

SNC 2015: Possibilidades de opção entre níveis de normalização contabilística por parte das entidades versus enquadramentos fiscais

Helena I. B. Saraiva

Instituto Politécnico da Guarda (IPG)

helenasaraiva@ipg.pt

Ana Clara Borrego

Instituto Politécnico de Portalegre (IPP)

anaclara@estgp.pt

Resumo:

As alterações que a adoção do SNC tem provocado no trabalho dos contabilistas justificam a análise dos impactos da reformulação de 2015 (SNC II). Este trabalho tenta avaliar, através de uma análise legislativa, as alterações que essa reformulação possa ter nos enquadramentos contabilísticos e fiscais e respetivas consequências, nomeadamente a nível da simplificação de procedimentos, bem como os efeitos que tem tido na relação entre a contabilidade e a fiscalidade e no paradigma legislativo da normalização contabilística em Portugal. Verifica-se uma maior flexibilidade de escolha de normativo contabilístico no contexto do SNC II, o que pode conduzir à simplificação do trabalho de alguns contabilistas. Contudo, estas alterações são praticamente inócuas nas vantagens/desvantagens fiscais, pois não existe um paralelo entre opções contabilísticas e regimes fiscais, por falta de uniformização de critérios, o que é sintomático do enfraquecimento da relação entre contabilidade e fiscalidade, apesar de ambas manterem um cariz fortemente legislativo.

Palavras-Chave: Contabilistas Certificados; Normalização Contabilística; opções; regimes fiscais; SNC II.

Abstract:

The changes that the latest version of the Accounting Standards System (SNC) has caused in the accountants' work justify the analysis of the impacts in their work processes. This paper aims to assess, through legislative analysis, the changes that this modification may cause in accounting and taxation frameworks and the consequences, in particular as regards the simplification of procedures. We have also considered the SNC effects on the link between accounting and taxation and the traditional great connection between roman law and accounting in Portugal. There is an increase in flexibility in accounting standards' choices, which may lead to a simplification in work processes for accountants. However, possible effects in the taxation field are not verified, due to a lack of uniformity of criteria between accounting and taxation frameworks. The results highlighted the attenuation of the links between accounting and taxation, although both maintain a strong legislative bias.

Keywords: Accounting Standardization; Certified Accountants; Choices; Taxation systems; SNC II.

1 - Introdução

Depois da introdução em Portugal de um sistema de normalização, denominado SNC (Sistema de Normalização Contabilística), baseado nas normas do IASB (*International Accounting Standards Board*), adaptadas à União Europeia para a maior parte das entidades, proposto em termos legislativos em 2009 e em vigor a partir de 2010, assistiu-se, recentemente, à sua reformulação através de legislação emitida em 2015 e que passou a ser aplicada a partir do início de janeiro de 2016.

As alterações que a adoção deste sistema aportou, nos últimos anos, ao trabalho dos Contabilistas Certificados, tornam pertinente a análise das suas consequências.

Por uma questão de simplificação passaremos a partir de agora a tratar, neste trabalho, a versão do Sistema de Normalização Contabilística com base na legislação de 2009, por SNC I, e a versão seguinte do normativo, emitida em 2015, por SNC II.

Estando, atualmente, a decorrer o período em que as entidades têm de apresentar o seu relato financeiro anual, pela primeira vez com base no SNC II e tendo sido considerada a hipótese, em publicações vocacionadas para a literatura técnica (Portugal, 2016; Antão e Jesus, 2017), de tentar efetuar opções no sentido de racionalizar a atividade dos profissionais da contabilidade, é nosso objetivo aferir a possibilidade de implementação dessa hipótese.

Assim, neste trabalho, pretende-se verificar se as possibilidades de opção entre os diferentes níveis de normalização contabilística previstos no SNC II podem conduzir à simplificação da atividade dos profissionais, bem como averiguar se essas possíveis opções implicam algum tipo de vantagem e/ou desvantagem para as entidades relativamente às quais o relato é efetuado.

As questões principais a analisar serão: avaliar as possibilidades de opção, quer ao nível do normativo contabilístico e de relato financeiro, quer ao nível do normativo fiscal.

Pretende-se, ainda, depois de avaliar estas possibilidades, averiguar se as opções exercidas podem assumir consequências significativas ao nível das regras fiscais aplicadas a cada tipo de entidade.

De uma maneira geral, tratar-se-á de analisar a questão referenciada na literatura de cariz técnico, tal como apresentado por Costa (2016), de tomada de decisão informada e suportada em conhecimento, no sentido de melhorar e racionalizar a forma de organização do trabalho, por parte da classe dos Contabilistas Certificados.

Constituem, ainda, objetivos deste trabalho, analisar a evolução provocada pela adoção do SNC (nomeadamente o SNC II) relativamente a dois temas característicos dos Sistemas Continentais de Contabilidade (Nobes, 1981; North, 1990, 1993; Rodrigues *et al.*, 2011; Guerreiro, 2012), nomeadamente: a ligação entre contabilidade e fiscalidade, por um lado, e por outro a preponderância de uma normalização contabilística fortemente normativa e estreita no que respeita às normas de contabilidade, ou seja, a corrente de Direito Romano com grande ligação à normalização contabilística.

A abordagem a este tema, que será essencialmente baseada numa análise legislativa, encontra-se dividida em cinco secções, incluindo esta introdução. Na segunda secção efetua-se uma breve revisão de literatura pertinente para a temática. Seguidamente, realiza-se uma abordagem resumida às diferenças entre o SNC I e o SNC II, dentro da perspetiva que aqui se pretende analisar e apresentam-se as questões de investigação. Depois, examinam-se as possibilidades de opção entre níveis do SNC II. Ainda, na quarta secção, verificam-se as possibilidades de opção entre níveis do SNC II e as normas fiscais. Por último, na quinta secção, realiza-se a discussão, apresentam-se as principais conclusões e as pistas para investigação futura.

