



# ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



Excelentíssima Senhora  
Deputada Teresa Leal Coelho  
Presidente da Comissão de Orçamento,  
Finanças e Modernização Administrativa  
Palácio de S. Bento  
1249-068 LISBOA

CD/172/19

Lisboa, 18 de junho de 2019

Excelentíssima Senhora Presidente da Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa, *Excelentíssima Sra Presidente,*

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) foi ouvida em audição parlamentar pela Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (COFMA), no passado dia 30 de maio de 2019, no âmbito dos trabalhos em curso de apreciação, na especialidade, das seguintes iniciativas legislativas:

- **Proposta de Lei n.º 180/XIII/4.ª** – “Alteração de diversos códigos fiscais”;
- **Proposta de Lei n.º 178/XIII/4.ª** – “Altera o Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, em matéria de imparidades das instituições de crédito e outras instituições financeiras”;
- **Projeto de Lei n.º 1181/XIII/4.ª** – “Cria a prestação patrimonial sobre os ativos por Impostos Diferidos abrangidos pelo Regime Especial aprovado pela Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto”.

Pese embora nenhuma das indicadas iniciativas legislativas afete diretamente o exercício da profissão de revisor oficial de contas, versam sobre temas cujo conhecimento e compreensão é relevante para a profissão dado o seu impacto fiscal nas empresas e, conseqüentemente, na informação financeira objeto da auditoria, pelo que é de todo o interesse o seu acompanhamento pela OROC. Neste contexto, a OROC apresentou aos deputados presentes na audição o seu contributo, traduzido num conjunto de reflexões e preocupações com algumas das propostas vertidas nas referidas iniciativas legislativas.

Sede:  
Rua do Salitre, n.º 51  
1250-198 Lisboa - PORTUGAL  
T 21 353 61 58 F 21 353 61 49  
sec.orgsociais@oroc.pt

Serviços Regionais do Norte  
Avenida da Boavista, n.º 3477/3521, 2.º  
4100-139 Porto -- PORTUGAL  
T 22 616 81 17 F 22 610 21 58  
sereoporto@oroc.pt



# ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

No decurso dos trabalhos, em face da metodologia seguida, de rondas de perguntas e respostas, foi solicitada a colaboração da OROC, no sentido de apresentar um contributo escrito com as reflexões partilhadas, contendo, se possível redações alternativas para os artigos concretamente visados nos comentários expendidos.

Procurando ir ao encontro do solicitado e prestando a máxima colaboração aos trabalhos da COMFA que se encontram em curso, a OROC vem pela presente apresentar os seus contributos, de forma sistematizada e organizada, visando elucidar algumas das complexas questões que possam ter permanecido menos claras, tendo em conta o contexto da audição.

Pretende-se ainda esclarecer no presente contributo escrito, algumas questões adicionais, que surgiram na sequência das questões dos deputados presentes na referida audição.

**O presente documento encontra-se dividido em quatro pontos, os três primeiros correspondem às iniciativas legislativas referidas e o último relativo a comentários adicionais.**

## **1) Proposta de Lei n.º 180/XIII/4.ª – “Alteração de diversos códigos fiscais”**

A presente iniciativa legislativa, de acordo com a exposição de motivos, pretende introduzir melhorias na operacionalização dos serviços e ajustes em várias normas relativas às obrigações declarativas dos contribuintes.

Para tal desiderato introduz alterações e alguns aditamentos aos seguintes códigos fiscais e legislação conexas: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS); aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, na sua redação atual, Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, na sua redação atual, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, na sua redação atual; Código do Imposto do Selo (CISELO), aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, na sua redação atual bem como da respetiva Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada em anexo àquela lei, Código dos Impostos Especiais de Consumo (Código do IEC), aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, na sua redação atual; Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, na sua redação atual; Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões



## ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Onerosas de Imóveis (CIMT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, na sua redação atual; Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na sua redação atual; Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, na sua redação atual; Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de dezembro, na sua redação atual, que disciplina a cobrança e reembolsos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas; Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, na sua redação atual, que estabelece medidas de controlo de emissão de faturas e outros documentos com relevância fiscal; Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), aprovado pela Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, na sua redação atual e o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na sua redação atual.

A OROC ressalva as alterações/aditamentos seguidamente indicados, **apreciados genericamente**, sem merecerem comentários adicionais:

- Introdução de alterações a determinadas obrigações declarativas em sede de diversos impostos;
- Esclarecimento da abrangência do regime de preços de transferência no CIRC;
- Definição do conceito de "volume de negócios" no CIRC;
- Aditamento da previsão de justo impedimento de curta duração e de justo impedimento prolongado do contabilista certificado, no EOCC;
- Previsão da possibilidade de recurso por oposição de acórdãos no regime de arbitragem fiscal.

Em sede das propostas para o CIRC, nomeadamente, para a alteração da redação do n.º 2 do artigo 24.º, a OROC entende que merece reflexão mais aprofundada, como abaixo se expende.

O n.º 2 do artigo 24.º do CIRC, artigo relativo às *variações patrimoniais negativas* (como refere a sua epígrafe) foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, com a seguinte redação: " (...) *concorrem, ainda, para a determinação do lucro tributável, nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação relativas à distribuição de rendimentos de instrumentos de fundos próprios adicionais de nível 1 ou de fundos próprios de nível 2 que cumpram os requisitos previstos no Regulamento (UE) n.º 575/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, desde que não atribuam ao respetivo titular o direito a receber dividendos nem direito de voto em assembleia geral de acionistas e não sejam convertíveis em partes sociais.*"



## ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Na iniciativa legislativa em apreço propõe-se alterar o preceito, com a seguinte nova redação “(...) *concorrem, ainda, para a determinação do lucro tributável, nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação relativas à distribuição de rendimentos de obrigações subordinadas ou outros títulos subordinados (...)*”.

Parece-nos que a alteração proposta pretende estender o âmbito da aplicação da referida norma a sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) que não se encontram sujeitos à supervisão do Banco de Portugal e que, por esse motivo, não se encontram obrigados a cumprir os requisitos de fundos próprios aplicáveis às entidades do setor financeiro, que se traduz num alargamento significativo do respetivo âmbito de aplicação.

Porém, a proposta com a referência genérica e abrangente a “*outros títulos subordinados*”, possibilita uma interpretação tão lata, que poderá criar dúvidas interpretativas quanto ao tipo de instrumentos financeiros que cabem na norma, afastando-se da clareza legislativa pretendida e desejável.

De facto, a OROC considera a referência apenas a “*títulos*”, no indicado contexto, tão abrangente, possibilitando abranger um leque vasto de instrumentos financeiros e portanto um conceito indeterminado, que poderá acarretar muitas dificuldades de aplicação prática da norma.

A OROC propõe assim a reflexão quanto à utilização do conceito, e no pressuposto de ter compreendido corretamente a intenção do legislador, propõe a concretização para “*outros títulos de dívida subordinados*”.

Acresce ainda uma preocupação adicional quanto a este preceito legal, que respeita ao facto de, pese embora a norma na redação proposta alargar genericamente o seu âmbito de aplicação, a substituição proposta de “*instrumentos de fundos próprios adicionais de nível 1 ou de fundos próprios de nível 2 que cumpram os requisitos previstos no Regulamento (UE) n.º 575/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013*” por “*obrigações subordinadas ou outros títulos [de dívida] subordinados*”, parece desaplicar a sua estatuição a estes produtos financeiros, realidade para a qual a norma foi inicialmente introduzida, uma vez que os *instrumentos de fundos próprios* inicialmente previstos podem



## ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

não ser reconduzíveis ao conceito de **obrigações subordinadas** e outros **títulos [de dívida] subordinados**, de acordo com a redação agora proposta.

Em conformidade, a OROC entende que há risco de os instrumentos financeiros de fundos próprios adicionais de nível 1 sob a forma de mútuos, aceites ao abrigo do Regulamento (UE) n.º 575/2013 e que, em resultado das respetivas características, se encontram registados em contas de capital próprio, não integrarem a previsão da norma e de consequentemente os respetivos rendimentos deixarem de ser considerados como dedutíveis em sede de IRC, o que, em face do elemento histórico da norma, não parece ser o propósito do legislador, merecendo assim a reflexão e alteração pertinente.

A proposta para o CISELO, nomeadamente, de revogação do artigo 51.º, merece também um comentário mais detalhado.

O art.º 51.º, na redação em vigor, permite que os sujeitos passivos deste imposto procedam à compensação do valor indevidamente pago (devido nomeadamente a invalidade ou anulação da operação tributável) nas liquidações e entregas seguintes.

Em linha com a proposta de revogação do indicado preceito legal, propõe-se a introdução de declarações de substituição das declarações mensais de imposto de selo (artigo 52.º- A, n.º 3 da proposta) e consagra-se expressamente a possibilidade de reclamar nos termos do n.º 1 do artigo 131.º do Código de Procedimento e Processo Tributário das liquidações efetuadas pelos sujeitos passivos (artigo 49.º n.º 5 da proposta).

Ora, o regime agora previsto não nos parece tão célere na recuperação efetiva de valores indevidamente liquidados e pagos em sede de imposto do selo, como o regime da compensação vigente, o que poderá aumentar significativamente o número de processos de contencioso, nomeadamente, pela consagração expressa da reclamação como uma via de reação. Tal acrescentará morosidade na devolução do imposto indevidamente pago, com as consequências negativas daí decorrentes para os sujeitos passivos e para o próprio sistema, que terá mais custos administrativos.

Assim, aplaudindo a introdução das declarações de substituição, bem como a consagração expressa da possibilidade de apresentar reclamações de liquidações indevidas, a OROC propugna pela manutenção do regime da compensação (artigo 51.º do CISELO), que não



# ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

contendendo com as referidas novidades se revela um meio rápido e sem custos para os sujeitos passivos recuperarem os valores pagos indevidamente.

## **2) Proposta de Lei n.º 178/XIII/4.<sup>a</sup> – “Alteração o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, em matéria de imparidades das instituições de crédito e outras instituições financeiras”**

A presente iniciativa legislativa pretende aproximar o regime fiscal, aplicável às perdas por imparidade associadas a operações de crédito (para risco de crédito) registadas pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, às regras contabilísticas e regulamentares aplicáveis à mesma realidade.

Para assegurar uma transição controlada entre o regime anterior e o novo regime de harmonização que se pretende introduzir, consagra-se a aplicação às perdas por imparidade e outras correções para risco específico de crédito registadas nos períodos de tributação anteriores a 1 de janeiro de 2019, e ainda não aceites fiscalmente, do tratamento consignado no Aviso n.º 3/95 do Banco de Portugal, e nas limitações à dedutibilidade fiscal de imparidades que vigoram até a presente data.

Para melhor acolhimento pelos sujeitos passivos do novo regime fiscal de reconhecimento de perdas de imparidade, prevê-se um período de adaptação de cinco anos (durante o qual os sujeitos passivos poderão continuar a aplicar o regime fiscal que vigorou até à entrada em vigor da presente lei), podendo os sujeitos passivos optar, durante o referido período, pela aplicação antecipada do novo regime fiscal, mediante comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O novo regime de harmonização entre o tratamento fiscal e o contabilístico das perdas por imparidade para risco de crédito será aplicável a todas as instituições de crédito no período de tributação com início, ou após, 1 de janeiro de 2024. No entanto para os sujeitos passivos que tenham beneficiado do período de adaptação, o novo regime só será aplicável, *tout court*, às perdas por imparidade para risco de crédito registadas nos períodos de tributação com início em, ou após a aplicação do regime definitivo, *máxime*, registadas no período de tributação com início em, ou após, 1 de janeiro de 2024, salvo se os sujeitos passivos tiverem optado nos termos referidos pela aplicação antecipada.



## ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Assim, a partir de 2024 torna-se obrigatória a aplicação do novo regime fiscal referente às imparidades de crédito, permitindo que, através da harmonização do tratamento contabilístico e do tratamento fiscal destas imparidades, as perdas reconhecidas contabilisticamente sejam dedutíveis, na íntegra, para efeitos de IRC.

A iniciativa legislativa, embora visando alterações de poucos artigos do CIRC propõe uma alteração de paradigma que merece uma reflexão mais atenta.

A OROC tem propugnado pela convergência entre o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal e neste contexto, o tratamento para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRC das perdas por imparidade para risco de crédito era uma solução aguardada que em termos corresponde às expectativas da OROC.

Como referido, o novo regime contempla disposições transitórias, com regras de controlo específico, aplicáveis às perdas por imparidades de risco de crédito que não tenham sido deduzidas para efeitos fiscais até ao final do ano anterior ao da adesão (opcional ou obrigatória) ao mesmo, com o limite máximo de cinco anos, o que significa até ao período de tributação com início em, ou após, 1 de janeiro 2024.

No entendimento da OROC o regime a implantar apresenta elevada complexidade de aplicação e falibilidade de exercícios previsionais relativos à reversão das diferenças temporárias associadas às imparidades de crédito não aceites para efeitos fiscais até ao ano anterior ao da aplicação do novo regime.

Assim, a solução preconizada nas disposições transitórias poderá implicar um trabalho complexo para os sujeitos passivos de IRC e para a AT, com o conseqüente risco de contencioso tributário.

No entendimento da OROC e contribuindo para uma reflexão aprofundada, mais quanto à forma prevista para a transição de regimes e não tanto quanto ao período consignado de cinco anos, poderia ser equacionado um regime de "*phasing-out*" que permitisse a dedução fiscal das perdas por imparidade registadas em períodos anteriores, e ainda não aceites fiscalmente, por um período de tempo pré-determinado (de cinco anos ou outro período temporal que se revele adequado, mas que não será inferior a cinco anos).



# ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Na prática, tratar-se-ia de implementar uma solução mais simples, cujo impacto residiria sobretudo numa diferente periodificação de dedução fiscal das imparidades registadas em períodos anteriores e ainda não aceites fiscalmente.

### **3) Projeto de Lei nº 1181/XIII/4.<sup>a</sup> – “Cria a prestação patrimonial sobre os Ativos por Impostos Diferidos abrangidos pelo Regime Especial aprovado pela Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto”**

Este projeto de lei visa a criação de uma prestação patrimonial sobre Ativos por Impostos Diferidos (AID) abrangidos pelo Regime Especial aplicável aos Ativos por Impostos Diferidos (REAI), aprovado pela Lei nº 61/2014, de 26 de agosto, proposta que sendo objeto de preocupações por parte da OROC, merece alguns comentários adicionais.

A adesão por parte dos sujeitos passivos ao referido Regime Especial teve por base as regras estabelecidas no regime à data da adesão, tendo sido consideradas as expectativas económicas e fiscais futuras com impactos significativos nos seus indicadores económicos.

Assim, a eventual criação de uma nova prestação, consubstanciará uma alteração estrutural e significativa do regime, numa fase posterior à sua adoção, logrando as expectativas legítimas dos sujeitos passivos que aderiram ao regime em causa, justificando-se uma reflexão mais aprofundada sobre a compatibilização da prestação patrimonial a introduzir com o princípio de segurança jurídica.

Acresce que, o REAI em vigor a atribuição de um crédito tributário a determinado sujeito passivo tem como contrapartida a atribuição ao Estado de ações desse mesmo sujeito passivo no valor de 110 % do crédito tributário, o que corresponde a uma forma de remuneração do Estado. A criação da prestação patrimonial determinará a coexistência de dois mecanismos de remuneração do Estado - por via da atribuição de ações e, adicionalmente, por via da prestação patrimonial proposta – com semelhança a dupla tributação da mesma realidade, o que afronta os princípios da constituição fiscal.

Assim, na perspetiva da OROC, pese embora não discorde da criação da prestação patrimonial subjacente ao projeto de lei, a sua introdução no Regime Especial vigente, sem alterações a este regime, poderá afrontar os princípios gerais de direito e da constituição fiscal, merecendo uma reflexão aprofundada com vista a garantir a coerência de tal regime com as garantias do Estado de Direito.



# ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

## 4) Comentários adicionais na sequência da audição parlamentar da OROC

Na sequência da audição parlamentar da OROC e adicionalmente aos comentários transmitidos em tal audição quanto às iniciativas legislativas em apreciação, esclarece-se complementarmente que a OROC não fez nem dispõe de estudos ou trabalhos de análise para além do que resulta dos comentários evidenciados.

Com os melhores cumprimentos,

*Faulem pessôis,*

José Rodrigues de Jesus  
Bastonário