

# **CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

**“A interação entre o apuramento do resultado contabilístico e do lucro tributável em IRC: estudo de dois casos”**

**António Martins**

[www.uc.pt/feuc/pess\\_serv/docentes/antonio\\_martins](http://www.uc.pt/feuc/pess_serv/docentes/antonio_martins)

*Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra*

Junho, 2017

# **1. A BASE CONTABILÍSTICA DO RESULTADO TRIBUTÁVEL**

# O modelo de dependência parcial adoptado no IRC

## Artigo 17.º

### Determinação do lucro tributável

1 — O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades ...é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

## Exemplo:

Rendimentos contabilizados: 1 000 000

Gastos contabilizados: 900 000

Resultado contab. (antes de imposto)= 100 000

## Correções fiscais:

Depreciação não aceite fiscalmente: 40 000

Provisão não aceite fiscalmente: 80 000

Rendimento isento de imposto: 20 000

**Lucro tributável = 100 000 + 40 000 + 80 000 – 20 000 = 200 000**

Existe uma progressiva divergência entre:

o resultado contabilístico e

o resultado fiscal

em consequência da introdução dos IFRS em vários países do mundo.

Alguns problemas decorrentes do novo Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNC):

- Maior subjectividade em algumas áreas do relato financeiro ( Modelos de valorização alternativos...)

- A contabilidade passa, cada vez mais, a depender de um vasto conjunto de contributos (*inputs*) de outras áreas especializadas, para poder reportar a informação financeira ( economistas, advogados, engenheiros, actuários...)

- A base fiscal da tributação continua (cada vez mais...) afastada da base contabilística do apuramento do resultado.

## Alguns impactos na gestão deste progressivo afastamento?

- Maior afectação de recursos a áreas contabilístico-fiscais
- Maior incerteza sobre encargos fiscais
- Maior dificuldade de relacionamento fiscal entre empresas com filiais em diversos países
- Maior dificuldade em estimar rendibilidade de projectos de investimento
- Acentuar do potencial de divergência interpretativa entre AT e empresas

Será apenas em Portugal que se verifica esta progressiva divergência entre o resultado apurado na contabilidade e a base tributável ou lucro fiscal?

Não, trata-se de tendência geral.

Após a introdução de regimes contabilísticos baseados nos International Financial Reporting Standards (IFRS), na **Alemanha** caminhou-se no sentido de uma **progressiva divergência** entre ambos os domínios (contabilidade-fiscalidade), já observável no **Reino Unido**.

Na hipótese de o legislador fiscal procurar um alinhamento geral das regras tributárias pelas normas contabilísticas, tal desiderato estará, por via de regra, condenado ao fracasso.

Gee et al. (2010):

*“...tax authorities might try to align tax rules with accounting rules (even where these rules are investor-related), but that this is doomed to failure as the standard-setters continually increase forward looking, market-based measures.”*

Nos **Estados Unidos**, e de acordo com Desai (2003), verificou-se também um acentuar da divergência entre resultado contabilístico e fiscal a partir dos anos 90:

*“...this relationship (book-tax) has broken down over the 1990s, and it has broken down in a manner consistent with increased tax-sheltering activity.*

*The paper traces the growing discrepancy between book income and tax income associated with differential treatments of depreciation, the reporting of foreign source income, and in particular the changing nature of employee compensation.”*

## **2. A contabilidade e a fiscalidade no IRC: exemplos de divergências**

## A- O justo valor

O seu uso pela contabilidade,

*Versus*

Art 18,

9 — Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, excepto quando:

a)(\*) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, 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; ou

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

## B- O método da equivalência patrimonial

A participa com 30% no capital de B.

B tem lucros de 1000. A reconhece rendimento (300) e lucro contabilístico.

*Versus*

Artigo 18, nº8

Os rendimentos e gastos assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial ou do método da consolidação proporcional não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes de lucro distribuídos serem imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.

## **C- Provisões**

A contabilidade prevê variados tipos de provisões (Conta 67 SNC)

O artigo 39º do IRC aceita, como dedutíveis, 4.

O valor actual é aceite em todas as provisões contabilísticas.

Não é assim nas fiscalmente aceites

## D- Imparidades

A contabilidade reconhece imparidades possíveis vários tipos de activos.

**O IRC só aceita para alguns ativos, e em certos casos (v.g., art 31-B) apenas após a autorização da AT**

## **E- Outros casos:**

E.1 Depreciações

E.2 Cláusulas anti-abuso - ex. pagamentos a residentes em paraísos fiscais...

E.3 Preços de transferência

## **F. Artigo 23-A do CIRC:**

Artigo 23-A

### **Gastos não dedutíveis**

#### **Artigo 23.º-A(\*)**

### **Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**

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

- a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;
- b) As despesas não documentadas;
- c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;
- d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação;

Em conclusão:

A introdução do SNC e a adaptação do IRC vieram, por virtude do incremento das estimativas no apuramento do resultado, afastar mais o lucro contabilístico do resultado fiscal.

Tal tendência continuará a provocar cada vez mais ajustamentos ao lucro contabilístico para se obter o lucro fiscal.

***A complexidade na transposição de um resultado para o outro aumentará. Era inevitável?***

# **3. Estudo de dois casos**

# CASO 1

A empresa BETA Lda. tem sede em Beja e dedica-se ao fabrico de louça decorativa. Relativamente ao ano de 2017 a atividade da empresa originou os seguintes rendimentos e gastos contabilísticos:

Vendas: 6.000.000 euros

Outros rendimentos : 200 000 euros

Consumo de matérias: 4.500.000 euros

Gastos com pessoal: 500.000 euros

Depreciações: 400.000 euros

Outros gastos: 500.000 euros

Juros pagos: 100.000 euros

**Resultado contab: 6 200 000 – (4 500 000+500 000+400 000+500 000+100 000)=  
200.000 euro**

(Admita que não existirão quaisquer outros rendimentos ou gastos)

A fim de calcular o resultado tributável de BETA sabe-se que:

**Foram, por erro contabilístico, registadas como gastos – no valor de 17 500 euro – depreciações num ativo não corrente detido para venda (máquina).**

Contab: Gasto que afetou o Res. Contab.

Fiscal: Gasto não dedutível no LT

$$\begin{array}{rcll} \text{LT} & = & \text{RC} & \text{+/- Correções} \\ +17500 & = & (-17500) & + 17500 \end{array}$$

**Em Dezembro de 2009 a empresa BETA adquiriu 45% do capital da sociedade GAMA S.A., com sede em Roma, que fabrica vende louça. Esta distribuiu, em 2017, 120.000 euros de lucros a BETA, já contabilizados. BETA usa o Método da Equiv. Patrimonial (MEP) no reconhecimento de tal participação. A dita participação cumpre as condições previstas no artigo 51 do CIRC.**

Contab: 120 000 não são rendimento; aumentam meios monetários e reduzem saldo da conta investimentos financeiros

Fiscal: Art 18, nº8. São tributados. Mas deve levar-se também em conta o artigo 51 do CIRC (eliminação da dupla tributação)

<b>LT</b>	<b>=</b>	<b>RC</b>	<b>+/- Correções</b>
<b>0</b>			<b>+120.000</b>
			<b>- 120 000</b>

**A sociedade vendeu 5% da participação social que detinha em GAMA. A mais valia obtida foi de 150 00 euro.**

Resolução:

**Na rubrica outros gastos encontram-se registados 4.500 euro referentes a uma viagem do gerente a uma feira na China, que durou 5 dias, com vista à obtenção de encomendas. A deslocação não produziu qualquer nova encomenda.**

Resolução:

**A empresa pagou (e registou contabilisticamente) 25 000 euro a uma sociedade com sede num paraíso fiscal, relativo à aquisição de um serviço de consultoria sobre a estratégia de publicidade a seguir. O relatório do consultoria pode ser obtido na empresa, e corresponde ao contratado com a entidade consultora. BETA já implementou algumas das medidas propostas pelos consultores.**

Resolução:

**Está registada, em 2017, uma perda por imparidade em ativos fixos tangíveis, no valor de 200 000 €, que resultou da redução do valor de uso de uma máquina devido a inovação técnica excepcionalmente rápida em equipamentos semelhantes. Tal perda seguiu os trâmites do artigo 31-B do CIRC. A máquina continuará em uso. A AT aceitou perda, ao abrigo do art 31-B, nº2.**

Resolução:

**Está registado um ganho de 60 000 € por aumento de justo valor em instrumentos financeiros, referente a uma carteira de ações da EDP que a BETA Lda detém no seu ativo desde 2009, e que representa 0,07% do capital da EDP.**

Resolução:

**Reservas no montante de 100 000 euro foram convertidas em capital social.**

Resolução:

**A empresa vendeu a uma empresa associada 200 000 pratos decorativos, por 10 euro cada. Numa operação comparável, no sentido do artigo 63º, nº 1 e 2, do CIRC, vendeu 150 000 unidades de iguais produtos a clientes independentes por 13 euro.**

Resolução:

# CASO 2

**A sociedade BETAR, SA, empresa têxtil com sede em Faro, faturou 14,4 milhões de euros em 2017, e apurou um resultado contabilístico antes de imposto de €330.000.**

**Face às informações abaixo mencionadas, calcule o lucro tributável para 2017. Admita ainda que os factos abaixo descritos estão reconhecidos em sede de apuramento do resultado.**

**Informações adicionais:**

**A sociedade, devido ao incumprimento de um prazo contratual, foi obrigada a pagar a um cliente uma multa de 8.000€, e pagou ainda 500 € por uma infração de trânsito de um gerente.**

Resolução:

**Estão contabilizados ajudas de custo, faturadas a clientes, no valor de 62 000 euros.**

Resolução:

**A sociedade alienou por 160.000 euros, em 2017, uma máquina de fabrico de malhas, adquirida em 2013 por 300 000 euros, depreciada à taxa anual de 15%. O valor de venda foi reinvestido na aquisição de um tear para tapeçaria, em estado novo .(Admita que o coeficiente de correção monetária é de 1,04).**

Resolução:

**Estão contabilizados € 5.000 de despesas não documentadas.**

Resolução:

**Está constituída uma perda por imparidade de 75.000€, em virtude de um crédito a um cliente– a sociedade Lar Têxtil Lda - no valor de 100.000€, derivado de uma venda efetuada em Janeiro de 2017. A BETAR possui 50% do capital da Lar Têxtil. Não existiu reclamação judicial do crédito sobre a Lar Têxtil, nem esta está insolvente.**

Resolução:

**Verificou-se a reversão de uma provisão, dedutível em 2016, no montante de 40 000 euro.**

Resolução:

**Uma máquina adquirida em estado de uso, em início de 2017, por 600 000 euro, foi depreciada pelo método das quotas decrescentes em 2017.**

**A vida útil estimada da máquina, em 2016, foi de 5 anos. A taxa de depreciação aplicada em 2017 foi de 20%.**

Resolução:

**Verificou-se a reversão de uma perda por imparidade em inventários, não dedutível em 2016, no valor de 25 000 €.**

Resolução:

**A empresa alienou um ativo fixo tangível. A mais valia contabilística apurada foi de 450 000 euro. A mais- valia fiscal realizada foi de 400 000 euro. O valor de realização ( 800.000 euro) foi reinvestido numa propriedade de investimento.**

Resolução:

**Foi reconhecida uma provisão, no valor de 15 000 euro, para fazer face a despesas previstas com um acidente de um empregado no manuseamento de um equipamento;**

Resolução:

**Registou-se uma provisão de 50 000 € para reestruturação do negócio, que teve por base o valor de indemnizações pagar a empregados que se irão despedir em 2018;**

Resolução:

**Um ativo intangível sem vida útil definida (marca), adquirido em 2016 por 500 0000 euro, foi amortizado à taxa anual de 10%.**

Resolução: