui e a um regime contributivo para segurança social mais favorável, será de acrescer no campo 799 os gastos e perdas não dedutíveis de acordo com o artigo 6º do Anexo a este Decreto-Lei ou de deduzir no campo 800, os réditos e rendimentos que correspondam às referidas atividades.

Campo 752 – Outros acréscimos e **Campo 775** – Outras deduções

Nestes campos será de acrescer no campo 752 ou de deduzir no campo 775 as situações não contempladas nos restantes campos, como se exemplifica de seguida.

A acrescer:

- Furtos ou burlas que não sejam aceites pela AT, por falta de prova de cuidado e prevenção para evitar tal situação;
- O IVA suportado na aquisição em operações dentro da União Europeia e para o qual não é exercida a opção de pedido de reembolso ao Estado Membro, quando esta existe;
- Correção de erros materiais aquando da contabilização de gastos;

- Valor da menos valia corrigida e proporcional ao valor que é aceite fiscalmente como depreciable, tendo em conta os limites impostos pela lei;
- E os gastos suportados que não visam nem se justificam como sendo necessários para a atividade da empresa e obtenção dos seus rendimentos.

A deduzir:

- As imparidades constituídas para além dos limites estabelecidos no CIRC e que em anos anteriores foram acrescidas pela parte não aceite, são agora deduzidas na percentagem, anualmente permitida;
- Perdão de dívida, incluídos numa conta de ganhos, e que resultem de decisões no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;
- Valor do subsídio reconhecido em resultados.

Campo 762 – Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28º, nº 3 e 28º-A, nº 3 do CIRC)

Neste campo será de deduzir as reversões de perdas por imparidades em inventários ou em créditos a receber, que inicialmente terão sido tributadas. São um exemplo comum, a reversão de crédito a receber quando o cliente saldou a dívida que tinha sido considerada como perda por imparidade anteriormente, e sobre a qual tenha existido tributação, por cumprimento dos limites impostos pelo artigo 28º-B do CIRC.

Campo 763 – Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20 do D.R. nº 25/2009, de 14/9)

Neste campo deduz-se o valor de amortizações anteriormente não aceites fiscalmente, por se ter excedido o limite permitido (e desde que as quotas máximas não tenham sido excedidas), que foram acrescidas no campo 719, e que são passíveis de ser deduzidas. A título de exemplo podemos referir as amortizações de um bem em menos anos do que o previsto no D.R. nº 25/2009, de 14/9, o que origina correções, no campo 719, nesses anos amortizados, sendo que posteriormente iremos deduzir a quota parte aceite fiscalmente tal como se o bem tivesse sido amortizado dentro dos anos limite.

Campo 781 – Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 28º, 28º-A, nº 1 e 31º-B, nº 7 do CIRC)

À semelhança do campo anterior, será de deduzir aqui as perdas por imparidade que constam nos referidos artigos, reconhecidas contabilisticamente em anos anteriores, mas que não tenham sido fiscalmente aceites nesses períodos.

Como exemplo o referido no artigo 31º-B, nº 7 do CIRC determina ainda que as imparidades constituídas, relacionadas com ativos não correntes, que não tenham sido aceites fiscalmente naquele momento, terão o benefício de ver a sua dedução ocorrer, ainda de que o valor daquele ativo tenha sido diminuído. Na prática temos um diferimento temporal de aceitação dos gastos referidos.

Campo 764 – Reversão de provisões tributadas (art.º 19º, nº 4 e 39º, nº 4 do CIRC)

Neste campo será de deduzir, o que anteriormente terá sido acrescido no campo 721, isto é, será de deduzir as reversões de provisões, que por não terem sido aceites fiscalmente ou porque excederam os limites impostos e que foram tributadas em períodos anteriores. Este campo embora usado em apenas 1.732 declarações, representa um valor de 4.263.000.000€ a favor do sujeito passivo, conforme as estatísticas fornecidas pela AT.

Campo 765 – Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos

Neste campo serão deduzidos os impostos que não foram considerados como gastos no período de tributação a que correspondiam e acrescidos no campo 724. É ainda de incluir aqui, o excesso de imposto estimado. Este campo foi usado, no ano de 2021, e segundo as estatísticas da AT, em 18.309 declarações e representou 722.000.000€ em dedução a favor do sujeito passivo, o que ainda é um valor considerável.

Campo 792 – Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45º-A do CIRC)

De acordo com o artigo 45º-A do CIRC existe o direito a deduções específicas relativas a:

- Ativos intangíveis, onde cumpridas as especificações desse artigo, se deduz anualmente 5% do valor deste ativo (valor de aquisição a dividir por 20 anos);
- Propriedades de investimento, em que existindo reavaliação do seu valor, passando a ser reconhecidas a justo valor, poderão deduzir o valor que resultar do custo de aquisição multiplicado pela quota mínima (o custo de aquisição será sobre o valor do edifício menos o terreno); e
- Ativos biológicos não consumidos reavaliados pelo justo valor, poderão deduzir a quota mínima que resultaria da tabela se esses bens ainda fossem reconhecidos pelo custo de aquisição.

Campo 793 – Dedução dos rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial com o limite do nº 8 do art.º 50º-A do CIRC

Aplicável desde 2014, o regime que consta no artigo 50º-A do CIRC permite uma dedução de 85% desde 2022, porque inicialmente era de 50%, dos rendimentos provenientes de direitos de autor sobre programas de computador (2020 a 2021), patentes e desenhos ou modelos industriais. Assim cumpridos, os requisitos deste artigo, será de inscrever neste campo o valor que resultar da fórmula do nº 8 do artigo 50º-A do CIRC.

Campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.º 51º e 51º-D do CIRC)

Como referido nos campos 712 e 758, é de se deduzir neste campo, o valor que resultar da eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos, desde que cumpridos os requisitos que constam nos artigos mencionados neste campo.

Esta dedução irá anular a dupla tributação que poderá ocorrer quando existem lucros distribuídos entre empresas participadas. Também será de inscrever aqui, o valor recebido pelas sociedades, resultantes dos lucros distribuídos por empresas sujeitas ao

regime da transparência fiscal, desde que estes constem no resultado líquido do período, de forma, a uma vez mais, anular o efeito de dupla tributação (pela distribuição e pelo facto de já constarem no RL).

Campo 774 – Benefícios fiscais

Neste campo permite-se a dedução de vários benefícios fiscais que operam como dedução ao rendimento e o valor resulta do total que consta do Quadro 04 do Anexo D da modelo 22, onde se encontram discriminados a origem de cada valor.

De referir que este campo foi preenchido segundo as estatísticas da AT, em 2021, em 52.180 declarações, resultando em 605 milhões de euros a favor das empresas, com um aumento de 14,8% em 2020, o que seria expectável tendo em conta a pandemia Covid 19.

Podemos ainda referir que ao analisarmos o Anexo D, conseguimos ter uma ideia mais clara dos benefícios que são incluídos neste campo, tais como se exemplifica de seguida:

- Majorações que constam dos artigos 62º a 62º-B do EBF relacionados com os donativos;
- Majoração de 50% do gasto com quotizações empresariais relacionadas com a atividade da empresa;
- Majoração que consta no nº 9 do artigo 43º do CIRC relativa às creches, lactários e jardins de infância criados e mantidos pelas empresas a favor dos seus funcionários, familiares e funcionários reformados;
- O valor que resulta da aplicação do novo regime de incentivo à capitalização das empresas (ICE);
- Majoração em 20% do aumento dos gastos com a eletricidade e gás natural, suportados pela empresa;
- Majoração, em 50%, dos gastos suportados pela empresa pela aquisição de passes sociais para os seus funcionários;
- Entre outros.

Campo 801 – Aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (art.º 8º do Decreto-Lei)

Numa tentativa de incentivar o reforço dos capitais próprios das empresas, o governo tentou incentivar a reavaliação de ativos fixos tangíveis afetos à atividade da empresa, de propriedades de investimento e de elementos patrimoniais de natureza tangível afetos a contratos de concessão, contrariando o normativo fiscal do IRC que não aceita fiscalmente as reavaliações livres nem as depreciações que resultam do novo método.

Deste modo, foi criada uma medida excecional e opcional de ser aplicada pelas empresas que cumpram os requisitos referidos no Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro.

Neste campo será deduzido o gasto fiscal que resultar do aumento das depreciações e amortizações decorrentes da revalorização e caso seja possível de se aplicar a majoração prevista no nº 3 do artigo 8º do referido Decreto lei, o seu valor será de incluir no campo 774.

Campo 798 – Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4º da Lei nº 61/2014, de 26 de agosto)

De referir que este campo foi preenchido, segundo as estatísticas da AT, em apenas cinco declarações, mas representado 629 milhões de euros, o mesmo aplica-se apenas às empresas que aderiram à medida que consta da Lei nº 61/2014, de 26 de agosto e do seu anexo. Assim, os gastos e variações patrimoniais negativas com perdas por imparidade em créditos previstos no artigo 28º-A, nº 1 e nº 2 do CIRC, e com benefícios pós emprego ou a longo prazo de empregados, que resultem em ativos por impostos deferidos, são dedutíveis respeitando os requisitos que constam no nº 4 do anexo a esta lei.

4.2 - Exemplos do quadro 07 retirados de empresas locais

Nesta fase do estudo, serão analisados alguns dados retirados do quadro 07 dos modelos 22 do ano fiscal de 2023, das empresas selecionadas, conforme explicado anteriormente, de forma a elucidarmos a utilização dos campos do quadro 07 referidos no subcapítulo anterior.

O primeiro exemplo vem da Empresa 1 - que aplica o normativo das Microentidades (NCRF-ME), onde o resultado líquido (RL) negativo indica prejuízo contabilístico, contudo, e após o preenchimento de alguns campos do quadro 07, apura um menor valor de prejuízo fiscal, isto é, de um RL negativo de 15.699,78€ termina com um prejuízo fiscal de 11.284,45€, como iremos observar de seguida.

Figura 4.4 – Quadro 07 - Empresa 1

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	-15.699,78
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	25,35
	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	724	334,75
	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	1.093,29
	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	728	1.284,43
	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	718	3.361,62
	Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	782	110,70
	Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º-A, n.º 1 e 31.º-B, n.º 7)	781	1.573,41
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	11.284,45
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	

A origem das alterações resulta:

- Do acréscimo no campo 710 do valor de 25,35€, relativo a correção de gasto contabilizado no ano de 2023, mas que pertence a 2022;
- Do campo 724 relativo ao IRC no valor de 334,75€, do IRC estimado no ano 2023, que necessita de ser expurgado por via da legislação em vigor;

- Da correção de 1.093,29€, no campo 731, das despesas não aceites fiscalmente, por não terem suporte documental devidamente suportado;
- A correção de 1.284,43€ no campo 728 de multas e coimas, por infrações por atrasos nos pagamentos de impostos;
- É acrescido, no campo 718, o valor 3.361,62€ em perdas por imparidade por ultrapassar os limites fiscais, isto é, foram contabilizadas imparidades a 100% por se encontrarem em mora comprovada e com risco de não se concretizarem estes recebimentos relativos a créditos com clientes desta empresa, que, contudo, fiscalmente não cumprem os requisitos temporais do artigo 28º-B, nº 2.
- No campo 762, é deduzido o valor de 110,70€ relativo a uma reversão de imparidade constituída em anos anteriores, dado o devedor (cliente) da empresa regularizar a sua dívida que estava considerada como duvidosa e com uma imparidade contabilizada. Uma vez, que esta imparidade tinha sido tributada em ano fiscal de 2022, nomeadamente no campo 718, torna-se necessário deduzir a favor do sujeito passivo para anular o efeito da tributação prévia;
- E por fim, temos a dedução de 1.573,41€, no campo 781, para anular a tributação anterior de perdas por imparidade.

Embora o impacto de tais correções ou deduções possa parecer diminuto, a verdade é que o valor do prejuízo para efeitos fiscais foi reduzido. Isto traduz-se que, em anos seguintes quando for utilizada a deduções de prejuízos fiscais (artigo 52º do CIRC), o valor a que empresa pode recorrer é inferior ao apurado na contabilidade, que por sua vez dá origem a um valor mais elevado de IRC.

O segundo exemplo da Empresa 2 - pertence a uma empresa que aplica o normativo NCRF geral.

Figura 4.5 – Quadro 07 - Empresa 2

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	123.331,07
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	2.910,00
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	1.578,06
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	724	5.813,94
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	3.413,45
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	726	423,43
Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	718	262,50
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	719	2.026,70
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	131,08
Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	766	425,61
Benefícios fiscais	774	5.215,23
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	0,00
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 08)	778	128.429,39

O seu resultado líquido contabilístico é positivo de 123.331,07€ e podemos verificar que existe, primeiramente, uma variação patrimonial negativa, que decorre de esta empresa ter feito, pela primeira vez, uma distribuição de lucros pelos seus funcionários referente aos resultados aprovados de 2022.

De seguida, são feitas correções ao resultado a favor do Estado nos seguintes campos:

- Campos 710 no valor de 1.578,06€, por contabilização de pequenos gastos pertencentes ao ano de 2022 e que não foram contabilizados nesse mesmo ano;

- Campo 724 no valor de 5.813,94€, que resulta do imposto sobre as empresas apurado para esse exercício tal como as estatísticas da AT demonstra ser um dos campos que mais altera o resultado fiscal;
- Campo 731 no valor de 3.413,45€, relativo a despesas não aceites fiscalmente, por não possuírem um suporte fiscalmente aceite;
- Campo 728 no valor 423,43€, resultantes de coimas ou atrasos nos pagamentos às Finanças e à Segurança Social;
- Campo 718 no valor de 262,50€ de uma imparidade constituída não aceite fiscalmente por não se encontrarem cumpridos os prazos referidos no artigo 28º-B;
- Campo 719 no valor de 2.026,70€ relativo as depreciações não aceites fiscalmente, isto é, por esta empresa ter aplicado o modelo de justo valor da avaliação de um ativo fixo tangível;
- Campo 723 no valor de 131,08€, por ultrapassar o limite estabelecido dos 15% no artigo 43º em relação aos gastos com seguros de saúde dos funcionários;
- Embora não exista acréscimo no campo 730, existe uma tributação autónoma no que toca às ajudas de custo atribuídas ao pessoal, que inclui abaixo para demonstração da diferença de aceitação de gasto e tributação quando existe um mapa documental de suporte a este gasto;

Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 23.º-A, n.º 1, al. h))	730	0,00
Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 83.º, n.º 9)	415	4.964,04

- Temos por fim uma dedução, a favor do sujeito passivo, no campo 766, com os impostos diferidos correspondentes ao modelo pelo justo valor referido anteriormente, no valor de 425,61€;

- No campo 774 existe o valor de 5.215,23€, que resulta do benefício do Incentivo à Capitalização das Empresas (ICE) e do benefício da majoração dos gastos suportados, pela empresa, em relação à eletricidade.

O valor de LT final é de 128.429,39€, contudo, e se não existisse a redução no campo 774 a diferença seria muita significativa.

Neste terceiro exemplo (Empresa 3), também ela no normativo das Microentidades, contêm as seguintes correções por acréscimo ao RL.

Figura 4.6 – Quadro 07 - Empresa 3

07 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	1.022,73
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	724	7.717,68
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	19.779,10
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	728	13,17
Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	733	1.097,46
Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	751	200,00
Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	1.626,02
Benefícios fiscais	774	412,14
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	0,00
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	27.791,98

Como é possível de verificar, esta empresa começa com um RL relativamente pequeno, 1.022,73€, e termina com um valor de LT de 27.791,98€, sendo a diferença substancial tendo em conta a dimensão da empresa e relativo aos seguintes campos:

- A correção com mais impacto é a do campo 731, dos encargos não devidamente documentados, com o montante de 19.779,10€. Este valor deveu-se à contabilização de despesas pagas pela conta da empresa e contantes no e-fatura, mas que os gestores nunca disponibilizaram os documentos na contabilidade;

- Existe ainda a correção no campo 733 relativo aos encargos com combustíveis, por viaturas ao uso da empresa através de aluguer de longa duração, no montante de 1.097,46€;
- Campo 751 relativo a um valor de 200,00€ derivado de um donativo feito a uma entidade que não cumpria os requisitos dos artigos constantes no EBF para atribuição de donativos;
- Campo 755 foi deduzido o valor de 1.626,02€ do prejuízo fiscal a ser imputado à empresa, por aplicação dos resultados na quota parte que lhe cabe, proveniente da outra empresa, da qual é sócia, aplicar o regime da transparência fiscal.

Como podemos verificar existe nesta empresa um aumento de 27,17% entre o ponto de partida do RL do período e o resultado final do LT, o que determina que a autoridade tributária conseguirá recolher mais receita fiscal do que inicialmente se previa pelo resultado contabilístico.

No caso da Empresa 4, também é uma microentidade com aplicação do regime de tributação da Transparência Fiscal, e onde se comprova o impacto que as correções no quadro 07 da modelo 22 tem no apuramento do imposto a pagar.

Figura 4.7 – Quadro 07 - Empresa 4

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	-13.360,21
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	20,58
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	5.937,65
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	728	29,89
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	719	9.750,00
Menos-valias contabilísticas	736	2.188,04
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	36.763,21
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	0,00
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	41.329,16

Esta empresa possui um RL contabilístico negativo de 13.360,21€, contudo e derivado às correções no quadro 07 da modelo 22 apura um valor Lucro Tributável no valor de 41.329,16€, como vamos analisar de seguida:

- Campo 710 começa com uma pequena correção devida a gastos do ano de 2022 que ainda não tinham sido contabilizados;
- Campo 731 com um acréscimo de 5.937,65€, pelas mesmas razões da empresa anterior, isto é, encargos não devidamente documentados;
- Campo 719 no valor de 9.750€ relativo a depreciações não aceites fiscalmente por ter ultrapassado o valor limite fiscalmente dedutível de aquisição de viatura determinado pelo CIRC.
- Campo 736 no valor de 2.188,04€ dado que durante 2023 ocorreu a venda de um ativo (viatura) que provocou uma menos valia contabilística, o que obriga ao preenchimento deste campo para se anular o efeito da menos valia contabilística e relevar apenas a mais ou menos valia fiscal.
- Campo 739 no valor de 36.763,21€, uma vez que tal alienação, fiscalmente origina uma mais valia, da qual não havendo interesse de reinvestir, temos de acrescer o seu valor neste campo, provocando um grande impacto no apuramento do LT;
- De referir que a entidade aplica o regime da Transparência Fiscal, não existindo apuramento de imposto, logo não existe o preenchimento do campo 724. Neste caso o lucro tributável apurado conduzirá à matéria coletável que por sua vez será imputada ao sócio no seu IRS para esse ano fiscal.

