

**OS EFEITOS E IMPLICAÇÕES DA ACTUAL REFORMA CONTABILÍSTICA (SNC)
NO QUADRO DAS RELAÇÕES DE COEXISTÊNCIA ENTRE A CONTABILIDADE E
A FISCALIDADE**

Amélia Maria Martins Pires

amelia@ipb.pt

Docente na Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Bragança
do Instituto Politécnico de Bragança

Direcção para correspondência:

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Bragança
Instituto Politécnico de Bragança
Campus de Santa Apolónia
Apartado 1134
5301-857 Bragança
Telefone: 273 303 000 . Telefax: 273 313 051

Área Temática: Información Financiera y Normalización Contable

Palavras-chave: Sistema de Normalização Contabilística, SNC, reforma contabilística, reforma fiscal, matéria colectável.

Idioma: Português

OS EFEITOS E IMPLICAÇÕES DA ACTUAL REFORMA CONTABILÍSTICA (SNC) NO QUADRO DAS RELAÇÕES DE COEXISTÊNCIA ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

Resumo

No actual quadro de reforma, consubstanciada na adopção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em grande medida motivada pela necessidade de adoptar o referencial contabilístico internacional, é nosso objectivo procurar sistematizar, a partir do presente trabalho, as alterações que se impõem à fiscalidade enquanto ciência social mas, fundamentalmente, como elemento condicionador da preparação da informação financeira.

Assim, e dentro do contexto da actual mudança de paradigma contabilístico, vamos procurar avaliar os efeitos e/ou implicações que a actual reforma produziu ao nível da regulamentação contabilística e fiscal avaliando-se, simultaneamente, se a relação de coexistência que sempre existiu entre ambos os normativos (contabilístico e fiscal) se viu ou não alterada.

Ou seja, a abordagem que nos propomos desenvolver procurará atender às relações que é possível identificar entre a contabilidade e a fiscalidade, no curso da evolução histórica das duas, na medida em que a contabilidade, enquanto suporte básico para o funcionamento da fiscalidade, vem percorrendo um caminho de permanente interacção e ajustamento.

1. INTRODUÇÃO

A evolução da contabilidade está estreitamente relacionada com a evolução e o desenvolvimento das sociedades. No fundo, são os factores de enquadramento externo que condicionam o ritmo das mutações e dos processos geradores de inovação ao nível social, económico e cultural. E, no que concerne à contabilidade, enquanto ciência da medida dos fenómenos patrimoniais, tem-lhe cabido, em cada momento, suportar toda a informação pertinente para a tomada de decisões aos diferentes níveis da actividade económica e empresarial.

As sociedades modernas introduziram um papel crescente do Estado na construção das estruturas económico-sociais. Esse desígnio tem exigido um esforço colectivo de crescente envergadura, cujo reflexo tem sido um aumento significativo da carga tributária. Daí decorre que a contabilidade, enquanto suporte básico para o funcionamento da fiscalidade, tem percorrido um caminho de permanente interacção, o que tem justificado um ajustamento recíproco entre ambas para garantia da eficiência na prestação útil e oportuna da informação necessária à liquidação e cobrança de impostos.

Assim, é dentro do contexto da actual mudança de paradigma contabilístico, conjugado com as subseqüentes alterações e adaptações da fiscalidade, designadamente em sede de impostos sobre o rendimento, que se situa o nosso objecto de estudo, fundamentalmente no que respeita às alterações que a actual reforma contabilística impuseram à fiscalidade, em particular no que respeita à determinação do lucro tributável.

É, pois, nesse quadro de profunda mudança em que se inscreve a actual reforma, que tivemos uma produção legislativa que se reflecte em alterações a diferentes níveis do ordenamento contabilístico e fiscal, assim discriminada:

- Ao nível contabilístico, com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que vem aprovar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e revogar o POC e demais legislação complementar;
- No plano Fiscal, com a publicação do Decreto-Lei n.º 159/09, de 13 de Julho, que, na sequência da reforma contabilística, vem introduzir os necessários ajustamentos ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). No fundo, procurar adaptar as regras de determinação do lucro tributável ao novo referencial contabilístico; e
- Ao nível Institucional, com a publicação dos Decreto-Lei n.º 160/09, de 13 de Julho, e Decreto-Lei n.º 310/09, de 26 de Outubro, que vêm alterar, respectivamente, a estrutura e organização da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e a passagem a Ordem Profissional do organismo que representa em Portugal a profissão de Técnico Oficial de Contas.

Porém, será dentro das relações que é possível identificar entre a contabilidade e a fiscalidade, no curso da evolução histórica das duas, que procuraremos, com a realização deste trabalho, avaliar os efeitos e/ou implicações que a actual reforma, consubstanciada na necessidade de adoptar o referencial contabilístico internacional, produziu ao nível da regulamentação contabilística e fiscal avaliando-se, simultaneamente, se a relação de coexistência que sempre existiu entre ambos os normativos se viu ou não alterada. No desenvolvimento desta análise será ainda equacionada a questão de saber até que ponto estas duas áreas do conhecimento (contabilidade e fiscalidade), percorrendo um caminho distinto e com objectivos díspares, podem funcionar com um nível de complementaridade que sirva os interesses de ambas. No fundo, vamos procurar discutir as implicações que um novo paradigma contabilístico terá na orientação e ajustamento do normativo fiscal.

2. DO POC AO SNC

2.1. Dos primórdios da normalização contabilística em Portugal até à transposição das Directivas Comunitárias

A contabilidade, que se pensa ter surgido para dar resposta à necessidade de suprir as limitações da memória humana, constitui, sob esse fundamento, um ramo do conhecimento tão antigo como o próprio homem. Porém, e não obstante a sua longevidade, os seus avanços não apresentam um registo proporcional à sua antiguidade. Recorde-se que a primeira Escola de Comércio criada em Portugal, por iniciativa de Marques de Pombal, denominada de “Aula de Comércio”, data de Maio de 1759 e tinha como objectivo inverter o estado de ignorância que se verificava existir, ao nível técnico e profissional, E que limitava o desenvolvimento dos negócios e a expansão da economia.

