



Márcio Martins
Consultor da Ordem dos
Contabilistas Certificados (OCC)
comunicacao@occ.pt

A relação entre o encerramento de contas e a Modelo 22 – Erros frequentes

O encerramento de contas representa, para o contabilista certificado, um momento de especial responsabilidade técnica. Em termos práticos, não se esgota no apuramento do resultado líquido do período, concretizando-se na preparação e entrega da declaração de rendimentos Modelo 22. É nesse momento que o resultado contabilístico é convertido em resultado tributável.

A entrega da declaração Modelo 22, mais do que um mero cumprimento declarativo, constitui um exercício de reconciliação entre o relato financeiro e o enquadramento fiscal. Esta reconciliação insere-se num contexto de crescente automatização dos mecanismos de controlo da Autoridade Tributária e Adua-

neira (AT), no qual a margem para incoerências tende a reduzir-se. A evolução dos sistemas de informação permite o cruzamento da informação das diversas obrigações fiscais entre si e a sua articulação com os dados cadastrais e com indicadores setoriais. Neste enquadramento, o erro técnico, ainda que não intencional, torna-se mais suscetível de ser identificado.

A ténue fronteira entre contabilidade e fiscalidade

Em termos inspetivos, é razoável admitir que uma parte significativa das notificações ou correções promovidas pela AT não decorre de planeamentos agressivos ou de estruturas complexas, mas, ao invés,

de erros técnicos ou lapsos de validação.

A “conversão” do resultado contabilístico em resultado fiscal é, frequentemente, o momento em que surgem as principais fragilidades. O Quadro 07 assume aqui um papel central, por concentrar os ajustamentos que transformam o resultado contabilístico no resultado tributável.

Neste contexto, importa, desde logo, assegurar que o resultado líquido do período refletido na Modelo 22 corresponde ao apurado após o reconhecimento da estimativa de imposto, evitando divergências no preenchimento dos campos iniciais.

Para além deste aspeto inicial, gastos não documentados, provisões não aceites fiscalmente, imparidades sem

enquadramento no Código do IRC, depreciações acima das taxas legalmente previstas ou a omissão de reversões obrigatórias são exemplos recorrentes das fragilidades detetadas.

De entre as circunstâncias de maior sensibilidade neste domínio ganham ênfase as imparidades de clientes. O reconhecimento contabilístico da imparidade não determina, por si só, a sua aceitação fiscal. O Código do IRC estabelece requisitos específicos quanto à mora, à natureza do crédito e à comprovação do risco de incobrabilidade, sendo ainda indispensável atender à especialização do lucro tributável. A não verificação desses pressupostos pode conduzir à não dedutibilidade do gasto no período em causa.

Quanto ao imobilizado, a inexistência de um mapa fiscal de ativos fixos devidamente atualizado ou a falta de documentação adequada em caso de abate podem comprometer a aceitação do gasto. Não são raras as situações em que subsistem no imobilizado ativos que já não existem fisicamente, muitas vezes por insuficiente articulação entre a gestão e a contabilidade.

Por outro lado, na alienação de ativos fixos, importa distinguir claramente as mais-valias e menos-valias contabilísticas e fiscais, procedendo aos respetivos ajustes fiscais. A não consideração destes ajustes, bem como a eventual não consideração do valor patrimonial tributário dos imóveis, quando aplicável, pode conduzir a incorreções no apuramento do resultado tributável.

No domínio dos inventários, variações significativas das margens brutas ou divergências entre o inventário físico e contabilístico constituem indicadores de risco. A aplicação inconsistente de métodos de custeio ou a inexistência de um sistema de inventário permanente, quando exigido, são fragilidades com impacto direto no resultado fiscal. Estas situações raramente resultam de desconhecimento da norma. Decorrem, em regra, da ausência de uma revisão crítica que anteceda a submissão da declaração.

Prejuízos fiscais e benefícios

Ultrapassada a fase das correções ao resultado, a atenção desloca-se para as deduções suscetíveis de provocar uma diminuição da coleta.

O reporte de prejuízos fiscais exige um controlo rigoroso dos limites percentuais de dedução e do respetivo histórico acumulado. Pese embora o facto de já não existir, em termos gerais, um limite temporal para a sua utilização, subsistem restrições quantitativas anuais e regras específicas cuja aplicação deve ser cuidadosamente validada. Divergências entre o histórico declarativo e os valores utilizados no exercício podem originar correções, sobretudo quando não se verifique um controlo interno devidamente atualizado.

No que respeita aos benefícios fiscais, a exigência probatória é ainda mais vulnerável. A dedução depende, frequentemente, da verificação cumulativa de pressupos-

tos materiais, como o domínio do conceito de investimento elegível e a prova da sua realização efetiva, do cumprimento de requisitos legais ou da obtenção de decisão favorável da entidade competente, como é o exemplo do SIFIDE, com a necessária aprovação da Agência Nacional de Inovação (ANI). O não cumprimento dos requisitos formais, a dedução antecipada ou a dedução superior aos limites existentes constituem fontes de recorrente correção.

Não obstante a verificação material dos pressupostos, assume igual relevância o correto preenchimento da informação declarativa associada, designadamente no Anexo D da Modelo 22, referente aos benefícios fiscais. A omissão de elementos ou o preenchimento incorreto dos campos pode comprometer o exercício do direito ao benefício, independentemente da sua substância económica.

A dedução de benefícios fiscais não deve, por esse motivo, ser encarada como um mero exercício matemático de redução de impostos. Exige fundamentação e suporte documental consistente. A organização do dossier fiscal e a existência de mapas de controlo internos assumem um papel decisivo e, por vezes, imperativo, num eventual procedimento inspetivo.

Tributações autónomas, derramas e apuramento final do imposto

No apuramento final do imposto, as tributações autónomas assumem particu-

lar relevância. A sua natureza específica, incidindo sobre determinados encargos, independentemente da existência de lucro tributável, continua a originar incorreções e subsequentes liquidações adicionais.

A omissão de encargos, a incorreta delimitação dos gastos sujeitos a tributação ou a não aplicação do agravamento das taxas em períodos com prejuízo fiscal são fragilidades recorrentes.

Estas incongruências não decorrem, habitualmente, de interpretações controversas do regime, mas antes da ausência de reconciliação sistemática entre os gastos contabilísticos e os valores efetivamente refletidos na Modelo 22. Importa, contudo, manter presente que tais erros são facilmente identificáveis, em sede inspetiva, mediante o cruzamento entre os registos contabilísticos e a informação declarada.

Acresce que, sendo devidas mesmo perante um resultado negativo, as tributações autónomas configuram muitas vezes o único imposto a pagar no exercício, circunstância que tende a reforçar a atenção inspetiva sobre esta matéria. A correta consideração da derrama municipal e, quando aplicável, da derrama estadual, bem como a reconciliação com pagamentos por conta e retenções na fonte, são igualmente essenciais para evitar divergências no apuramento final.

Neste âmbito, as retenções na fonte merecem especial atenção, pois o valor pré-

-preenchido na Modelo 22 depende da informação comunicada pelo substituto tributário na Modelo 10. Eventuais inconsistências nessa comunicação podem originar divergências no sistema da AT e exigir posterior comprovação. A redução progressiva das taxas de IRC, calendarizada para os próximos períodos de tributação, reforça igualmente a necessidade de validação rigorosa do cálculo da coleta, assegurando que a taxa aplicada corresponde ao período efetivamente em causa.

Substituições e regularizações tardias

Não obstante a submissão da declaração Modelo 22, subsiste risco técnico. Na eventualidade de serem detetadas divergências entre a realidade e os valores declarados, deve ser equacionada a substituição da declaração. Contudo, a entrega de declarações de substituição, com enquadramento incorreto ou fora dos prazos legalmente admissíveis, pode comprometer os direitos do sujeito passivo ou originar contingências adicionais. Assim, a decisão de substituir deve ser tecnicamente fundamentada, ponderando o enquadramento legal aplicável e os efeitos associados.

Em síntese, depreendemos que as principais causas de divergências com a AT não residem, na maioria dos casos, na complexidade técnica, mas na ausência de validação estruturada no momento do encerramento fiscal.

Num contexto marcado pela crescente digitalização e automatização do controlo tributário, o risco fiscal deixou de estar associado apenas a interpretações controversas da lei, passando, sobretudo, a depender da consistência entre obrigações fiscais e da adequada organização documental. A validação prévia da informação a incluir na declaração assume, por isso, uma relevância determinante.

Neste enquadramento, o apuramento do resultado contabilístico marca apenas o ponto de partida do encerramento de contas, pelo que, antes da submissão da Modelo 22, importa assegurar, nomeadamente:

- a validação das correções fiscais que conduzem ao resultado tributável;
- a confirmação dos encargos sujeitos a tributações autónomas;
- o controlo dos prejuízos fiscais reportáveis;
- o correto enquadramento e declaração dos benefícios fiscais;
- a reconciliação final da coleta com retenções, pagamentos por conta e derramas.

O encerramento de contas constitui, assim, não apenas um exercício técnico, mas um momento de afirmação da responsabilidade profissional do contabilista certificado, enquanto responsável da regularidade técnica e da conformidade fiscal da entidade, devendo ser efetuado com o rigor e a competência que caracterizam esta profissão.