Perante o exposto a empresa acresce ao seu RL o valor de 54.689,37€ em acréscimos a favor do Estado, passando de prejuízo contabilístico, que não permitiria arrecadação de receita fiscal, para um lucro tributável que vai originar imposto a pagar. Imposto este, que tendo em consideração a tabela progressiva do IRS, poderá ir até 53% dependendo dos restantes rendimentos do sócio.

A Empresa 5 utiliza o normativo para as Pequenas Entidades, o NCRF-PE, e apresenta, mais uma vez, uma grande alteração do resultado líquido contabilístico negativo para um lucro tributário.

Figura 4.8 – Quadro 07 - Empresa 5

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	-903,89
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	3.848,84
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	724	7.699,68
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	16.191,73
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	728	836,07
Benefícios fiscais	774	560,13
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	0,00
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	27.112,30

Assim passamos a identificar as principais alterações efetuadas no quadro 07 desta modelo 22:

- Acréscimo no campo 724 no valor de 7.699,68€ relativo ao IRC estimado proveniente do montante das tributações autónomas;
- Acréscimo no campo 731 no valor de 16.191,73€ devido à falta de apresentação de despesas suportadas pela empresa não devidamente documentadas.

Através do preenchimento destes dois campos é notória a influência que as correções fiscais têm na obtenção do resultado fiscal e respetivo imposto a pagar ao Estado.

4.3 Discussão de Resultados

Tendo por base o exposto, quando existe a necessidade de preenchimento do quadro 07 da modelo 22 e recorrendo a exemplos de empresas locais, pretende-se, primeiramente demonstrar se existe divergência entre o modelo contabilístico e o fiscal e se este último pode determinar um resultado diferente no que toca ao apuramento de receita fiscal.

Perante os casos apresentados, podemos constatar, nomeadamente nas Empresas 3, 4 e 5, que o resultado fiscal é bastante diferente do resultado apurado contabilisticamente.

Observamos no exemplo das últimas duas empresas, a transformação de um resultado negativo que, à partida não daria imposto a pagar, para um resultado positivo, criando a obrigação do pagamento de IRC.

Verificamos no caso da Empresa 1, a redução do valor do prejuízo fiscalmente aceite para o Estado ao contrário do que tinha sido apurado inicialmente na contabilidade e, como referido, levando a uma diminuição de prejuízo na matéria coletável a favor do sujeito passivo.

Com os casos práticos apresentados conseguimos demonstrar que com poucos campos preenchidos do quadro 07 da modelo 22 (cada uma delas não preencheu mais do que sete) e com relativa facilidade se obtêm um resultado fiscal consideravelmente diferente do resultado contabilístico. Logo, com implicações diretas no apuramento do imposto a ser entregue ao estado, e indiretas, como o caso da redução dos prejuízos apurados para efeitos fiscais a serem deduzidos em períodos futuros.

Correlacionado os dados apresentados por estas empresas com as estatísticas da AT comprova-se as conclusões obtidas anteriormente quanto aos campos mais usados no preenchimento do quadro 07 da modelo 22. Assim, observamos, no que toca aos acréscimos, que nas empresas apresentadas quatro delas preencheram o campo 710 das Correções relativas a períodos anteriores e o campo 724 relativo ao IRC, incluindo as tributações autónomas e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros. Inclusive, todas as cinco usaram o campo 731 dos Encargos não devidamente documentados e o campo 728 das Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações. Quanto ao campo mais

preenchido no que toca às deduções, foi o campo 774 dos Benefícios fiscais, o que também corresponde ao campo mais usado quanto às deduções do quadro 07 revelado pelas estatísticas da AT.

Verifica-se ainda o caso da Empresa 2, que aplica o normativo NCRF geral, que é a empresa que mais campos preenche quando comparada com as restantes empresas, o que vai de encontro aos resultados dos estudos de autores como Rodrigues (2012) e Nascimento e Gois (2014), onde referem que quanto maior a dimensão da empresa, maior o respeito pelos normativos contabilísticos e, por consequência, maior o recurso ao preenchimento dos campos do quadro 07.

Podemos aferir, que existe de facto um forte impacto da fiscalidade no apuramento do lucro tributável, influenciado pelas correções e deduções feitas extra contabilisticamente na modelo 22 e que em certos casos é possível existir resultados bastantes dispares entre o resultado contabilístico e o fiscal.

Resta-nos perceber se as decisões tomadas pelos gestores são feitas de forma a diminuir as correções ou a aumentar as deduções no quadro 07 da modelo 22. Embora a literatura nos indique que é algo comumente usado pelas empresas e conquanto possamos constatar que existem exemplos de como obter tais resultados mais favoráveis (venda de imobilizado por um valor mais próximo do valor líquido contabilístico para não se gerar mais valias fiscais, compra de veículos abaixo do limite do valor aceite para as depreciações, gratificações de balanço, compra de ativos para aumentar o gasto com amortizações e reduzir o RL, entre outros), mas pelos dados obtidos neste estudo não foi possível aferir, com grau considerável de certeza, se de facto estas opções são efetuadas pelo tecido empresarial português para pagar menos imposto, contudo julga-se que sim.