Na verdade, a contabilidade não teve no passado os progressos que se registaram noutras áreas do conhecimento, em parte justificado pelo incipiente desenvolvimento da economia e pela tradição profundamente rural do país. O aparecimento de novas rotas comerciais, impulsionadas pela expansão marítima, contribuiu para intensificar as trocas comerciais e com isso a necessidade de maior organização mercantil. O processo negocial e de repartição da riqueza vê-se assim alterado, deixando de estar circunscrito a um desenvolvimento local e individual para passar a ser feito por representantes, intermediários, grandes corporações e associações que a pouco e pouco foram criando uma infra-estrutura comercial sólida, associada ao fenómeno do aparecimento da empresa como uma entidade com personalidade jurídica distinta da do(s) seu(s) proprietário(s). Em paralelo, a “Aula de Comércio” começa a produzir os seus efeitos, marcando um ponto de viragem no conhecimento das matérias contabilísticas e das ciências empresariais em geral.

Passou assim a existir uma classe de pessoas dotadas de conhecimento técnico indispensável à promoção do desenvolvimento dos negócios.

Em Portugal, a utilização do método digráfico remonta ao século XVIII, altura em que Portugal se converte em importante potência marítima e comercial. Podemos assim dizer que se tratou de um natural aperfeiçoamento, decorrente de um melhoramento progressivo do processo ou técnica de registo utilizada, até atingir a sua configuração digráfica, em que a causa e o efeito são simultaneamente colocados em evidência através do mesmo assento ou lançamento. Seria, porém, apenas com o século XIX, mais concretamente nos anos de 1833 e 1888, sob a influência dos códigos comerciais franceses, que surgiram os primeiros Códigos de Comércio em Portugal e, com eles, a obrigatoriedade da preparação e apresentação de um conjunto de livros de contabilidade (diário, razão e inventários) e da sua conservação por um período mínimo de 10 anos. É nesse contexto que BRAZ MACHADO (1998) refere não fazer muito sentido falar de contabilidade antes do século XIX, momento a partir do qual se assiste à transformação da “escrituração” em “contabilidade”. Ou seja, a consagração da contabilidade como um sistema de informação verdadeiramente integrado.

A contabilidade converte-se em sistema de informação, não só em resposta a uma necessidade crescente de controlo como também, e dentro dessa sua missão, para responder a novas e cada vez mais complexas necessidades dos seus utilizadores. Nesta circunstância, o desenvolvimento da contabilidade apresenta-se como que em relação quase que directa com o desenvolvimento das sociedades e com o aumento do conhecimento e progresso técnicos, os únicos capazes de provocar um incremento na actividade económica e, conseqüentemente, uma maior complexidade e diversidade das operações e de elementos para reconhecer e mensurar.

Todavia, o processo de modernização da contabilidade iniciar-se-ia muitas décadas depois. De acordo com FERNANDES FERREIRA (2003), até à década de sessenta do século passado eram poucos aqueles que se dedicavam ao estudo da contabilidade e os que o faziam resumiam-no a preocupações de ordem prática. A normalização contabilística em Portugal só começa a ser discutida e a intensificar-se o seu estudo na década seguinte, como consequência da constituição, em 1974, pela mão do 1.º Governo Provisório, de uma Comissão encarregue do estudo da normalização contabilística e que viria a dar lugar ao que é hoje a Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Esta Comissão, criada por Despacho de Fevereiro de 1975¹, dá início à primeira fase dos trabalhos de normalização que culminaria, em Fevereiro de 1977, com a publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, através do qual se vê aprovado e em vigor o primeiro Plano Oficial de Contabilidade, vulgarmente designado de POC/77 e que pretendia institucionalizar um modelo oficial de regulamentação contabilística.

A partir de 1985, na sequência da nossa adesão à então CEE, a CNC inicia um conjunto de trabalhos com o objectivo de proceder à primeira grande reforma do POC, o que viria a acontecer em 1989, com a sua adaptação à IV Directiva, e, em 1991, à VII, para acolher, respectivamente, as regras respeitantes à preparação das contas individuais e consolidadas. Como consequência, assistimos à aprovação do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e do Código do Registo Comercial (CRC), com o objectivo de especificar, respectivamente, os documentos que as empresas devem divulgar e o período de referência e a publicidade a que esses actos devem estar sujeitos. Estas alterações, não obstante acolherem as orientações comunitárias, vertidas nas IV e VII Directivas, permitiram também que fossem introduzidas as melhorias que a experiência e a evolução, no plano nacional e internacional, recomendavam como oportunas. É dentro deste enquadramento que se assiste a uma primeira aproximação ao referencial contabilístico do IASC (actual IASB).

¹ Em conformidade com a informação disponível no sítio da CNC, www.cnc.min-financas.pt.

Em 1991, a CNC assume, ainda que implicitamente, a falta de flexibilidade² do POC e decide dar início à publicação de um conjunto de Directrizes Contabilísticas (DC), fortemente inspiradas no normativo internacional, com o objectivo de ver tratados, de forma simples e flexível, aspectos até então não contemplados.

2.2. As alterações provocadas pela IV directiva e a génese do IRC

Da nossa adesão à União Europeia, então CEE, resultou, entre outras, a necessidade de proceder a alterações nos normativos contabilístico e fiscal. O referencial das matérias contabilísticas, que teve como suporte as já citadas IV e VII Directivas comunitárias, determinou a adaptação do POC, em 1989 e 1991, tal como já referido. Em simultâneo com a reforma contabilística ocorreu a fiscal, que começou logo em 1986, sobre a tributação da despesa, com a introdução do IVA, seguida da tributação directa, com a criação de dois novos impostos sobre o rendimento, o IRS para as pessoas singulares e o IRC para as pessoas colectivas.

Com efeito, e porque o texto final da IV Directiva oferecia ao legislador nacional a possibilidade de optar entre diferentes alternativas, fruto das enormes dificuldades na obtenção de consensos quanto ao seu conteúdo³, a sua transposição para o direito contabilístico nacional foi feita pela opção que mais se aproximava da nossa orientação histórica o que não assegurou, como era desejável, a necessária homogeneização entre os diferentes Estados-membros. Não obstante, a U.E. atravessou, por opção⁴, um período de inactividade, o que provocou maiores entropias na medida em que os factores da envolvente, que já haviam condicionado a evolução da regulamentação contabilística em cada país o continuaram a fazer para aqueles aspectos ainda não normalizados.

Ou seja, o número de opções constantes da IV Directiva fez com que com a sua transposição se tivesse assegurado, somente, a necessária compatibilização com o referencial comunitário. Recorde-se que, à data, o maior impacto que se fez sentir se registou ao nível do relato financeiro e, principalmente, da obrigatoriedade de se proceder à divulgação da informação financeira, consubstanciada no “Depósito Legal das Contas”, e não tanto em alterações de princípios e regras de reconhecimento e mensuração.

Esta era a realidade da U.E. em meados dos anos noventa, facto que rapidamente a levou a perceber que as suas condições para se impor com um referencial normativo próprio eram muito reduzidas. O caminho a percorrer era longo, o tempo escasso e o risco da não obtenção de consensos, que haviam dificultado e minado o objectivo da IV Directiva, elevado. É, nesta circunstância, que a U.E. assume a necessidade de redefinir a sua estratégia e anuncia a decisão de se unir ao IASB facto que viria a ditar a necessidade de se repensar a forma e modo em que as IAS passariam a vigorar no seu seio e, por essa via, nos diferentes Estados-membros.

No plano fiscal, e fazendo um pouco de história, é possível identificar um certo nível de intromissão da fiscalidade na contabilidade, ainda que tais efeitos se tenham tornado mais visíveis a partir da reforma fiscal dos anos sessenta, com a introdução do Código da Contribuição Industrial (CCI) e das inúmeras referências que aí eram feitas à “contabilidade” e aos “técnicos de contas”.

Recorde-se que este código veio instituir o sistema de tributação pelo lucro real efectivo e que a contabilidade foi definida como o ponto de partida para a sua

² Recorde-se que o POC é suportado em Decreto-Lei.

³ Consequência da divergência de interesses dos países membros, o que conduziu a que seu texto final tenha resultado mais num compromisso político do que num pilar suficientemente capaz de assegurar as bases da harmonização contabilística na U.E..

⁴ A U.E. havia decidido não produzir novos avanços normalizadores sem que todos os Estados-membros tivessem transposto a IV Directiva. Pretendia uma homogeneização mínima, o que só viria a acontecer tardiamente.

determinação pelo que, dificilmente, deixará de verificar uma certa interdisciplinaridade entre ambas. Para o saudoso Professor Cimourdain de Oliveira⁵, que integrou o grupo de trabalho que elaborou o CCI, as referências à “contabilidade” e ao “técnico de contabilidade” que aí eram feitas só poderiam ser interpretadas como elogios à contabilidade e sua credibilidade e, fundamentalmente, em abono da dignificação da profissão, reiterando que havia sido dos primeiros a escrever em Portugal sobre a necessidade de se criar a chamada normalização contabilística e a defender que a contabilidade não poderia estar nas mãos de qualquer um e a viver sem regras e modelos. Também no dizer de FERNANDES FERREIRA (2003) a reforma fiscal da década de sessenta foi um importante marco na evolução da contabilidade e da fiscalidade em Portugal. Curiosamente, e ao contrário do que se vem defendendo, que a fiscalidade se tem constituído num obstáculo à evolução da filosofia e doutrina contabilísticas, verificamos que um dos primeiros normativos a dignificar a contabilidade e os seus profissionais foi precisamente um diploma de natureza fiscal.

Contudo, e estranhamente para alguns, as referências explícitas que eram feitas à contabilidade e aos seus profissionais ao longo do articulado do CCI desapareceram com a reforma dos anos oitenta, da qual viria a emergir, em 1988, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), que vem vigorando até hoje, mas onde não é conferida à contabilidade o mesmo nível de importância que tinha até então.

Porém, na nossa modesta opinião, não se tratou propriamente de um retrocesso mas antes da falta de capacidade que a contabilidade demonstrou para estar à altura da importância que lhe foi dada com a reforma fiscal dos anos sessenta, nomeadamente no que respeita à sua capacidade para se impor com um corpo de “sãos princípios de contabilidade”, tal como eram referidos ao longo do articulado do CCI, o que foi criando no direito fiscal a necessidade de impor à contabilidade, a partir do seu articulado, um conjunto de limites. Queremos com isto dizer que, muito provavelmente, o que terá faltado foi uma boa dose de ética no exercício da profissão e um corpo de doutrina (direito contabilístico) suficientemente desenvolvido de forma a não ter deixado para a fiscalidade aquilo que era, por natureza e por direito, da contabilidade. Citando CIMOURDAIN DE OLIVEIRA (1986)⁶, “... os objectivos da contabilidade exigem um quadro jurídico específico, que seja o suporte legal das suas regras e princípios. E esse suporte legal será o verdadeiro direito contabilístico”. Porém, só muito tarde a contabilidade criaria o seu próprio espaço, quer no campo da regulamentação contabilística quer no da regulamentação da profissão. Por outro lado, refere, ainda, que “o direito fiscal não tem que dizer o que são custos e o que são proveitos do exercício, isto cabe ao direito contabilístico. O que o direito fiscal tem de dizer, isso sim, é o que, para efeitos fiscais, não são custos e o que não são proveitos”. Ora, vale tudo isto por dizer que na verdade, o que faltou à contabilidade, em Portugal, foi uma verdadeira Estrutura Conceptual (EC).

Assim, e não obstante o POC, nas suas diferentes versões, poder ser classificado como uma importante infra-estrutura na construção da normalização contabilística em Portugal, apresenta erros de nascença que acabariam por ditar a sua morte prematura. As sucessivas e importantes alterações de que foi objecto, não obstante terem permitido algumas actualizações e uma maior aproximação àquelas que vinham sendo as melhores práticas contabilísticas a nível internacional, a verdade é que a inexistência de uma infra-estrutura teórica de base, que lhe permitisse assegurar suficiente flexibilidade e coerência conceptual viriam a transformar o referencial normativo português numa autêntica manta de retalhos e num instrumento manifestamente incapaz de assegurar à contabilidade o cumprimento da sua missão.

⁵ Citação feita a partir de CUNHA GUIMARÃES (2005).

⁶ In “Finalidade e Fidelidade das Contas”, Separata do Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, citado a partir de CUNHA GUIMARÃES (2005).

2.3. As Directrizes Contabilísticas e a aproximação ao referencial normativo do IASB

Uma conjuntura económica caracterizada por crescentes investimentos no estrangeiro, como a que se começou a desenhar a partir da segunda metade da década de setenta do século passado, coloca necessidades de informação financeira não só crescentes como mais exigentes, consequência de operações tendencialmente mais complexas e de um utilizador tipo que não tem nacionalidade.

Nesse contexto e porque a CNC nunca terá assumido o POC como um documento de normalização completa e muito menos perfeito, designadamente no que respeita à sua moldura legal, e, por isso, manifestamente incapaz de assegurar suficiente dinamismo e flexibilidade para se adaptar e responder às necessidades de uma envolvente cambiante, decide dar início à publicação de um conjunto de DC, no seu todo 29, e que, na sua maioria, manifestam uma profunda influência das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) emitidas pelo IASB.

Em termos de oportunidade, haverá que reconhecer que esta estratégia resultou apropriada, não só porque se encontrava na linha de orientação das grandes empresas multinacionais de auditoria, à data completamente instaladas em Portugal e que sempre exerceram uma importante influência sobre os organismos normalizadores, como veio permitir fazer uma transição gradual para um referencial normativo que viria a fazer parte da agenda europeia e a definir a sua linha estratégica em termos de normalização contabilística para o futuro.

3. TENDÊNCIAS DA REGULAMENTAÇÃO CONTABILÍSTICA E OS PRINCIPAIS FACTORES DETERMINANTES

Duma avaliação à sucessão dos acontecimentos permitimo-nos não só identificar as tendências manifestadas pela evolução da regulamentação contabilística, como, e fundamentalmente, os principais factores que determinaram e ou condicionaram a sua evolução e que sistematizamos nos pontos que se seguem:

1. Influências nacionais

Em termos genéricos, identificamos o Estado como um elemento de forte influência no desenvolvimento e orientação da regulamentação contabilística nacional, seja de forma directa seja mesmo indirecta. Directamente, essa influência vem sendo exercida através do POC, infra-estrutura básica da normalização contabilística em Portugal e que foi sendo objectivo de sucessivas aprovações, na sua versão inicial e respectivas alterações, sob a forma de Decreto-Lei. Indirectamente, a vários níveis:

- i. Através da regulamentação fiscal, na medida em que a influência da fiscalidade na contabilidade vem de longe, ainda que de forma mais explícita a partir de 1963, com a publicação do Código da Contribuição Industrial (CCI), onde é feita de forma explícita uma série de referências às matérias contabilísticas e que se têm mantido até à actualidade.
- ii. Pelo próprio POC na medida em que, não obstante ter sido classificado como um marco histórico no processo de normalização contabilística nacional, o seu aparecimento nos surge justificado para facilitar as inspecções fiscais;
- iii. Pela via do Código Comercial (CC) e demais legislação complementar, a partir dos quais vêm sendo estabelecidas as obrigações em termos de manutenção de livros contabilísticos, para efeitos de relato, como as

- características das empresas que devem ser auditadas e quais os requisitos a observar pelos auditores e respectivas empresas; e
- iv. Globalmente, através do próprio organismo normalizador (CNC) na medida em que, não obstante lhe terem sido delegados poderes de normalização contabilística, se tem mantido administrativamente dependente do Ministério das Finanças.

2. *Influências internacionais*

As influências internacionais começaram por se fazer sentir no final dos anos oitenta, como consequência da nossa adesão à então CEE, e, nesse enquadramento, com a transposição para o quadro normativo nacional das Directivas Comunitárias. A contabilidade ganha, desde então, uma nova dimensão, de tal forma que este facto tem sido classificado por muitos como o segundo momento histórico na construção da regulamentação contabilística em Portugal.

Porém, e não obstante o avanço produzido pelo acolhimento das disposições comunitárias, a CNC considerou ser insuficiente pelo que decide dar início a um período de produção e publicação sistemática de DC, tomando como referência as International Accounting Standards (IAS), do IASB, com o objectivo de funcionarem como um complemento do POC. Este procedimento traduz uma aproximação clara às orientações anglo-saxónicas e estabelece a ruptura com a escola francesa, que serviu de inspiração à elaboração do primeiro plano de contas. Esta influência ver-se-ia reforçada pela publicação da DC 18 onde a CNC vem estabelecer que a estrutura hierárquica do normativo nacional passava a ser constituída pelo POC, seguido das DC e Interpretações Técnicas (IT) e, complementarmente, as IAS.

Paralelamente é visível uma tendência crescente do estudo da normalização contabilística internacional, fundamentalmente nos cursos de formação superior, o que muito contribuiu para a divulgação das IAS/IFRS, quer por parte dos novos diplomados quer pela comunidade académica, através dos diferentes fóruns da especialidade.

E, ainda, a última alteração ao POC, produzida pelo Decreto-Lei nº 35/2005, que preconiza um tratamento contabilístico tendencialmente próximo do normativo internacional e que viria a dar maior consistência e aproximação à orientação do normativo contabilístico na U.E.. Tratou-se, no fundo, do primeiro passo para a reforma que viria a ser materializada no SNC.

3. *Outras influências*

A interacção da contabilidade com a envolvente económica, designadamente no que se relaciona com a estrutura empresarial, determina o quadro das exigências dos utilizadores da informação financeira e, pela mesma via, a moldura que a contabilidade deve ter. Em Portugal o tecido empresarial é constituído, no essencial, por pequenas e muito pequenas entidades, cuja propriedade e gestão se encontram concentradas e maioritariamente financiadas por capitais alheios, que encontram no sistema bancário o seu principal financiador. Estes factos condicionam a preparação da informação financeira à satisfação das necessidades dos credores financeiros e, simultaneamente, do Estado, enquanto credor pela via fiscal e parafiscal.

Cabe, por outro lado, anotar a reduzida importância das bolsas de valores no financiamento das empresas portuguesas, ainda que se tenha verificado um crescimento nos últimos anos. O facto de a CMVM, organismo que supervisiona a Bolsa de Valores de Lisboa, apenas ter sido criada em 1991 não será totalmente alheio a esta realidade.

De sublinhar, ainda, a reduzida participação das associações profissionais no desenvolvimento da regulamentação contabilística, facto que por si só revela a reduzida influência que a profissão tem no desenvolvimento e elaboração das normas contabilísticas que, quase sem excepção, têm sido legitimadas pelo Ministério da

tutela fiscal. Tal facto fica a dever-se, em parte, à curta história e tradição do associativismo em Portugal (recorde-se que a OTOC apenas foi criada, sob a designação de ATOC, apenas em 1995) e, ainda, ao facto de os contabilísticas e auditores serem representados em Portugal por organizações profissionais diferentes, o que muito contribui para ver reduzida a sua significância e influência e o porquê de nunca terem conseguido chamar a si o desenvolvimento de tão nobre tarefa.

4. CARACTERIZAÇÃO GERAL DO SNC

A publicação do Regulamento 1606/2002 veio obrigar as sociedades cotadas da U.E. a adoptar as IAS/IFRS e a conferir aos Estados-membros a possibilidade de permitirem ou exigirem, se assim o entendessem, a utilização dessas normas por outras empresas. Como uma consequência directa⁷, a U.E. faz publicar a Directiva 51/2003, também conhecida por “Directiva da modernização”, com o objectivo de assegurar a necessária compatibilidade entre os normativos comunitário e internacional. Em termos genéricos, procurou eliminar as principais diferenças na medida em que passariam a coexistir na U.E. ambos os sistemas contabilísticos.

É dentro deste contexto de modernização e evolução da regulamentação contabilística, fundamentalmente centrada na necessidade de dar resposta às exigências do supra citado Regulamento, em particular do seu artigo 5º, que a CNC inicia um conjunto de trabalhos tendentes à apresentação de um novo modelo de normalização contabilística nacional, a partir da nova estratégia de normalização contabilística europeia, e que viria a culminar com a recentemente aprovação e publicação do SNC pelo Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 de Junho.

A reforma agora empreendida consubstancia, em nossa opinião, um modelo que responde não só às exigências comunitárias como, e também, a aspirações já muito antigas. Retomando a nossa linha de raciocínio e parafraseando, uma vez mais, Cimourdain de Oliveira, que desde cedo reclamou a necessidade de existir uma verdadeira regulamentação contabilística, aquilo a que ele chamava de “direito contabilístico” e sem o qual se continuaria a assistir a uma ingerência inadmissível de outras áreas do saber, em particular do “direito fiscal”, no campo da contabilidade, o SNC é tudo isso. Um modelo contabilístico assente em princípios e, dessa forma, a romper com a orientação do seu antecessor (POC), sustentada na aplicação de regras e procedimentos explícitos de movimentação de contas.

Da análise efectuada, verificamos que a orientação do SNC, à semelhança do normativo internacional no qual se inspirou, tem como objectivo fundamental a preparação e apresentação de informação financeira preferencialmente orientada para as decisões de investimento e, nesse sentido, especialmente dotado para ajudar a identificar a capacidade da entidade para gerar futuros fluxos de caixa. Em suma, um modelo que privilegia a divulgação de informação sobre o valor criado mas também sobre o valor potencial ao latente sendo, por isso, vulgarmente referenciado como um sistema contabilístico que apresenta uma estrutura de relato mais moderna e, tendencialmente, mais afastada da fiscalidade.

⁷Recorde-se que os Regulamentos, uma vez publicados pela U.E., têm efeitos imediatos nos Estados-membros, ao contrário do que acontecia com as Directivas que apenas se tornavam obrigatórias uma vez transpostas.

5. AS ALTERAÇÕES QUE SE IMPUSERAM À REGULAMENTAÇÃO FISCAL E SEUS REFLEXOS NO APURAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL

5.1. Os imperativos da mudança

O SNC constitui uma adaptação das IAS à realidade nacional e à necessidade de satisfazer as obrigações que presidem ao direito contabilístico português, decorrente da nossa qualidade de Estado-membro, e não a adopção do referencial contabilístico internacional. Contudo, não se poderá ignorar a enorme influência sentida, fundamentalmente nos planos terminológico e de valorimetria, e que não poderá deixar de ter consequências a nível fiscal.

A reforma contabilística pressupõe, para o bem e para o mal, um afrontamento aos mais tradicionais e conservadores critérios tradicionais de reconhecimento e mensuração, o que não poderá deixar de ter impacto na determinação do resultado líquido do período e, conseqüentemente, na determinação do imposto sobre o rendimento.

Desde logo, e no que respeita à terminologia, por questões de coerência, comparabilidade e facilidade de aplicação, impõe-se a necessária actualização da legislação fiscal à terminologia que emerge da reforma contabilística. Porém, e não obstante o esforço de adaptação que é possível observar da análise à nova redacção dada ao CIRC pelo Decreto-Lei 159, onde se verifica uma actualização da terminologia adoptada, já o mesmo não acontece com o Decreto Regulamentar (DR) 25/2009, através do qual a Administração Fiscal vem regulamentar o regime de reintegrações e amortizações, em substituição do DR 2/90, onde é possível observar a alusão, nos seus artigos 5º e 6º, aos métodos “das quotas constantes” e das “quotas decrescentes” quando o referencial contabilístico faz referência, respectivamente, aos métodos “da linha recta” e do “saldo decrescente”.

A propósito dos critérios valorimétricos, ao passarmos para um sistema contabilístico que não só permite como em muitos casos incentiva a mensuração ao justo valor, tal significa que estamos não só a reconhecer o património e as variações que ocorrem sobre este e sobre os resultados como, e também, a permitir a inclusão de resultados potenciais, que se espera vir a obter no futuro e, por isso, ainda não realizados. Ou seja, o resultado apurado mantém, em conformidade com o que vinha acontecendo, a sua componente de “resultado realizado” e passa a acolher, como consequência da reforma, uma fracção de “resultado não realizado” como um dos aspectos mais visíveis de um modelo contabilístico que se diz assente em princípios e menos em regras explícitas de movimentação das contas.

Daqui decorre o seu maior afastamento dos critérios de objectividade e verificabilidade, que o converteram numa estrutura de relato mais moderna, mas também mais subjectiva, e, naturalmente, mais afastado do requisito da objectividade que vem presidindo a determinação do resultado fiscal.

Deste enquadramento, e admitindo e aceitando que a relação entre a contabilidade e a fiscalidade se situa ao nível do cálculo do imposto sobre o rendimento, importa analisar em que medida o CIRC, que prescreve as bases para a determinação do referido imposto, acolheu as novas regras emanadas do referencial contabilística, na certeza porém de que a filosofia subjacente à reforma contabilística pressupunha, no plano fiscal, exercer um efeito nulo por se entender que a base tributável não deverá depender do modelo contabilístico aplicável. De acordo com TEIXEIRA DO SANTOS (2009)⁸, “estruturalmente, pretende-se que o SNC seja fiscalmente neutro”, o que é o mesmo que dizer que o resultado fiscal não variará em função do modelo contabilístico aplicável mas antes em função das regras fiscalmente definidas. Nesta conformidade, espera-se que desta reforma contabilística não resultem quaisquer efeitos em matéria de arrecadação de receita fiscal.

⁸ Então Ministro de Estado, da Finanças e da Economia, em entrevista à Revista TOC de Setembro.

5.2. As consequências da reforma contabilística sobre o articulado do CIRC

O CIRC, aprovado, na sua primeira versão, pelo Decreto-Lei n.º 442/88, de 30 de Novembro, surge como o culminar de uma sucessão de reformas que a tributação do rendimento foi sofrendo desde os anos vinte do século passado mas também para acolher e atender aos princípios orientadores que vinham norteando as reformas fiscais a nível internacional, fundamentalmente no pós adesão de Portugal à então CEE. Ou seja, apresenta-se-nos como um instrumento que pretende facilitar o processo de integração de Portugal numa economia altamente concorrencial como a europeia.

Duma avaliação ao Decreto-Lei n.º 159/09, que aprova a nova redacção do CIRC, é possível observar as mesmas preocupações e princípios orientadores que o vinham norteando e de que se destaca, neste particular, a sua remissão para a contabilidade, ao continuar a referir, a partir do seu artigo 17º, que o resultado contabilístico é o ponto de partida para a determinação do resultado fiscal (lucro tributável para efeitos de cálculo do IRC). Ou seja, continua a fazer apelo à normalização contabilística e a referir explicitamente que a contabilidade deverá estar organizada de acordo com os princípios contabilísticos, o que equivalerá por dizer que o articulado do código deverá ser entendido como específico e aplicável a cada situação concreta.

Desde enquadramento resulta que continuarão a ser aceites normativos diferentes, em função de objectivos não coincidentes, e a partir dos quais o fisco sobreleva os aspectos da objectividade para a determinação da base tributável, sob a qual incidirá a liquidação do imposto, enquanto a contabilidade passará a dar maior relevância aos aspectos económicos porque susceptíveis de poderem influenciar as decisões dos utilizadores da informação financeira, fundamentalmente numa perspectiva de análise de investimento. No entanto, a nomenclatura inserta no CIRC faz uma adaptação, quase que total, à terminologia que emerge do SNC e evidencia, em simultâneo, uma maior abertura para aceitar, em casos específicos e devidamente regulamentados, políticas contabilísticas menos conservadoras, de que são exemplos os critérios do justo valor e valor presente aplicáveis à mensuração de determinados elementos patrimoniais.

Em síntese, e após revista aos principais artigos do CIRC, alertamos, nos pontos que se seguem, para aqueles que, em nosso entender, constituem os aspectos estruturantes da determinação do lucro tributável, tenha ou não sido objecto de reforma:

i. Periodização do lucro (artigo 18º)

Em conformidade com a nova redacção que lhe é dada passarão a ser aceites para efeitos de determinação do lucro tributável os resultados reconhecidos pela utilização do justo valor quando digam, nos termos do n.º 9, a), exclusivamente, respeito a “instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através dos resultados, desde que, tratando-se de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social”. Nestes termos, verificamos que a aceitação do justo valor se circunscreve aos instrumentos financeiros que se enquadram nos acima definidos pelo que, todos os demais ajustamentos que decorram da aplicação do referido critério, nos termos da aplicação das NCRF, não serão considerados para efeitos de determinação do lucro tributável.

ii. Contratos de construção (artigo 19º)

A determinação dos resultados dos contratos plurianuais passará a ser efectuada com base na “ ... percentagem de acabamento no final de cada período de tributação” o que corresponde “à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato”. Daqui decorre, à semelhança do que resulta da aplicação da NCRF 19, a impossibilidade de se utilizar, a partir de agora, o método da obra completada.

iii. Rendimentos (artigo 20º)

Nos termos agora definidos, “consideram-se rendimentos os resultados de operações de qualquer natureza,nomeadamente os resultantes:

...
c) ... da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos valorizados pelo custo amortizado;

...
f) ... da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;

g) ... da aplicação do justo valor em activos biológicos”

Nestes termos, é também considerado rendimento, a par dos já referidos a propósito do artigo 18º, o resultante da aplicação do método do custo amortizado ou do juro efectivo aos instrumentos financeiros assim valorizados.

iv. Variações patrimoniais positivas (artigo 21º)

Serão de excluir, nos termos agora propostos, da designação como “variações patrimoniais positivas” e, nessa dimensão, não concorrendo para a formação do lucro tributável, as relativas a:

“a) ... outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

...
d) ... a impostos sobre o rendimento”.

v. Subsídios relacionados com activos não correntes (artigo 22º)

Nos termos agora definidos, os subsídios relacionados com activos não correntes devem ser incluídos no lucro tributável em função da:

“a) ... depreciação ou amortização calculada sobre o custo”, para o caso de activos não correntes depreciables; ou

b) ... em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, ...”, para os subsídios que respeitem a activos não enquadráveis na a).

Daqui resulta que a inclusão dos subsídios no lucro tributável deixará de estar dependente do seu recebimento, tal como acontecia no passado.

vi. Gastos (artigo 23º)

Da análise à nova redacção dada concluímos que os termos gerais em que serão aceites os gastos, para a sua qualificação como gastos fiscais, não foram alterados.

vii. Variações patrimoniais negativas (artigo 24º)

Tal como já referido para as variações patrimoniais positivas, serão excluídas desta designação e, como tal, não concorrendo para a formação do lucro tributável, as variações provenientes de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente e as relativas a impostos sobre o rendimento.

viii. Inventários (artigo 26º)

Relativamente aos critérios de mensuração dos inventários assiste-se a uma aproximação daquelas que são as orientações que emanam do referencial contabilístico na medida em que, nos termos do número dois deste artigo, se determina que, para efeitos de apuramento do lucro tributável, serão reconhecidos como rendimentos e gastos dos inventários os que, tratando-se de inventários que requeiram um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, resultem da capitalização dos custos de empréstimos obtidos que lhe sejam directamente atribuíveis, ou seja, em conformidade "...com o normativo contabilístico especificamente aplicável". Verificamos assim, e uma vez mais, uma aproximação do regime fiscal aquilo que, em termos contabilísticos, decorre da aplicação das NCRF 18 e 10.

ix. Regras de depreciação e amortização (artigos 29º a 34º)

Relativamente a esta problemática não são de anotar quaisquer alterações mas antes uma adaptação do regime fiscal das depreciações e amortizações à terminologia e classificação que emergem do novo referencial contabilístico. Ou seja, nos termos agora definidos, vemos alargado o seu âmbito de aplicação, ao passar a incluir os elementos do activo agora classificados como propriedades de investimento e os intangíveis sujeitos a depreciação. Nessa mesma linha, e porque as despesas de investigação passarão, sem quaisquer reservas, a ser reconhecidas como um gasto do período, nos termos da NCRF 6, também para efeitos fiscais serão, tal como preceitua o artigo 31º, aceites como gasto fiscal no período em que tenham sido suportadas.

Chamamos ainda a atenção para o facto de que, nos termos agora definidos pelo artigo 32º, o limite mínimo a partir do qual um item do activo poderá ser amortizado num único exercício ser de 1.000€ e que o gasto por amortização fiscalmente aceite, relativo a viaturas ligeiras, passará, em conformidade com a nova redacção dada ao artigo 33º, calculado para um limite máximo de 40.000€. Verificamos, para ambas as situações que os respectivos limites se viram alargados.

x. Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis (artigo 35º)

Deste articulado permitimo-nos concluir pela maior disponibilidade da Administração Fiscal para aceitar perdas por imparidade, quer as reconhecidas no período corrente quer em períodos anteriores. Ou seja, em conformidade com a redacção dada ao seu número 1, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade:

“a)...relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser consideradas de cobrança duvidosa e sejam evidenciadas como tal na contabilidade; e

b)... que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos, ...”.

Ou seja, daqui se depreende pela maior disponibilidade para aceitar gastos reconhecidos como consequência de situações de cobrança difíceis e de risco, em contraponto com as enormes limitações até então existentes, seja no que respeita aos resultantes de desvalorizações excepcionais. Aliás, este novo entendimento acerca da maior aceitação de perdas de valor extraordinárias é também visível no seu artigo 38º, alusivo às desvalorizações excepcionais.

xi. Provisões fiscalmente dedutíveis (artigo 39º)

De todo o seu articulado alertamos para a consideração, em função do n.º 1, b), como gastos fiscais, das provisões que hajam sido reconhecidas com o objectivo de “... fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços”.

xii. Regime das mais e menos valias realizáveis (artigos 46º a 48º)

A redacção destes artigos foi apenas alterada para que passassem a acolher os aspectos terminológico e de classificação dos elementos patrimoniais que emergem da reforma contabilística. Nessa circunstância, passam a ser incluídos neste regime os activos agora classificados como activos “fixos tangíveis”, “propriedades de investimento” e “instrumentos financeiros”, com a excepção dos mensurados ao justo valor e dos activos biológicos não consumíveis.

xiii. Instrumentos financeiros derivados (artigo 49º)

Nos termos agora definidos, concorrem para a formação do lucro tributável, salvo os previstos no n.º 3 deste artigo:

“1. ... os rendimentos e gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados ou a qualquer outro activo ou passivo utilizado como instrumento de cobertura; e

2. ... operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de justo valor, quando o elemento coberto esteja subordinado a outros modelos de valorização, ...”.

Relativamente a operações cujo objecto exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, tal como definido no n.º 3, haverá “... lugar ao diferimento dos rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura, na parte considerada eficaz, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável.”

Ou seja, será objecto de qualificação como “operação de cobertura” aquela que, em termos gerais e tal como definido pelo n.º 4, “respeite a uma relação económica incontestável entre o elemento coberto e o instrumento de cobertura, por forma a que da operação se deva esperar pela elevada eficácia da cobertura do risco em causa, a neutralização dos eventuais rendimentos ou gastos no elemento coberto com uma posição simétrica dos gastos ou rendimentos no instrumento de cobertura”.

Assim, e de todo o exposto, conclui-se pela maior aproximação do articulado do CIRC ao referencial contabilístico, não só no que emerge da nova terminologia e classificações adoptadas como no que respeita aos critérios de mensuração. Não obstante isso, e tal como já referimos, permanecem diferenças, justificadas pelos diferentes objectivos a que presidem, e que de resto se encontram enquadradas pelo

normativo contabilístico, através da NCRF 25, para que possam ser objecto de adequado tratamento contabilístico. Ou seja, nos termos do §1 da referida NCRF, o tratamento contabilístico do imposto sobre o rendimento deverá atender não só ao imposto efectivo do período mas também à “recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade”. Tal situação implica que, no plano do reconhecimento contabilístico do imposto sobre o rendimento, haja lugar a classificar, em separado, a componente do imposto efectivo do período (imposto corrente) da componente do imposto diferido e a que corresponderá, no campo dos impostos diferidos, um activo por impostos diferidos e/ou um passivo por impostos diferidos, conforme se trate de diferenças temporárias dedutíveis ou de diferenças temporárias tributáveis.

6. CONCLUSÕES

Do trabalho realizado, no quadro da nova revolução de que a normalização contabilística foi objecto, não só como um imperativo da crescente globalização como também da necessidade de dar resposta a cada vez maiores e mais complexas necessidades que se foram colocando os seus utilizadores, permitimo-nos extrair as seguintes ilações:

1. Que a actual reforma contabilística se oferece como uma adequada resposta a aspirações muito antigas, nomeadamente no que respeita ao desejo de se dispor de um verdadeiro “corpo de doutrina”, isto é, como um sistema perfeitamente integrado e assente numa E.C. onde se encontram vertidos os princípios e conceitos norteadores de todo o sistema;
2. Que o novo sistema proposto (SNC) constitui uma ruptura com a orientação que caracterizava o seu antecessor, consubstanciado no POC e caracterizado por um conjunto de regras e procedimentos de aplicação explícita;
3. E, ainda, que, em conformidade com os pressupostos que presidiram à sua elaboração, o SNC nos surge como um sistema onde sobressaem maiores preocupações em termos de relato financeiro, ao colocar o assento tónico na qualidade da informação financeira fundamentalmente preparada para atender a maiores níveis de relevância percebida;
4. No que respeita ao articulado que decorre da nova redacção dada ao CIRC, verificamos que a base de ligação da fiscalidade à contabilidade continua a ser estabelecida, tal como vinha acontecendo, através do seu artigo 17º, e onde se continua a fazer apelo à normalização contabilística para a preparação de informação financeira;
5. Fica, portanto, clara a aceitação de normativos diferentes para ambas as disciplinas, plenamente justificados pelos diferentes objectivos a que presidem;
6. Nesta conformidade, pensamos poder continuar a afirmar-se que estas duas áreas do conhecimento, ainda que com objectivos díspares, podem continuar a funcionar com um nível de complementaridade que sirva os interesses de ambas;
7. E, ainda, que, o novo paradigma contabilístico, de que resultou uma nova orientação, pode ser genericamente caracterizado, neste particular, pela:
 - a. Menor ingerência da fiscalidade no momento da definição das políticas contabilísticas de uma entidade, o que dito de outra forma equivale a um maior grau de autonomização da contabilidade relativamente à fiscalidade;
 - b. Aproximação do CIRC à terminologia e classificações que resultam da aplicação do normativo contabilístico e, bem assim, de uma maior

- aceitação, ainda que com certos limites, de políticas contabilísticas menos conservadores; e
- c. Existência de alguns entrevas da fiscalidade a opções de reconhecimento e mensuração contabilísticas que privilegiem o requisito da relevância na medida em que, para efeitos de direito fiscal, a objectividade é o requisito que permite dotar o sistema de tributação de maior justiça e equidade fiscal. Ora, como facilmente se depreenderá, tal objectivo não só colide como se sobrepõe ao requisito de uma maior relevância que tem vindo a nortear os últimos avanços em termos de regulamentação contabilidade. Acreditamos, pois, ser fundamentalmente aqui que se situam e justificam as limitações que o CIRC sempre impôs e continuará a impor à prática contabilística, no sentido de não lhe permitir qualquer grau de afastamento ou arbitrariedade relativamente à linha de objectividade que a vem caracterizando desde uma perspectiva histórica.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMORIM, J. L. (1968); *Digressão através do vetusto mundo da contabilidade*, Livraria AVIS, Porto, Portugal.
- BENTO, M. (2005); *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*, 27.^a Edição, Porto Editora, Porto.
- BRAZ MACHADO, J. R. (1998); *Contabilidade Financeira. Da perspectiva da Determinação dos Resultados*, Edição da ProTOContas, Lisboa.
- CARVALHO, A. J. (1984); “A contabilidade no passado e no presente – suas relações com a fiscalidade”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 192, Vol. XLVIII, Outubro.
- CUNHA GUIMARÃES, J. (2005); “Cimourdain de Oliveira – Sua contribuição para a Contabilidade e a Fiscalidade”, *Revista Electrónica INFOCONTAB*, n.º 1, Julho.
- CUNHA GUIMARÃES, J. (2009); “A contabilidade e suas interdisciplinaridades” 2 – Direito Fiscal/Fiscalidade”, *Revista Electrónica INFOCONTAB*, n.º 44, Junho.
- CUNHA GUIMARÃES, J. (2009); “Os quatro pilares da Revolução Contabilística “ do SNC”, *Revista Electrónica INFOCONTAB*, n.º 47, Novembro.
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA; www.cnc.min-financas.pt
- FERNANDES FERREIRA, R. (1997); “Busca de conciliação entre Direito da Contabilidade e direito da Fiscalidade”, in *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Editorial Notícias, Lisboa.
- FERNANDES FERREIRA, R. (2002); “Homenagem aos Professores Caetano Léglise da Cruz Vidal e Camilo Cimourdain de Oliveira”, in *Encruzilhadas*, Edição CTOC, Lisboa.
- FERNANDES FERREIRA, R. (2002); “Conciliar contabilidade e fiscalidade”, *Revista TOC*, n.º 32, Novembro.
- FERNANDES FERREIRA, R. (2003); *Fiscalidade e Contabilidade, Estudos críticos, Diagnósticos, Tendências*, Editorial Notícias, Lisboa.
- FERNANDES FERREIRA, R. (2004); “Contabilidade e fiscalidade – articulações”, *Revista TOC*, n.º 54, Setembro.
- FERNANDES FERREIRA, R. (2006); “Estará o fisco a prejudicar a evolução contabilística”, in *Revista Electrónica INFOCONTAB*, 15 de Dezembro.
- GERALDES, R. B. (2005); “Implicações da adopção das IAS no sistema contabilístico nacional”, *Revista Revisores & Empresas*, nº 29, Abril/Junho.
- HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. (1999); *Teoria da Contabilidade*, Edições Atlas, São Paulo, Brasil.
- IMPRESA NACIONAL CASA DA MOEDA:

- *Decreto-Lei n.º 47/1977*, de 7 de Fevereiro, que aprova o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC).
- *Decreto-Lei n.º 442-B/1988*, de 30 de Novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC);
- *Decreto-Lei n.º 410/1989*, de 21 de Novembro, que aprova as alterações ao POC.
- *Decreto-Lei n.º 158/2009*, de 13 de Julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC);
- *Decreto-Lei n.º 159/2009*, de 13 de Julho, que aprova as alterações ao CIRC;
- *Aviso n.º 15652/2009*, de 7 de Setembro, que publica a Estrutura Conceptual (EC);
- *Aviso n.º 15653/2009*, de 7 de Setembro, que publica as Normas Interpretativas (NI);
- *Aviso n.º 15654/2009*, de 7 de Setembro, que publica a NCRF-PE
- *Aviso n.º 15655/2009*, de 7 de Setembro, que publica as NCRF (2009): NCRF 25 “Imposto sobre o Rendimento”;
- *Portaria n.º 986/2009*, de 7 de Setembro, que publica os modelos das Demonstrações Financeiras;
- *Portaria n.º 1011/2009*, de 9 de Setembro, que publica o Quadro de Contas.

IUDÍCIBUS, S. (1998); *Teoria da Contabilidade*. 5ª Edição, Edições Atlas, São Paulo, Brasil.

LOPES DE SÁ, A. (2000); “O verdadeiro sentido do conhecimento histórico em contabilidade”, Centro de Estudos da APOTEC, www.apotec.pt, em 18/09, APOTEC, Lisboa, Portugal.

LOPES DE SÁ, A. (1998); *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*, 2.ª Edição ampliada, Vislis Editores, Lisboa, Portugal.

MONTEIRO, M. N. (1979); *Pequena História da Contabilidade*, Edição APOTEC, Lisboa, Portugal.

REGULAMENTO (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

SANTIAGO, C. (1997); *Plano Oficial de Contabilidade*, 8.ª Edição, Texto Editora, Lisboa.

SILVA, F.V. G. da (1959); *Doutrinas Contabilísticas*, Edição Centro Gráfico de Famalicão, Vila Nova de Famalicão, Portugal.

TEIXEIRA DOS SANTOS, F. (2009); “Entrevista à Revista TOC”; *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 114, Setembro.