2 – Revisão de Literatura

Considerando o leque diversificado de domínios da investigação que esta temática aborda, também a literatura pertinente para a mesma é abrangente.

A base fundamental da problemática aqui tratada é o princípio da “Liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista” estatuída no Art.º 80.º da Constituição da República Portuguesa, que está subjacente às decisões de enquadramento, quer contabilístico, quer fiscal.

De acordo com aquele princípio, é conferida às entidades a autonomia para optarem pelo enquadramento organizacional, contabilístico, fiscal, de forma jurídica, entre outros, que melhor se adegue às suas características e que lhe permita maiores vantagens, nomeadamente de escolher “entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo elemento jurídico, aquela que, por ação intencional ou emissão do legislador, está acompanhada de menos encargos fiscais” (Sanches, 2006, p. 26).

Na mesma sequência, isto é, na indagação pelo enquadramento mais vantajoso para as empresas, não podemos deixar de referir a preocupação com os custos de contexto, por terem um impacto negativo substancial nas mesmas. Pese embora esta problemática venha a ser mais estudada no contexto fiscal, no que concerne aos custos de cumprimento, bem como à necessidade de simplificação e desburocratização dos sistemas fiscais, mormente das PME (McKerchar *et al.*, 2005; Lopes, 2012; ONU, 2014), esta questão não deixa de ser pertinente na vertente contabilística, bem como no conjunto de obrigações que, no seu todo, a conjugação do enquadramento contabilístico e fiscal venha a gerar.

Importa, também, compreender, os modelos de relação entre a contabilidade e a fiscalidade, uma vez que pretendemos avaliar o impacto que a adoção do SNC, nas suas duas versões, assumiu nessa conexão.

A relação entre contabilidade e fiscalidade tem sido, desde a década de noventa do Séc. XX, alvo dos mais diversos estudos internacionais (Hoogendoorn, 1996; Lamb *et al.*, 1998; Porcano e Tran, 1998; Sampaio, 2000; Francis *et al.*, 2002; Aisbitt, 2002; Alley e James, 2006; Freedman, 2008; Pop *et al.*, 2013), que a classificam, principalmente, em três¹ grandes tipos, ou modelos: (i) modelo de desconexão; (ii) modelo de dependência; (iii) modelo da dependência parcial; que se caracterizam nos seguintes moldes:

- O modelo da desconexão entre normalização contabilística e fiscal é adotado, por exemplo, pelos países anglo-saxónicos. Este modelo compreende os casos de dependência muito reduzida e os casos de dependência nula, consubstanciando-se no cálculo do resultado fiscal e contabilístico de forma autónoma, com regras totalmente distintas para o apuramento dos dois resultados; pode, ainda, consistir na existência de dois conjuntos de regras com um nível de relação muito limitado.
- No modelo de elevada dependência, utilizado, por exemplo, na Alemanha e Suécia, existe uma forte relação entre a normalização contabilística e fiscal. Neste modelo coexistem as situações em que as demonstrações contabilísticas são fortemente influenciadas por legislação fiscal, naquilo que é conhecido na literatura internacional por *tax-accounting link*, ou *book-tax linkages*, bem como os casos em que só existe um único conjunto de regras para efeitos fiscais e contabilísticos, que se denomina por modelo do balanço único (*unique balance sheet model*).
- Por último, o modelo de dependência parcial, adotado por países como Portugal e Espanha, caracteriza-se pelo facto de o cálculo do resultado fiscal ter como base o

¹ Existem outras classificações, por exemplo Lamb *et al.* (1998) identificou cinco modelos (i) *No connection* – nos países onde as regras da contabilidade e da fiscalidade são totalmente distintas e autónomas; (ii) *Identification* – nos países em que há uma relação entre regras da contabilidade e fiscalidade, mas em que não há supremacia de uma área sobre a outra, (iii) *Accounting leadership* – nos países em que só há regras da contabilidade para ambas as realidades, ou em que a influência das regras da contabilidade sobre a fiscalidade sejam predominantes, (iv) *Tax leadership* - nos países em que só há regras da fiscalidade para ambas as realidades, ou em que a influência das regras da fiscalidade sobre a contabilidade predominem.

resultado determinado na contabilidade de acordo com o normativo contabilístico. Aquela base, que é o resultado contabilístico, é transformada em resultado fiscal por aplicação de correções extra-contabilísticas.

No caso Português, não obstante a sua classificação no modelo da dependência parcial, contudo, da aplicação prática de algumas matérias por parte dos Contabilistas Certificados resulta um fenómeno de *tax-accounting* - com predominância da fiscalidade sobre a contabilidade - com especial ênfase para o caso das depreciações, amortizações e perdas por imparidade em clientes, tal como defendeu Sampaio (2000).

Em Portugal, esta relação remonta à reforma fiscal de 1922 com a tributação do lucro real das empresas, tendo sido reforçada com a reforma fiscal dos anos sessenta do Séc. XX, a qual aprovou o Código da Contribuição Industrial, que preconizava a tributação com base na determinação dos rendimentos e ganhos, bem como dos gastos e perdas, em obediência aos princípios de um bom sistema contabilístico, o que só veio a ser colocado em prática com a aprovação do primeiro POC (Plano Oficial de Contabilidade) em 1977.

Em suma, a questão da ligação entre contabilidade e fiscalidade, quer em termos gerais, quer no caso Português, tem sido amplamente referenciada por diversos autores (Nobes, 1981; Sampaio, 2000; Guimarães, 2007, 2011; Caria e Rodrigues, 2014; Saraiva *et al.*, 2015), assim como a ligação entre a contabilidade e a atividade legislativa na tradição do Direito Romano (Nobes, 1981; North, 1993; Guimarães, 2007, 2011; Barroso *et al.*, 2015). De acordo com os diversos autores, a corrente Continental da Contabilidade, onde o caso português tradicionalmente se insere, encontra-se ligada a uma forte interdependência entre contabilidade e fiscalidade, estando a aparição e evolução da contabilidade fortemente relacionada com a questão da arrecadação dos impostos. Também a atividade legislativa, efetuada de uma forma muito explícita e baseada em interpretação estreita das numerosas normas e normativos

existentes, é uma característica relacionada com o surgimento de planos de contas e consequentemente, com formas de organizar e realizar a contabilidade.

É relevante referir, contudo, que estudos recentes sobre esta temática – isto é, sobre a proximidade da contabilidade e da fiscalidade – começam a detetar a quebra daquela relação, em países onde a conexão até aí era muito forte (Gavana *et al.*, 2013, 2015; Dridi & Boubaker, 2015; Procházka & Molin, 2016). De acordo com os autores, este esbater da ligação entre ambas foi motivada pela adoção de normativos internacionais, em especial as *IFRS* (*International Financial Reporting Standards*). A adoção daquelas normas contribui para uma maior desconexão entre as duas realidades, pelo facto das normas internacionais ambicionarem atender às necessidades de globalização dos mercados, enquanto a fiscalidade procura acolher as necessidades de cada país quanto à cobrança de impostos.

Abordada a literatura pertinente sobre o tema, nas secções seguintes, tendo sempre como ponto de partida esta literatura e a comparação dos nossos resultados com as conclusões dos estudos prévios, procuramos dar resposta ao objetivos formulados. Nesse sentido, iremos realizar uma análise às particularidades de evolução entre o SNC I e SNC II, seguidamente exploraremos os enquadramentos contabilísticos derivados da adoção do SNC II e, posteriormente, procuraremos estabelecer a sua relação com os enquadramentos fiscais.

3 – Particularidades da evolução do SNC I para o SNC II

Analisando a evolução verificada entre as duas fases do SNC, recorreremos à sistematização apresentada por Saraiva *et al.* (2015) e por Barroso *et al.* (2015), adaptando-a agora à questão aqui analisada: a da estratificação em diversos níveis do sistema global designado por SNC, bem como das implicações que essa estratificação assume nas soluções contabilísticas e no dia-a-dia dos profissionais da Contabilidade.

A estratificação referida é ilustrada na tabela seguinte (Tabela1), onde são apresentados os diferentes níveis no SNC I e no SNC II – que correspondem atualmente a diferentes formas de organização do trabalho contabilístico nas entidades.

Tabela 1 – Níveis efetivos de normalização contabilística com a introdução do SNC I e do SNC II

Níveis de Normalização	SNC I – Decreto-Lei nº 158/2009	SNC II - Decreto-Lei nº 98/2015
Setor Privado da Economia	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS
	Sociedades em Geral, Cooperativas, ACE, AEIE - NCRF	Sociedades em Geral, Cooperativas, ACE, AEIE, Entidades do Setor Não Lucrativo – NCRF
	Pequenas Entidades – NCRF PE	Pequenas Entidades – NCRF PE
	Pessoas Singulares com VN < 150.000 € – não aplicam SNC	Pessoas Singulares com VN < 200.000 € – não aplicam SNC
	Microentidades – NME (era extra SNC)	Microentidades – NCME (integrada no SNC)
	ESNL com VN ≤ 150.000 € dispensadas – Regime de Caixa	ESNL com VN ≤ 150.000 € - Regime de Caixa
	Entidades sem fins lucrativos - ESNL	Entidades sem fins lucrativos – NCRF-ESNL

Legenda: Níveis não integrados no SNC – fundo colorido (azul); Níveis integrados no SNC – fundo branco

Fonte: adaptado de Saraiva *et al.* (2015) e de Barroso *et al.* (2015).

Da análise aos dados da Tabela 1 verificam-se diferenças de estratificação entre o SNC I e II, destacando-se, essencialmente, a integração da norma das Microentidades no SNC II e a adoção das NCRF-ESNL. Assim, é notória a existência de uma estratificação, que apesar de existir já no SNC I, não era formalmente assumida, mas que o passou a ser, em termos do normativo, no SNC II.

A estratificação apresentada na Tabela 1 é, assim, um facto e não uma questão de interpretação, nomeadamente a partir da introdução do SNC II.

A questão da existência desta estratificação leva, assim, a outras questões:

- Estando subjacente ao SNC II uma finalidade inicial declarada de simplificação, verificar-se-á efetivamente da aplicação prática pelos profissionais da contabilidade, essa simplificação, conjugando as opções de enquadramentos contabilísticos e fiscais?

- A solução encontrada, de grande diversidade de normativos, não privilegiará as entidades prestadoras de serviços de contabilidade que tenham maior dimensão, ou maior número de colaboradores?

- Conseguirá o profissional que presta serviços de forma individual (ou seja, sem recurso a colaboradores diretos) coordenar e dar resposta às solicitações de todo o tipo de entidades?
- Existindo esta possibilidade de opção em termos da organização do trabalho contabilístico, implicarão as referidas opções algumas consequências ao nível fiscal, para as entidades que as implementem?

Colocam-se, ainda, outro tipo de questões mais abrangentes:

- Será que a adoção do SNC, um normativo de ascendência mais anglo-saxónica, isto é, que deveria dar um cariz menos normativo à normalização contabilística, alterou efetivamente o paradigma normativo da normalização contabilística que tem caracterizado o caso Português?

- Quanto ao impacto da adoção do SNC (SNC I e SNC II), um normativo baseado no IASB, na relação entre a contabilidade e a fiscalidade no caso Português: manteve o grau de dependência, ou diminuiu-o como tem ocorrido em outros países em que se adotam normas internacionais?

Será a estas questões, que estão de acordo com os objetivos formulados, que se pretende responder no decurso deste trabalho. Para isso passaremos a explicar, de seguida, quais são as opções possíveis, previstas no SNC II, entre os diferentes níveis de normalização apresentados na presente secção.

4 – Possibilidades de opção entre níveis do SNC II

Analisando as alterações aportadas pelo SNC II em termos de possibilidades de opção entre os diferentes níveis, verificamos que uma das principais mudanças relativamente ao SNC I é a de

que as entidades não necessitam de apresentar/efetuar certificação legal de contas ou de integrar o perímetro de consolidação de entidade que apresente demonstrações consolidadas, quando fazem opção por um nível de normalização de alcance mais geral, relativamente àquele em que se encontrariam naturalmente integradas.

Assim, torna-se mais simples e efetiva a questão da possibilidade de opção entre as normas específicas e os normativos de âmbito mais geral. Na Tabela 2 faremos a apresentação das possibilidades de opção, consubstanciadas na redação do normativo correspondente ao corpo do SNC II.

Tabela 2- Possibilidades de opção entre os diferentes níveis de normalização do SNC II

Tipo de Entidades	Possibilidades de opção no SNC II	Condicionantes de opção
Microentidades	Base: Norma Contabilística para Microentidades	Não aplicável (n.a.)
	Opção: NCRF PE	Sem condicionantes
	Opção: NCRF	Sem Condicionantes
Pequenas Entidades	Base: NCRF	n.a.
	Opção: NCRF PE	Sem condicionantes
Entidades do Sector Não Lucrativo	Base: NCRF ESNL	n.a.
	Opção: NCRF	Sem condicionantes
	Opção: IAS europeias	Sem condicionantes

Assim, será possível para um pequeno escritório de profissionais de contabilidade, ou até a um Contabilista Certificado que trabalhe em regime de trabalho individual, para efeitos de simplificação do seu próprio trabalho, evitando dessa forma a utilização de diversos referenciais em termos de normativos, bem como de diversos conjuntos de Modelos de Demonstrações Financeiras e também de Códigos de Contas, a opção por um determinado nível que abranja todas as entidades pelas quais assume responsabilidade. Esta solução poderá, assim, privilegiar a opção pelo nível de aplicação das vinte e oito normas do SNC, por ser

aquele que é comum a todas as possibilidades em termos de enquadramento do tipo de entidades.

Isto, considerando que as organizações compostas por um limitado número de profissionais, serão aquelas que, à partida, têm maiores vantagens em seguir este tipo de prática. Não obstante, obviamente, qualquer tipo de empresa de contabilidade ou sociedade de profissionais, poderá implementar soluções desta índole.

A verdade é que transitando para um nível superior de relato: por exemplo da NCRF-PE para as NCRF, apesar de existir um acréscimo de trabalho quando considerada cada entidade isoladamente, esse facto, em termos globais, acaba por integrar todas as entidades num mesmo referencial, evitando a complexidade de trabalhar em diferentes sistemas. Por outro lado, em termos de informação contabilística relatada não existem perdas para as entidades e os seus *stakeholders*; pelo contrário: acabam por relatar num nível mais abrangente e mais completo, proporcionando maior nível de informação aos interessados no relato das entidades.

4.1 – As Possibilidades de opção entre níveis do SNC e as normas fiscais

4.1.1 – Sector empresarial privado

Na sequência das secções anteriores, importa referir quais as classificações quanto ao tipo de entidades previstas no SNC II – e os indicadores de dimensão que lhes estão associados – com o intuito de tentar compreender se existe um paralelo com os indicadores de dimensão usados na fiscalidade para classificar as empresas e as opções de enquadramento fiscal que daí possam advir. Na Tabela 3 apresenta-se essa classificação.

Da análise da informação contida na Tabela 3 destaca-se que, para efeitos de enquadramento contabilístico, as empresas são classificadas em micro, pequenas, médias e grandes entidades e que essa divisão está dependente do cumprimento de, pelo menos duas, das três variáveis

seguintes (relativamente ao ano anterior): (i) total de balanço; (ii) volume de negócios líquido; (iii) número médio de funcionários.

Tabela 3 – Classificação do tipo de entidades no SNC II

Tipo de Entidades	Total do Balanço	Volume de Negócios Líquido	Número médio de Empregados
Microentidades	Até 350.000 €	Até 700.000 €	Até 10
Pequenas Entidades	> 350.000 € até 4.000.000 €	> 700.000 € até 8.000.000 €	+ 10 até 50
Médias Entidades	> 4.000.000 € até 20.000.000 €	> 8.000.000 € até 40.000.000 €	+ 50 até 250
Grandes Entidades	>20.000.000 €	>40.000.000 €	+ de 250

Contudo, os indicadores de dimensão que resultam do SNC II não são os indicadores utilizados no contexto fiscal. No âmbito tributário quando há necessidade de classificar as entidades em micro, pequenas, médias e grandes faz-se uso dos critérios de certificação utilizados pelo IAPMEI (Agência para a Competitividade e Inovação) para certificar as PME (Pequenas e Médias Empresas), definidos no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, cujo resumo se apresenta na Tabela 4.

Tabela 4 – Critérios de classificação da dimensão de empresa no Decreto-Lei n.º 372/2007 (utilização fiscal)

Tipo de Entidades	Total do Balanço	Volume de Negócios Líquido	Número médio de Empregados
Micro empresas	Até 2.000.000 €	Até 2.000.000 €	Até 9
Pequenas empresas	> 2.000.000 € a 10.000.000 €	> 2.000.000 € até 10.000.000 €	10 a 49
Médias empresas	> 10.000.000 € a 43.000.000 €	>10.000.000 € até 50.000.000 €	50 a 249
Grandes empresas	> 43.000.000 €	>50.000.000 €	+ de 250

Da análise da informação constante na Tabela 4 verifica-se que, no contexto fiscal as entidades são, igualmente, classificadas como micro, pequenas, médias e grandes e que os tipos de indicadores de classificação são idênticos, contudo, os seus quantitativos são diferentes, principalmente nos indicadores «total de balanço» e «volume de negócios», nos quais as

diferenças são substanciais, apresentando a classificação para efeitos contabilísticos quantitativos menores.

Este problema da diversidade de critérios agudiza-se, ainda mais, pelo facto de a classificação constante na Tabela 4 não ter utilização para efeitos do enquadramento fiscal das empresas. Aquela classificação é utilizada para outros efeitos, nomeadamente na determinação da taxa de IRC² aplicável às sociedades, bem como para estabelecer o quantitativo de aceitação de juros nos empréstimos de sócios³.

Assim, no que se refere às opções de enquadramento fiscal das empresas no contexto da tributação do rendimento, os critérios de enquadramento seguidos são de outra natureza, isto é, nem seguem as classificações enunciados pelo SNC II, nem pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, como analisaremos de seguida, encontram-se estatuídos na legislação fiscal e servem, exclusivamente para delimitar o enquadramento automático nos regimes de tributação do rendimento.

Existe, assim, uma falta de uniformização de critérios de classificação de dimensão das empresas, entre a legislação que suporta a normalização contabilística e os códigos de direito fiscal, o que parece corroborar a tese do progressivo afastamento entre contabilidade e fiscalidade, em termos nacionais – é aqui patente que os níveis de normalização contabilísticos foram definidos sem terem por base os critérios fiscais e vice-versa.

Deste modo, na tributação sobre o rendimento, quer em sede de IRC, quer de IRS – Categoria B, existem dois regimes de tributação: o regime geral (denominado por regime da contabilidade em sede de IRS – categoria B) e os regimes simplificados (em IRC e em IRS).

² Art.º 87.º do CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas).

³ Art.º 23.º-A n.º 1 al. m) do CIRC e Portaria n.º 279/2014, de 30 de dezembro.

Quanto aos regimes simplificados, os quais surgiram pela primeira vez no nosso ordenamento jurídico-tributário aquando da reforma fiscal de 2001⁴, atualmente são aplicáveis às empresas, quer sejam sujeitos passivos de IRS, quer de IRC, que no ano anterior não tenham ultrapassado um montante anual ilíquido de rendimentos empresariais de €200.000,00 (art.º 28º do CIRS e art.º 86º-A do CIRC) – acresce que, caso se trate de uma sociedade, o total de balanço também não pode ultrapassar €500.000,00 e a empresa, para efeitos contabilísticos, terá de se enquadrar, obrigatoriamente, como microentidade.

O regime geral (denominado de regime de contabilidade em sede de IRS) é, assim, aplicável às empresas que não cumpram pelo menos um daqueles requisitos, bem como às empresas que cumprindo os critérios para enquadramento nos regimes simplificados, optem pelo regime geral (IRC) ou de contabilidade (IRS).

São, então, aqueles os critérios vigentes para os enquadramentos fiscais. Como se verifica, tal como já foi referido, não existe qualquer uniformização nos critérios de enquadramento contabilístico e fiscal, sendo a única relação estabelecida ente ambos, a obrigatoriedade das sociedades que pretendam enquadrar-se fiscalmente em regime simplificado de tributação estarem, contabilisticamente, enquadradas na norma das Microentidades.

Deste modo, tendo como base as sociedades (sujeitos passivos de IRC), as empresas classificadas no SNC II como pequenas, médias e grandes empresas, ficam, para efeitos fiscais, obrigatoriamente enquadradas no regime geral em IRC, pois aquelas empresas nunca cumprem um dos requisitos para o enquadramento fiscal no regime simplificado de tributação: a opção, para efeitos contabilísticos, pelo normativo das Microentidades.






Acresce que, pelos próprios critérios de classificação de dimensão, as pequenas, médias e grandes empresas (bem como algumas Microentidades) nunca cumprem o requisito relativo ao

⁴ Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

total de rendimentos anuais ilíquidos que lhes permita optar pelo regime simplificado em termos tributários.

Assim, só em algumas micro empresas é suscetível de haver enquadramentos em regime simplificado de tributação. Neste contexto, a Tabela 5 apresenta os diferentes enquadramentos contabilísticos *versus* fiscais que as Microentidades (classificação do SNC II) podem assumir.

Tabela 5- Possibilidades de opção de enquadramento contabilístico (SNC II) e fiscal para Microentidades

Possibilidades de opção no SNC II - Microentidades	Possibilidade de opção fiscal - Microentidades	
	Sociedades (IRC)	Individuais – Categoria B do IRS
Base: Norma Contabilística para Microentidades	<p><u>Pressupostos cumulativos:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Total de Rendimentos anuais ilíquidos ≤ 200.000,00 € - Total Balanço ≤ 500.000,00 € - Sem Revisão de contas <p style="text-align: center;"></p> <p>Regime Simplificado por enquadramento automático ou Regime Geral por opção</p>	<p>- Total de Rendimentos anuais ilíquidos ≤ 200.000,00 €</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Regime Simplificado por enquadramento automático ou Regime de Contabilidade por opção</p>
	<p><u>Qualquer um dos seguintes pressupostos:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Total de Rendimentos anuais ilíquidos > €200.000,00 até € 350.000,00 - Total Balanço: > €500.000,00 até €700.000,00 € - Revisão de contas <p style="text-align: center;"></p> <p>Regime Geral (IRC) por enquadramento automático – <u>sem possibilidade de opção</u></p>	<p>Total de Rendimentos anuais ilíquidos > €200.000,00 até € 350.000,00</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Regime de Contabilidade por enquadramento automático – <u>sem possibilidade de opção</u></p>
Opção: NCRF PE	<p>Independentemente dos indicadores (não cumpre o pressuposto de aplicação da norma das micro entidades)</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Regime Geral (IRC) por enquadramento automático - <u>sem possibilidade de opção</u></p>	<p>Igual às opções acima descritas</p>
Opção: NCRF		

Da análise dos dados da Tabela 5 destaca-se o facto de existir um menor número de opções no enquadramento no contexto fiscal, comparativamente com a vertente contabilística. Na vertente fiscal, só existem o regime geral (denominado por regime de contabilidade em IRS – categoria B) e os regimes simplificados; enquanto, na vertente contabilística, existem a Norma Contabilística das Microentidades, as NCRF – PE e as NCRF (modelo integral).

Acresce que o regime simplificado de tributação tem uma aplicação muito mais restritiva, comparativamente com a classificação das empresas como Microentidades para efeitos do SNC II, isto é, há um quantitativo substancial de sociedades enquadradas como Microentidades, as quais não podem usufruir de um regime simplificado para efeitos de tributação do rendimento, por ultrapassarem o limite do volume de rendimentos ou do total de balanço, ou ainda, por não terem optado pela norma contabilística das Microentidades (estes dois últimos pressupostos só são equacionáveis no caso de sociedades).

Destaca-se, contudo, que para o caso dos sujeitos passivos de IRS – Categoria B, só o total de rendimentos anuais ilíquidos daquela categoria poderá limitar as opções de enquadramento fiscal de que os sujeitos passivos poderão usufruir.

Importa referir que os sujeitos passivos de IRS – Categoria B só se encontram obrigatoriamente sujeitos à normalização contabilística (SNC II) quando, por enquadramento automático, ou opção, ficarem sujeitos ao regime de contabilidade, uma vez que os sujeitos passivos de IRS - categoria B enquadrados no regime simplificado de tributação gozam da faculdade de cumprirem as suas obrigações contabilísticas através de um sistema de registo em partidas simples, nos livros previstos no Art.º 50.º do CIVA.

Note-se, todavia, que este enquadramento como «contabilidade não organizada» - forma como aquele sistema de partidas simples é conhecido entre os profissionais – não é obrigatório, isto é, os sujeitos passivos de IRS enquadrados em regime simplificado de tributação têm liberdade para se enquadrarem contabilisticamente no SNC II, ou no sistema de partidas simples, a contrária não é verdadeira, isto é, o enquadramento fiscal em regime de contabilidade obriga ao enquadramento desses sujeitos passivos de IRS – categoria B no SNC II.

4.1.2 – Entidades privadas sem fins lucrativos

No contexto das entidades privadas sem fins lucrativos há uma maior consonância entre os critérios de enquadramento para efeitos contabilísticos e o enquadramento fiscal.

A Tabela 6 apresenta os diferentes enquadramentos contabilísticos *versus* fiscais que as entidades privadas sem fins lucrativos podem assumir.

Tabela 6- Possibilidades de opção de enquadramento contabilístico (SNC II) e fiscal para entidades privadas do setor não lucrativo

Rendimentos totais obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores (€)	Enquadramento contabilístico	Enquadramento fiscal
Até 150.000 €	Regime de caixa	Regime simplificado
> 150.000 €	NCRF-ESNL	Regime geral
	NCRF	
	IAS europeias	

Da análise dos dados da Tabela 6 verificámos que as entidades do sector privado sem fins lucrativos de menor dimensão se enquadram, contabilisticamente, no regime de caixa e, fiscalmente, no regime simplificado, pois os pressupostos de enquadramento para estas entidades, quer no normativo contabilístico, quer na legislação fiscal, são iguais.

As restantes entidades do sector privado sem fins lucrativos, independentemente de optarem, contabilisticamente, por NCRF-ESNL, NCRF ou IAS europeias, em termos fiscais, o enquadramento ocorre sempre no regime geral de tributação.

Assim, destaca-se a harmonização existente entre critérios de classificação para efeitos contabilísticos e fiscais, situação que não verificámos no contexto empresarial.

5 – Discussão e Conclusões

Analisando, no seu conjunto, o que atrás foi descrito, importa destacar o seguinte:

- Não existe uniformização entre os normativos contabilístico e fiscal, quanto aos critérios de classificação de empresas para efeitos de enquadramentos. Este facto indicia que o vínculo

forte que tradicionalmente existe, desde o início do Séc. XX, em Portugal, entre a contabilidade e a fiscalidade – com Portugal a fazer parte do grupo de países enquadrados no modelo da dependência parcial – se tem vindo a esbater, tornando-se mais ténue nos últimos anos, nomeadamente após a adoção do SNC;

- Aquela descoberta está em linha com a literatura, isto é, com as conclusões de estudos recentes sobre esta temática, os quais defendem que a adoção de normalização contabilística internacional – ou de normalização cuja base seja dessa natureza – aumenta a desconexão entre o normativo contabilístico e fiscal, o que se justifica por um maior afastamento da normalização contabilista em relação às particularidades de cada país, enquanto a legislação fiscal continua a procurar atender às especificidades internas (Gavana *et al.*, 2013, 2015; Dridi & Boubaker, 2015; Procházka & Molin, 2016);

- Como consequência daquela falta de uniformização, só as empresas de muito pequena dimensão podem usufruir de um sistema mais simples de cálculo de imposto (regime simplificado), o qual não abrange tão pouco a totalidade das empresas classificadas como Microentidades no SNC II.

E quanto aos níveis de sucesso/insucesso do objetivo da simplificação, ou por outras palavras, da diminuição dos custos de contexto das empresas, o qual esteve associado à criação dos regimes simplificados no contexto fiscal, bem como às alterações conducentes à transição do SNC I para o SNC II?

Tal como já foi referido, esta temática tem sido muito debatida na literatura, particularmente no contexto fiscal, por exemplo McKerchar *et al.* (2005), Lopes (2012) e ONU (2014) e a conclusão mais unanime nos estudos sobre esta temática aponta para o fracasso da maioria das medidas. Analisemos, assim, o caso português:

- A opção pelo regime simplificado de tributação nas sociedades implica algumas pequenas economias em custos de cumprimento contabilístico e fiscal, nomeadamente pelo facto das empresas passarem a estar obrigadas à elaboração de demonstrações financeiras mais simples (em função da sua condição de Microentidades), bem como alguma simplificação na determinação do resultado fiscal e nas obrigações fiscais inerentes;

- Mantém-se, contudo, para as sociedades que optem pelo regime simplificado de tributação, a necessidade de realizar contabilidade devidamente organizada (SNC II) e a obrigatoriedade de contratar um Contabilista Certificado responsável, bem como a indispensabilidade de possuir conta bancária afeta à atividade⁵ e de realizar as respetivas reconciliações bancárias, pelo que não se verifica, particularmente neste caso das sociedades, uma diminuição substancial nos custos de contexto nas empresas.

Podemos, assim, concluir que, quanto à questão das possibilidades de opção entre diferentes níveis do normativo no contexto empresarial, que as mesmas só terão consequências em termos fiscais, no caso das Microentidades, e exclusivamente para um grupo restrito de Microentidades cujos limites não ultrapassem os previstos na legislação fiscal.

Isto significa que no contexto empresarial os Contabilistas Certificados podem aproveitar a flexibilidade de escolha pelo nível de normalização contabilística que o SNC II proporciona, podendo optar pelo tratamento contabilístico a aplicar às entidades pelas quais assumem responsabilidade, de forma a organizar mais convenientemente o seu próprio trabalho, sem que isso envolva qualquer prejuízo, ou vantagem, a nível tributário, para essas mesmas entidades.

A vantagem inerente a esta gestão dos níveis de normalização contabilística pode fazer-se sentir, particularmente ao nível dos profissionais de contabilidade que trabalham em gabinetes de contabilidade de pequena dimensão, ou os que trabalhem em regime de trabalho individual,

⁵ Art.º 63º- C da Lei Geral Tributária.

nos quais o uso de um único referencial em termos de normativos, bem como de um único conjunto de Modelos de Demonstrações Financeiras e de Códigos de Contas pode trazer ganhos em termos de simplificação do seu trabalho.

Quanto às Entidades do Sector Não Lucrativo, tal como apontado por Barroso *et al.* (2015), constituem um caso especial na legislação ao nível, quer da normalização contabilística, quer da fiscalidade, através da criação de regras específicas. Aquelas conclusões anteriores são corroboradas por este estudo ao verificar-se que, nestas entidades, as possibilidades de opção relativas ao normativo contabilístico assumem efeitos em termos fiscais, verificando-se uma clara diferença relativamente às entidades empresariais, nas quais essa definição clara não sucede, ou só ocorre pontualmente.

Assim, as entidades reguladoras nacionais parecem pretender acomodar a questão da harmonização internacional, criando, no entanto, situações de normalização mais específicas e ajustadas à realidade nacional, o que se verifica, quer no caso das ESNL, quer no caso das Microentidades.

Consideramos ainda, que o sistema contabilístico português é tradicionalmente caracterizado como um sistema pertencente à corrente continental (Nobes, 1981), que se distingue, particularmente pela sua forte tradição legislativa. Deste modo, apesar da introdução de novos sistemas - SNC I e SNC II - mais influenciados pela corrente anglo-saxónica, com menor peso legislativo, é legítimo afirmar que a tradição legislativa, reminiscência do Direito Romano, continua a ter uma elevada preponderância no caso português, pois o peso legislativo mantém-se e, na nossa perspetiva, parece mesmo acentuar-se.

Aparentemente, esta tradição legislativa na versão atual do SNC (II) encontra-se ainda mais reforçada do que anteriormente, visto que todas as alterações ao normativo são induzidas

exclusivamente por via legal e que o desdobramento do SNC é efetuado por meio de publicação de legislação específica para cada um dos níveis do normativo.

Este cenário integra-se na própria estratégia da UE, que se baseia numa perspetiva de harmonização contabilística, com base na legislação e por influência de fatores políticos.

No que respeita a pistas para investigações futuras, consideramos que seria relevante compreender a perceção dos Contabilistas Certificados sobre o impacto no seu trabalho das alterações introduzidas pelo SNC II.

Referências bibliográficas

Aisbitt, S. (2002), “Tax and accounting rules: some recent developments”, *European Business Review*, Vol. 14, Nº 2, pp. 92-97.

Alley, C. e James, S. (2006), “The Use of Financial Reporting Standards-Based Accounting for the Preparation of Tax Returns”, *International Tax Journal*, Vol. 31, Nº3, pp. 31-48.

Antão, A. e Jesus, J. R. (2017), “A relevância social do contabilista”, *Revista Contabilista*, Nº 205, pp. 43-49.

Barroso, H. I., Gaspar, M. C. e Sousa, V. M. (2015), “As raízes do processo formal de harmonização contabilística, a sua evolução e influência em Portugal”, *De Computis – Spanish Journal of Accounting History*, Nº22, pp. 172-204.

Caria, A. A. e Rodrigues, L. L. (2014), “The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective”, *Accounting History*, Vol. 19, Nº 1-2, pp. 227-254.

Costa, A. (2016), “Os Contabilistas e a necessidade de decidir”, *Revista Contabilista*, Nº 199, pp. 40-42.

Dridi, W. e Boubaker, A. (2015), “An Assessment of the Linkage between Financial Reporting and Taxation in Tunisia”, *International Business Research*, Vol. 8, Nº 4, pp. 168-179.

Francis, J., Schipper, K. e Vincent, L. (2002), “Earnings announcements and competing Information”, *Journal of Accounting and Economics*, Nº 33, pp.313–342.

Freedman, J. (2008), “Financial and Tax Accounting: Transparency and 'Truth' “, *University of Oxford Faculty of Law Legal Studies Research Paper Series*, Working Paper Nº 02/2008, pp.1-34, Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1085862 (acedido em 28 de Abril de 2017).

Gavana, G., Guggiola, G. e Marenzi, A. (2013), “Evolving connections between tax and financial reporting in Italy”, *Accounting in Europe*, Vol. 10, Nº 1, pp. 43-70.

Gavana, G., Guggiola, G. e Marenzi, A. (2015), “Aligning Taxation and International Financial Reporting Standards: Evidence from Italian Listed Companies”, *Politica Economica*, Vol. 31, Nº 1, pp. 77-96.

Guimarães, J. F. C. (2007), *Técnicos Oficiais de Contas – História da Profissão e do Associativismo, Estatuto e Código Deontológico, Contabilidade e Fiscalidade, Encerramento de Contas*, Edições INFOCONTAB, Braga.

Guimarães, J. F. C. (2011), *Estudos sobre a Normalização Contabilística em Portugal*, Vida Económica, Porto.

- Guerreiro, M. A. S. (2012), *Essays on the institutionalisation of a new accounting regime for unlisted companies in Portugal*, Tese de Doutoramento, Universidade do Minho.
- Hoogendoorn, M.N. (1996), “Accounting and Taxation in Europe – A Comparative Overview”, *The European Accounting Review*, Vol. 5, Nº 4, Supplement Nº 1, pp.783-794.
- Lamb, M., Nobes, C. e Roberts, A. (1998), “International Variations in the connections between Tax and Financial Reporting”, *Accounting and Business Research*, Vol. 28, Nº 3, pp.173-188.
- Lopes, C.M. (2012), “Compliance costs of Corporate Taxation in Portugal”, *International Journal of Economics and Management Sciences*, Vol. 1, Nº 10, pp. 17-38.
- McKerchar, M., Ingraham, L. e Karlinsky, S. (2005), “Tax Complexity and Small business: A Comparison of the perceptions of the tax agents in the United States and Australia”, *Journal of Australian Taxation*, Vol. 8, Nº 2, pp. 289-327.
- Nobes, C. (1981), “An empirical investigation of international accounting principles: A comment”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 19, Nº 1, p.268–280.
- North, D. C. (1990), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge.
- North, D. C. (1993), “Institutional change: A framework of analysis”, in Sjöstrand, S. (Ed.), *Institutional Change: Theory and Empirical Findings*, M.E. Sharpe Inc, New York, pp. 35–42.
- ONU [Organização das Nações Unidas] (2014), *Measuring tax transaction costs in small and medium enterprises*, United Nations Editions, New York.
- Pop, I., Fekete, S. e Cuzdriorean, D. D. (2013). “Relationship between accounting and taxation in Romania: A behavioral analysis”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomia*, Vol. 15, Nº 1, pp. 81-91.
- Porcano, T. e Tran, A. (1998), “Relationship of tax and financial accounting rules in Anglo-Saxon countries”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, Nº 4, pp.433-454.
- Portugal, M. (2016), “SNC – Tipos de empresa, modelos das demonstrações financeiras e código de contas”, *Revista Contabilista*, Nº196, pp. 27-28.
- Procházka, D. e Molin, J. (2016), “Book-tax conformity: The review of recent research and its implication for the IFRS adoption in Europe”, *eJournal of Tax Research*, Vol. 14, Nº 1, pp. 96-118.
- Rodrigues, L. L., Schmidt, P. , Santos, J. L. e Fonseca, P. C. D. (2011), “A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860–1964”, *Accounting History*, Vol. 16, Nº 1, pp. 111–123.
- Sampaio, M. F. (2000), *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades*, Vislis Editores, Lisboa.
- Sanches, J. S. (2006), *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra.
- Saraiva, H. I. B., Alves, M. C. G. e Gabriel, V. M. S. (2015), “Normalização contabilística em Portugal: a sua evolução e situação atual”, trabalho apresentado no *V Congresso OTOC - Uma ambição, um Compromisso, um Rumo*; Lisboa, 17 e 18 de setembro, Disponível em: www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/32.pdf (acedido em 06 de maio de 2017).

Legislação:

Aviso n.º 8255/2015, de 29 de julho – NC-ME

Aviso n.º 8257/2015, de 29 de julho – NCRF-PE

Aviso n.º 8259/2015, de 29 de julho – NCRF ESNL

CIRC [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas]

Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

Lei Geral Tributária.

Portaria n.º 279/2014, de 30 de dezembro