5. Conclusão

Com o objetivo de demonstrar a diferença entre o resultado contabilístico *versus* o resultado fiscal, procurou-se analisar o impacto que as correções fiscais causam no apuramento final do imposto a entregar aos cofres do Estado. Por vezes, pode significar uma adaptação da contabilidade em volta da fiscalidade, com o intuito de que estas correções tenham o menor peso possível no resultado final e daí que seja pertinente este estudo.

Como tal, inicialmente recorreu-se à revisão bibliográfica de vários autores sobre este tema e assuntos relevantes para o mesmo. Os autores mencionados ao longo do estudo, demonstram que existe uma estreita relação entre a contabilidade e a fiscalidade com graus variados de influência consoante os fatores internos do país onde se encontram as empresas e consoante os fatores externos como a pressão da globalização.

Portugal insere-se no grupo de países de direito romano, onde a contabilidade é fortemente regulada e serve de ponto de partida para o cálculo dos impostos fiscais das empresas, o que por si só, já denota a possibilidade de causar uma influência da fiscalidade sob a contabilidade.

Ao longo dos anos em Portugal, tanto a contabilidade como a fiscalidade foram sofrendo profundas alterações numa tentativa de aproximação às normas internacionais adotadas pela União Europeia e embora ambos os regimes precisem de coexistir, podemos verificar que, por vezes, procuram objetivos distintos.

Enquanto que na contabilidade, os seus gestores, procuram demonstrar bons resultados e lucros consideráveis de forma a melhorar a imagem da empresa e os seus resultados financeiros, no que toca ao lado da fiscalidade, os mesmos procuram diminuir o lucro tributável, tentando reduzir o número de correções a favor do estado ou tentando aumentar o uso de benefícios fiscais em torno das empresas.

Tal como referido, para além de existirem objetivos distintos, existem ainda pontos de divergência entre ambos os regimes (contabilístico e o fiscal), o que é facilmente verificável pelos conceitos e critérios que aplicam, isto é, da tributação pela ocorrência dos factos no CIRC *versus* os princípios da periodicidade e da especialização do exercício do SNC e pela quantidade de campos do quadro 07 da modelo 22, onde são feitas as

correções extra contabilísticas após o ponto de partida que é o resultado líquido apurado pela contabilidade.

Podemos até referir que a “*necessidade aguça o engenho*” e torna apetecível o surgimento dos conceitos de contabilidade e fiscalidade criativa, onde autores como Guimarães (2000) e Popa (2012) inclusive aceitam esta necessidade na procura da manipulação dos resultados, aproveitando alguma ambiguidade nos normativos contabilísticos ou na legislação fiscal, desde que não seja feito de forma fraudulenta, criminosa ou enganosa.

Neste estudo procedeu-se à explanação dos campos que existem no quadro 07, não sem antes se ter analisado as informações estatísticas fornecidas pela AT, que nos permitiu demonstrar as diferenças entre o ponto de partida que é o resultado contabilístico e o resultado final fiscal através da verificação de quais os campos mais usados no preenchimento do referido quadro, pelas empresas portuguesas, e qual o seu impacto em milhões de euros no quadro fiscal.

Os campos mais usados apresentados pelas estatísticas da AT coincidiram com os campos mais preenchidos pelas empresas seleccionadas como demonstração real do tecido empresarial local.

Desta forma, analisando a primeira questão colocada conseguimos responder afirmativamente que existe impacto da fiscalidade no apuramento do resultado tributável. Isto é verificável pela quantidade considerável de campos a crescer e menor quantidade de campos a deduzir, e podemos constatar, primeiramente, que embora o resultado contabilístico seja o ponto de partida para o resultado fiscal e essencial para o processo, tal como é descrito no próprio preâmbulo do código do IRC, existe, contudo, ainda um grau notável de divergência entre ambos. Se assim não fosse, não haveriam tantos campos a preencher, onde o CIRC preconiza a teoria de tributação pela ocorrência dos factos, enquanto que a normalização contabilística pauta pelos princípios da periodicidade e da especialização do exercício.

Acresce referir que tais diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade dão origem, de forma natural a resultados diferentes e em alguns casos bem dispares entre o Resultado Contabilístico e o Lucro Tributável ou Prejuízo fiscal, o que permite responder à segunda questão formulada.

Perante o exposto e tendo por base os exemplos das empresas selecionadas, que com relativa facilidade, se transpõe de um RL negativo para um LT positivo, que por sua vez irá gerar pagamento de IRC ao contrário do que aconteceria se apenas tivéssemos em consideração o resultado contabilístico.

Este aumento da receita fiscal ocorre por diversas vias e a título de exemplo, temos o pagamento de imposto gerado que inicialmente não existiria ou a redução da possibilidade de dedução de prejuízos fiscais futuros, como foi demonstrado no caso da Empresa 1.

Estas empresas selecionadas demonstraram, tal como os autores referidos, quanto ao grau de influência que a fiscalidade exerce sobre a contabilidade, onde este é tanto maior quanto menor for a dimensão da empresa. Desta forma, reforça-se a resposta à primeira questão colocada.

Embora autores como Mota (2020), Rodrigues (2012) e Pires (2009) referenciem que os órgãos de gestão tomam decisões contabilísticas com base no impacto das leis fiscais, é de referir, contudo, que esta última questão colocada não foi totalmente respondida, nomeadamente na parte exploratória deste estudo, por limitação no acesso à informação quanto à tomada de decisões por parte dos gestores das empresas.

Quanto às limitações do estudo temos a quantidade das amostras selecionadas, onde se demonstraria útil analisar uma maior quantidade de empresas com o objetivo de se corroborar ou não as conclusões obtidas neste estudo.

Como sugestão para estudos futuros, julga-se pertinente, aumentar o número de empresas em estudo e questionar o tecido empresarial local de forma a perceber se houve ou não essa tomada consciente de decisões quanto aos registos contabilísticos, para verificar se existe ou não intensão de uma aproximação ao normativo fiscal.

Referências Bibliográficas

- Amorim, M.C. (2018). *Resultado Contabilístico versus Resultado Fiscal. Estágio na Empresa M. Dias, Lda*. Dissertação de Mestrado não publicada. Instituto Politécnico de Viana do Castelo.
- Balreira, C. & Silva, J.A.O. (2022). *IRC/2022 – Determinação da Matéria Coletável e Cálculo do Imposto*. Vila do Conde: APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração.
- Barroso, M.A. (2009). *A Aquisição de Activos Imobilizados e a Manipulação dos Resultados por via das Amortizações: Um Estudo para o Caso Português*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade do Porto: Faculdade de Economia Porto.
- Carvalho, I., Almeida, P., Gonçalves, M. & Goís, C. (2023). 'Retrato de uma velha senhora': a Contabilidade em Portugal nos séculos XVIII e XIX. *International Journal of Scientific Management and Tourism*, Curitiba, v.9, n.6, 3543-3563, DOI: 10.55905/ijsmtv9n6-017
- Faro, H. B. (2017). *A Colisão entre o Princípio da Realização e o Justo Valor*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito. Escola do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.14/34133>
- Cuzdriorean, D., Sucalã, L., Matis, D. & Fekete, S. (2009). "Attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies." http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1510430. Acedido em 30/01/2024.
- Ferreira, H. A. L. (2014). *Impostos Diferidos: Uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico do Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. <http://hdl.handle.net/1822/42223>
- Figueiredo, C.F.P. (2016). *A relação entre contabilidade e fiscalidade em Portugal: estudo de caso nas pequenas e médias empresas*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Minho. <http://hdl.handle.net/1822/42223>

- Fonseca, A. (2011). *O impacto do reconhecimento de impostos diferidos nas demonstrações financeiras de empresas não cotadas – Estudo de caso de 10 empresas do gabinete de contabilidade – Audifirb, Lda*. Dissertação de Mestrado não publicada. Instituto Politécnico de Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Fragoso, M. (2021) *Eliminação da dupla tributação económica – O regime de Participation Exemption* <https://www.linkedin.com/pulse/elimina%C3%A7%C3%A3o-da-dupla-tributa%C3%A7%C3%A3o-econ%C3%B3mica-o-regime-de-miguel-fragoso/?originalSubdomain=pt> Acedido em 03/02/2024.
- Fundação Calouste Gulbenkian. Excertos do Capítulo II, Livro V, do clássico Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações (1776), As Máximas dos Impostos.
<https://maisliberdade.pt/biblioteca/as-maximas-dos-impostos/> Acedido em 11/12/2023.
- Góis, C. & Nascimento, S. (2014). “A influência da fiscalidade na contabilidade: estudo em Portugal”. *Revista Universe Contábil*, Vol. 10, nº 3, 194-217. doi:10.4270/ruc.2014326 Acedido em 11/11/2023.
- Gonçalves, J.P.S. (2018). *Resultado Contabilístico Versus Resultado Fiscal. Uma diferença substancial e os seus efeitos de cash-flow*. Dissertação de Mestrado não publicada. Instituto Superior de Gestão.
- Guimarães, J.C. (2000). *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português: uma abordagem aos relatórios e contas das empresas*. Lisboa: Vislis Editores.
- Instituto Nacional de Estatística. (2024). *Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2023*. [Dados Estatísticos]. Consultado a 28 de agosto de 2024.
https://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=662239632&att_display=n&att_download=y
- Liberato, H.N.C. (2018). *As relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade na tributação do rendimento: o apuramento do lucro fiscal*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade de Coimbra. Faculdade de Economia.

- Lira, M.C. (2010). *Caracterização da Evolução da Contabilidade em Portugal: do século XII a meados do século XVIII*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade Aberta.
- Marilena, Z. & Corina, I. (2012). Embellishment of financial statements through creative accounting policies and options. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Nº 62, 347-351.
- Mota, S.C.R. (2020). *Diferenças entre a norma contabilística e a norma fiscal: análise do seu impacto ao nível dos resultados*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Bragança.
<http://hdl.handle.net/10198/20508>
- Nobes, C. & Alexander, D. (1994). *A European introduction to financial accounting*. Londres: Prentice Hall - International.
- Sousa, A. (2023). *Preenchimento da Declaração Modelo 22 de IRC*. Ordem dos Contabilistas Certificados.
<https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/colecao-essencial-2023>
- Pais, C. (2000). *Impostos sobre os lucros: A contabilização dos Impostos Diferidos*. S.l. Áreas Editora.
- Pereira, M. (2013). O impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria.
<https://pt.scribd.com/document/560593848/43>
- Pinheiro, C.F.R., Azevedo, G.M.C. & Cruz, S.N.S.R.A. (2013). *Do POC ao SNC. Evolução e Aspectos Diferenciadores*. Revista Portuguesa da Contabilidade, Vol. III, nº 010.
https://ria.ua.pt/bitstream/10773/12155/1/RPC_13_POC_SNC_V2.pdf
- Pires, A. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística: do POC ao SNC*. Lisboa: Publisher Team.
- Popa, M. (2012). Optimization of fiscal costs versus creative accounting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Nº 62, 1271-1275.

- Rodrigues, J. (2022). *Sistema de normalização Contabilística – SNC Explicado 8ª edição*. Porto: Porto Editora.
- Rodrigues, J.M. (2012). *A Relação Entre a Contabilidade e a Fiscalidade em Portugal: Evolução Recente e Determinantes*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade do Porto. Faculdade de Economia e Gestão.
- Rodríguez M.J. (1996): “Una aproximación crítica a la contabilidad creativa”. *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*. 773-784.
- Santos, P.J.M. (1999). A Fiscalidade e a Cidadania. *Revista Fiscália*. Revista da DGCI, Nº 21, 26-31.
- <https://repositorio.ipcb.pt/bitstream/10400.11/659/1/Fiscalidade.pdf>
- Smith, A. (1776). *Riqueza das Nações*. Londres: William Strahan e Thomas Caldell.
- Sousa, F.G.L.P. (2015). *Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade – Uma análise aos impostos diferidos*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade de Coimbra. Faculdade de Economia.
- Souza, L.K. (2018). Pesquisa com análise qualitativa de dados: conhecendo a Análise Temática. *Arquivos Brasileiros de Psicologia*; Rio de Janeiro, 71 (2), 51-67
- <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/245380/001129530.pdf?sequence=1>
- Videira, S.C. (2013). *Contabilidade vs Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade do Porto. Faculdade de Direito.
- Vila, A.R.B.C. (2012). *A Manipulação de Resultados Contabilísticos: Uma Revisão da Literatura*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade da Beira Interior.

Legislação referida:

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2019-2021). Declarações modelo 22 – exercícios 2019/2021[Dados Estatísticos]. Consultado em 03 de agosto de 2023. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

Aviso n.º 8255/2015, de 29 de julho. Diário da República n.º 146. Série II. NCRF-ME

Aviso n.º 8256/2015, de 29 de julho. Diário da República n.º 146. Série II. NCRF

Aviso n.º 8257/2015, de 29 de julho. Diário da República n.º 146. Série II. NCRF-PE

Circular n.º 8/2000, de 11 de maio. Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Constituição da República Portuguesa. Diário da República n.º 86/1976. Série I.

Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963. Diário do Governo n.º 153/1963. Série I. Código da Contribuição Industrial

Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Diário da República n.º 297/1984. Série I. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Diário da República n.º 277/1988 – Série I. Código de Imposto de Rendimentos das Pessoas Singulares.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. Diário da República n.º 277/1988 - Série I. Código de Imposto de Rendimentos das Pessoas Coletivas.

Decreto-Lei n.º 215/1989. Diário da República n.º 149/1989. Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro. Diário da República. Série I-A. Aprova os seguintes códigos: Código do Imposto Selo. Código do Imposto Municipal sobre os Imóveis. Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009. Série I. Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009. Série I.
Alteração ao Código de Imposto de Rendimentos das Pessoas Coletivas.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho. Diário da República n.º 106. Série I.

Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro. Diário da República n.º 211/2016. Série I

Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro. Diário da República n.º 218/2018. Série I

Decreto Regulamentar n.º 25/2009. Diário da República n.º 178/2009. Série I

Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho. Diário da República n.º 124/2007. Série I. Código do
Imposto sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação.

Anexos

Anexo 1

CAP.I - NÚMERO DE DECLARAÇÕES - MAPA 7

NÚMERO DE DECLARAÇÕES

Por resultado

DESIGNAÇÃO	2019	%	2020	%	2021	%	Var. (%) 2019/2020	Var. (%) 2020/2021
Total Das Declarações	510.158	100,0%	521.985	100,0%	540.719	100,0%	2,3%	3,6%
C/ Resultado Líquido do Exercício > 0	252.708	49,5%	224.277	43,0%	259.097	47,9%	-11,3%	15,5%
C/ Resultado Líquido do Exercício = 0	85.869	16,8%	85.648	16,4%	87.576	16,2%	-0,3%	2,3%
C/ Resultado Líquido do Exercício < 0	171.581	33,6%	212.060	40,6%	194.046	35,9%	23,6%	-8,5%
C/ Lucro Tributável	262.035	51,4%	231.326	44,3%	265.649	49,1%	-11,7%	14,8%
C/ Resultado Fiscal = 0	86.719	17,0%	86.496	16,6%	88.385	16,3%	-0,3%	2,2%
C/ Prejuízo Fiscal	161.404	31,6%	204.163	39,1%	186.685	34,5%	26,5%	-8,6%
C/ Matéria Coletável não isenta > 0	275.522	54,0%	243.961	46,7%	277.862	51,4%	-11,5%	13,9%
C/ Matéria Coletável não isenta = 0	234.636	46,0%	278.024	53,3%	262.857	48,6%	18,5%	-5,5%
C/ IRC Liquidado (a) > 0	217.341	42,6%	206.936	39,6%	241.698	44,7%	-4,8%	16,8%
C/ IRC Liquidado (a) = 0	292.817	57,4%	315.049	60,4%	299.021	55,3%	7,6%	-5,1%

Nota:

(a) IRC Liquidado = Valor do Campo 358 do Quadro 10 da Declaração Mod.22 (Corresponde à coleta líquida das deduções inscritas nos campos 353 a 356 da Mod.22). No entanto, para determinação do número de declarações com IRC Liquidado positivo efetivo deveria adicionar-se (número indisponível) o número de declarações em que o montante do Pagamento Especial por Conta (PEC) deduzido anula a coleta, donde resultaria um número de declarações com IRC Liquidado positivo superior ao indicado.

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Data: 2022-11

Anexo 2

CAP.II - VALORES DECLARADOS - MAPA 9

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

(Quadro 07 da D.R. Modelo 22)

NÚMERO DE DECLARAÇÕES	N.º declarações		Valores em milhões de euros*		Var. (%) 2020/2021
	2021	Peso %	2021	Peso %	
Resultado líquido do exercício (positivo)	259.097	47,92%	46.659	74,3%	15,5%
Resultado líquido do exercício (negativo)	194.046	35,89%	16.133	25,7%	-8,5%
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	824	0,15%	751	1,2%	-11,6%
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	0	0,00%	0	0,0%	-
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	1.856	0,34%	693	1,1%	10,0%
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	0	0,00%	0	0,0%	-
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	1	0,00%	1	0,0%	-66,7%
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	4	0,00%	1	0,0%	0,0%
SOMA > 0	259.137	47,92%	46.604	74,2%	15,5%
SOMA < 0	194.028	35,88%	16.019	25,5%	-8,5%
Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	737	0,14%	72	0,1%	1,5%
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	120.591	22,30%	511	0,8%	2,2%
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	116	0,02%	20	0,0%	18,4%
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	44	0,01%	3	0,0%	-6,4%
Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	4.527	0,84%	4.956	7,9%	-8,3%
Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	1.254	0,23%	382	0,6%	2,5%
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	177	0,03%	89	0,1%	14,9%
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	1.714	0,32%	805	1,3%	-4,0%
Gastos suportados coma transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.º 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	24	0,00%	7	0,0%	-4,0%
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	3.275	0,61%	5.548	8,8%	-5,9%
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al.a)]	297.107	54,95%	6.993	11,1%	8,2%
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	4.314	0,80%	1.811	2,9%	23,3%
Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	14.073	2,60%	22	0,0%	13,4%

Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	76.864	14,22%	134	0,2%	15,6%
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	2.069	0,38%	2	0,0%	1,6%
Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	99	0,02%	0	0,0%	-7,5%
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	174.688	32,31%	234	0,4%	5,5%
Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	3.631	0,67%	31	0,0%	1,7%
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	637	0,12%	3	0,0%	5,1%
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]	1.858	0,34%	17	0,0%	-5,7%
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	2.633	0,49%	20	0,0%	-2,0%
Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	6.556	1,21%	10	0,0%	3,1%
Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	200	0,04%	2	0,0%	10,5%
Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	301	0,06%	15	0,0%	4,2%
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	202	0,04%	4	0,0%	6,3%
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	153	0,03%	215	0,3%	-1,3%
Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	117	0,02%	124	0,2%	-12,7%
Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica [art.º 23.º-A, n.º 1, al. s)]	36	0,01%	9	0,0%	80,0%
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7]	2	0,00%	0	0,0%	100,0%
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	16	0,00%	0	0,0%	0,0%
Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	11	0,00%	1	0,0%	10,0%
Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 28.º-A a 28.º-C)	4.719	0,87%	2.369	3,8%	-4,4%
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	26.728	4,94%	2.709	4,3%	2,8%
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	1.551	0,29%	30	0,0%	-7,8%
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	2.668	0,49%	91	0,1%	-7,0%
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	14.333	2,65%	103	0,2%	7,0%
Menos-valias contabilísticas	11.240	2,08%	1.190	1,9%	-2,6%
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	656	0,12%	19	0,0%	0,0%
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	17.159	3,17%	1.090	1,7%	9,0%
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	8.554	1,58%	248	0,4%	10,5%
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)	76	0,01%	8	0,0%	-18,3%

Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12)	225	0,04%	8	0,0%	1,4%
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	31	0,01%	5	0,0%	-22,5%
Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 64.º, A)	6	0,00%	13	0,0%	-33,3%
Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	28	0,01%	2	0,0%	-12,5%
Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3, al. a)]	1.003	0,19%	141	0,2%	-21,8%
Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	4	0,00%	56	0,1%	-42,9%
Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	428	0,08%	1.271	2,0%	-6,6%
Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	257	0,05%	53	0,1%	11,3%
Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	23	0,00%	0	0,0%	-14,8%
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	14	0,00%	5	0,0%	-12,5%
Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	3	0,00%	44	0,1%	-25,0%
Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	3	0,00%	0	0,0%	0,0%
Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	14.436	2,67%	48	0,1%	-4,1%
Assimetrias híbridas e assimetrias de residência fiscal (art.ºs 68.º-B, n.º 1 e 68.º-D, n.º 1)	15	0,00%	6	0,0%	87,5%
Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	132	0,02%	12	0,0%	-29,4%
Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	1.876	0,35%	5	0,0%	11,7%
Gastos e perdas relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	7	0,00%	214	0,3%	16,7%
Outros acréscimos	60.120	11,12%	2.734	4,4%	5,3%
SOMA > 0	272.430	50,38%	73.358	116,8%	14,6%
SOMA < 0	179.966	33,28%	8.259	13,2%	-9,0%

Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al f) do DR 25/2009, de 14/9]	8	0,00%	0	0,0%	-27,3%
Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6º)	257	0,05%	18	0,0%	-10,1%
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	14.798	2,74%	111	0,2%	4,5%
Vendas e prestação de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	64	0,01%	14	0,0%	6,7%
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	40	0,01%	35	0,1%	135,3%
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	6.768	1,25%	10.731	17,1%	11,5%
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	1.553	0,29%	1.272	2,0%	10,9%
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	86	0,02%	28	0,0%	1,2%
Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	384	0,07%	1.381	2,2%	8,5%
Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.º 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	2.671	0,49%	2.697	4,3%	8,5%
Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9)	683	0,13%	483	0,8%	-3,5%
Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º-A, n.º 1 e 31.º-B, n.º 7)	1.374	0,25%	642	1,0%	4,3%
Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	1.732	0,32%	4.263	6,8%	6,5%
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	18.309	3,39%	722	1,1%	5,0%
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	6.176	1,14%	2.078	3,3%	-5,3%
Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º-A)	991	0,18%	75	0,1%	6,0%
Mais-valias contabilísticas	29.848	5,52%	4.736	7,5%	8,4%
50% da menos-valia fiscal resultante de diferenças no método de valorização [art.º 46.º n.º 5.º, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)	92	0,02%	4	0,0%	-18,6%
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	7.604	1,41%	2.462	3,9%	-6,8%
Correções relativas a instrumentos financeiros derivadas (art.º 49.º)	47	0,01%	22	0,0%	38,2%
50% dos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial (art.º 50.º -A)	39	0,01%	25	0,0%	105,3%
Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)	1.723	0,32%	9.157	14,6%	12,6%
Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º-A)	14	0,00%	31	0,0%	7,7%
Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	506	0,09%	243	0,4%	2,8%
Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)	87	0,02%	176	0,3%	17,6%
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	7	0,00%	1	0,0%	-46,2%

Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	6	0,00%	1	0,0%	100,0%
Benefícios fiscais	52.180	9,65%	605	1,0%	14,8%
Réditos e rendimentos relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	7	0,00%	240	0,4%	16,7%
Aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do Decreto-Lei n.º 68/2016, de 3 de novembro (art.º 8.º do Decreto-Lei)	102	0,02%	221	0,4%	-1,9%
Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4.º do anexo à Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto)	5	0,00%	629	1,0%	25,0%
Outras Deduções	3.539	0,65%	2.472	3,9%	7,1%
SOMA	107.680	19,91%	45.573		8,5%
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS	186.685	34,53%	14.697		-8,6%
LUCRO TRIBUTÁVEL	265.649	49,13%	34.222		14,8%

Nota:

Relativamente às empresas tributadas pelo regime especial dos grupos de sociedades, foram consideradas as declarações individuais das empresas dos grupos.

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira