

Relações entre Contabilidade e Fiscalidade

**Carlos Baptista Lobo
Clotilde Celorico Palma**

Contabilidade e Fiscalidade

- Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade quanto ao apuramento do lucro tributável
- Caso português
- Algumas questões
- Conclusões

Contabilidade e Fiscalidade

- As relações entre Contabilidade e Fiscalidade são um domínio marcado por uma certa controvérsia onde são possíveis diferentes modos de conceber essas relações.
- A expressão Direito Contabilístico, sendo comum em certos países, em Portugal causa ainda alguma estranheza, reservando-se o estudo do balanço e demais peças aos Técnicos Oficiais de Contas.

Contabilidade e Fiscalidade

Evolução da prestação de contas: dualidade de modelos:

- Modelo continental, liderado pela Alemanha.
- Modelo anglo-saxónico, de origem britânica e actualmente liderado pelos Estados Unidos.

Contabilidade e Fiscalidade

Evolução da prestação de contas: dualidade de modelos:

- Modelo continental – especial preocupação com a tutela dos credores, valorizando, em especial, o património, tendo em vista os interesses dos bancos, sendo mais pormenorizado e rígido.
- Modelo anglo-saxónico - dá mais relevo à perspectiva dos negócios e aos interesses dos titulares das participações, sendo mais flexível.

Contabilidade e Fiscalidade

- A relação entre lucro comercial e lucro tributário pode ser vista de acordo com dois tipos de modelos: desconexão formal e conexão formal (“*financial conformity*”).

Contabilidade e Fiscalidade

- O modelo de desconexão, típico dos sistemas anglo-saxónicos, caracteriza-se pela total autonomia do Direito Fiscal (DF) para definir os princípios, métodos e regras que presidem à determinação do lucro tributável, não existindo qualquer subordinação ou conexão deste com o lucro comercial.

Contabilidade e Fiscalidade

- Características do modelo de desconexão: (i) existência de princípios próprios do DF que justificam o alheamento da Contabilidade; (ii) aceitação dos princípios e normas contabilísticas nas situações em que os aludidos princípios o permitam (princípio da *tax conformity*); e, (iii) inexistência de uma conexão formal, prevista nas normas fiscais, entre a base tributável e o resultado apurado contabilisticamente, pelo que o sujeito passivo não se encontra vinculado a optar pela determinação da base tributável com fundamento na contabilidade.

Contabilidade e Fiscalidade

- Modelo de desconexão: implica a organização de duas contabilidades e de dois balanços distintos.

Contabilidade e Fiscalidade

- Característica principal do modelo de alinhamento ou dependência: conexão formal ou princípio do balanço único, típico dos países continentais.
- A lei fiscal prevê uma conexão formal entre a forma de apuramento da base tributável e o lucro apurado para efeitos comerciais, sendo obrigatoriamente com base neste resultado que se deve determinar o lucro tributável. IE, o Direito Fiscal assume expressamente que a determinação do lucro tributável tem por base o Direito Contabilístico.

Contabilidade e Fiscalidade

- Em suma, a relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade quanto ao apuramento do lucro tributável pode ser a de total dependência, sendo o lucro tributável tomado, sem alterações, do balanço comercial, de total independência entre o balanço comercial e o balanço fiscal, sendo este exaustivamente regulado na lei fiscal, ou, finalmente, de dependência parcial, de acordo com a qual o resultado contabilístico é tomado como ponto de partida para a determinação do lucro tributável mas sujeito a ajustamentos contabilísticos.

Contabilidade e Fiscalidade

- Na maioria dos Estados membros da União Europeia a regra é a da dependência, sendo o balanço o ponto de partida da determinação do lucro tributável em sede de impostos sobre o rendimento.

Contabilidade e Fiscalidade

- Critério de Lamb, Nobes e Parker -
Desenhado a partir da influência das regras comerciais na determinação das regras de apuramento do lucro tributável ou, inversamente, o grau de influência da lei fiscal sobre as regras comerciais.

Contabilidade e Fiscalidade

- Critério de Lamb, Nobes e Parker - cinco graus de inter relação entre a Contabilidade e o DF: (i) Desconexão: a Contabilidade e o DF têm regras autónomas e princípios distintos; (ii) Conexão: existe uma identidade absoluta entre as regras contabilísticas e as fiscais;

Contabilidade e Fiscalidade

- Critério de Lamb, Nobes e Parker - cinco graus de inter relação entre a Contabilidade e o DF:
 - (iii) Preponderância das regras contabilísticas: as regras ou princípios contabilísticos serão adoptados pelo DF, em regra devido à ausência ou insuficiência das regras fiscais;
 - (iv) Preponderância das regras fiscais: as regras ou princípios fiscais serão seguidos pelo Direito Contabilístico, nomeadamente pela inexistência ou inconsistência das normas contabilísticas;

Contabilidade e Fiscalidade

- Critério de Lamb, Nobes e Parker - cinco graus de inter relação entre a Contabilidade e o DF: (v) Domínio do DF: as regras fiscais são seguidas pelo Direito Contabilístico de forma a evitar eventuais conflitos de normas.

Contabilidade e Fiscalidade

- Os modelos de relacionamento entre o Direito e a Contabilidade, reflectem-se, nomeadamente, nos métodos de determinação da matéria colectável - num modelo de dependência total o lucro tributável é o rendimento que emerge do balanço, o lucro fiscal é igual ao lucro contabilístico, determinado de acordo com os princípios e regras da Contabilidade. Rendimento tributável e económico identificam-se completamente.

Contabilidade e Fiscalidade

- No extremo oposto, existirá uma total autonomia do processo de determinação do lucro tributável, existindo uma duplicidade procedimental para apuramento do rendimento societário.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conceção intermédia ou moderada/Dependência parcial: o resultado contabilístico é a base geral e o ponto de partida do lucro tributável, sendo posteriormente submetido a ajustamentos extra contabilísticos positivos e negativos tendo em vista o apuramento definitivo do resultado fiscal. IE, a determinação da matéria colectável realiza-se por dois patamares: primeiro, pela aceitação acrítica das regras contabilísticas de apuramento do resultado líquido, depois prevêem-se correcções devidas a autónomas valorações da lei fiscal.

Contabilidade e Fiscalidade

- Situação portuguesa: O princípio de tributação pelo lucro real é acolhido entre nós desde logo na Constituição da República Portuguesa (CRP), ao determinar, no n.º2 do artigo 104.º, que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Contabilidade e Fiscalidade

- Situação portuguesa: A regra constitucional da tributação pelo lucro real suscita essencialmente três problemas: (i) saber qual o seu alcance subjectivo, i.e., o que deverá entender-se por tributação das empresas (ii) determinar qual o verdadeiro alcance do advérbio fundamentalmente; (iii) saber qual o sentido exacto do princípio da tributação do rendimento real: o que impõe e o que impede tal princípio em matéria de definição e determinação da matéria colectável.

Contabilidade e Fiscalidade

- Situação portuguesa: As peças contabilísticas representam mais perfeitamente a realidade económica, correspondendo o depósito sobre o balanço contabilístico o mecanismo que melhor cumpre as exigências da capacidade contributiva.
- O princípio de tributação pelo lucro real resulta do princípio genérico da capacidade contributiva.

Contabilidade e Fiscalidade

- Situação portuguesa: A expressão “fundamentalmente” utilizada pelo legislador no artigo 104.º da CRP visa, em sentido positivo, estabelecer uma obrigação de apuramento do lucro tributável tendo por base essencialmente o lucro contabilístico e, em sentido negativo, a aceitação de correcções ou presunções que, não correspondendo a uma alteração do lucro contabilístico, o conformem aos objectivos e princípios do DF.

Contabilidade e Fiscalidade

- *“O que ao legislador está vedado pelo princípio constitucional da ‘tributação pelo rendimento real’ é criar um sistema que se afaste dessa forma de determinação do rendimento quando não existam razões que validamente o justifiquem” - Rui Morais, Apontamentos ao IRC, Almedina, Novembro 2007, pp. 60 e 61.*

Contabilidade e Fiscalidade

- Situação portuguesa: a determinação do lucro tributável das sociedades assenta em cânones e regras de natureza económico-contabilística, mas nem sempre assim sucedeu.
- Na reforma levado a efeito pelo Decreto n.º 16 731, de 13.4.29, já se reconheciam as limitações da não adopção do princípio de tributação pelo lucro real.

Contabilidade e Fiscalidade

- Situação portuguesa: Embora a aspiração à tributação de acordo com o lucro real fosse antiga, foi com o Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 1.7.63, que se assistiu, de uma forma gradual, a essa viragem.

Contabilidade e Fiscalidade

- Situação portuguesa: As referências contabilísticas no CCI, nomeadamente a expressão “*sãos princípios contabilísticos*”, apenas se concretizaram com a publicação do primeiro POC, aprovado pelo DL n.º 47/77, de 7.2, aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1978 à generalidade das empresas do então Grupo A da Contribuição Industrial.
- O CIRC constituiu a opção definitiva do legislador pela tributação do lucro real (art.ºs 15.º e 17.º).

Contabilidade e Fiscalidade

- O n.º1 do artigo 17.º do CIRC, estipula que o lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, às cooperativas, às empresas públicas e às demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.

Contabilidade e Fiscalidade

- Preâmbulo CIRC: *“Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correcções – positivas ou negativas – enunciadas na lei para tomar em consideração os objectivos e conditionalismos próprios da fiscalidade.”*

Contabilidade e Fiscalidade

- O sistema fiscal assume as regras contabilísticas porque entende que conduzem ao perfeito e completo apuramento do rédito da organização. Contudo, a função fiscal impõe pontuais e contadas distorções face à realidade económica de forma a tutelar, na plenitude, dimensões subjacentes ao interesse fiscal, como a simplicidade no apuramento do rendimento, a prevenção da evasão fiscal e a condução da política económica através das regras do imposto.

Contabilidade e Fiscalidade

- Apesar de se ter retirado do texto do Código do IRC qualquer remissão expressa para os princípios contabilísticos, “*os princípios contabilísticos geralmente aceites*” ou “*os são princípios contabilísticos*” têm que ser aplicados tendo em vista a obtenção da justiça fiscal.
- Com efeito, estes princípios são um elemento a considerar na aplicação da lei, uma forma subsidiária de resolver questões directamente ligadas à quantificação fiscal do lucro.

Contabilidade e Fiscalidade

- A influência do Direito Fiscal na elaboração das regras contabilísticas, quando contrário aos fins e princípios contabilísticos, constitui uma clara violação do princípio da imagem fiel.
- O lucro tributável tem uma base contabilística, o que significa que, ressalvadas as correções previstas na lei, é o resultado contabilístico que se toma para efeitos de tributação.

Contabilidade e Fiscalidade

. Posição de toda a doutrina:

Excepto quando o sistema tributário disponha de forma contrária, o conteúdo de conceitos comuns corresponde ao sentido veiculado pela ciência contabilística.

Contabilidade e Fiscalidade

- Quando o interesse tributário transcende a base contabilística existente, são concedidos tratamentos específicos em sede fiscal. Quando tal não suceda, deverá aplicar-se as regras contabilísticas.
- Isto é, é um facto assente e reconhecido expressamente, que sempre que não se encontre previsto um tratamento específico no CIRC dever-se-á ter em consideração o tratamento contabilístico.

Contabilidade e Fiscalidade

- Com a aprovação do SNC intensificou-se a aproximação entre Contabilidade e Fiscalidade, tendo-se posteriormente alterado o CIRC e legislação complementar, de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC.

Contabilidade e Fiscalidade

- Adaptação do CIRC ao SNC - salienta-se que, desde que não se encontrem regras fiscais próprias, se deve adoptar o tratamento contabilístico, concluindo-se expressamente que *“A manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas.”*

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões:
 - Enquadramento fiscal de uma permuta de bens semelhantes
 - Perdas com a alienação de prestações suplementares
 - Regulamentação da Lei n.º 35/2010, de 2.9

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões/Enquadramento fiscal de uma permuta de bens semelhantes: **Tratamento do rédito/Norma Contabilística e de Relato Financeiro 20 (tem por base a IAS 18) - critérios para se reconhecerem os réditos provenientes da venda de bens: prevê-se que se deverão encontrar reunidas cumulativamente certas condições, entre as quais o facto a entidade ter transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens, ser provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade, e os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.**

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões/Enquadramento fiscal de uma permuta de bens semelhantes: Tratamento do rédito/Norma Contabilística e de Relato Financeiro 20 : Quando uma entidade troca bens por outros similares, considera-se que o processo de realização do rendimento não está completo. Com efeito, este processo só estará completo, considerando-se que existe um rendimento, aquando da venda do produto recebido no processo de troca. Caso contrário, não é reconhecido nenhum rédito.

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões/Enquadramento fiscal de uma permuta de bens semelhantes: Apenas no caso de se concluir que os bens não são similares é que se considera que o processo de realização do rendimento está completo devendo registar-se o rédito.
- Ora, tornando-se o conceito de bem similar o fulcro da questão da consideração ou não da existência de um rédito, deverá considerar para o efeito a respectiva natureza e valor. Para que estejamos perante bens similares neste contexto, é necessário que os bens tenham natureza idêntica e valor semelhante.

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões/Enquadramento fiscal de uma permuta de bens semelhantes: em geral, no caso das permutas se verifica o seguinte: (i) se permutarmos um bem X por um bem Y (ambos integrantes das existências) e se os bens tiverem natureza e valor semelhantes, deverá o bem Y ser registado no activo pelo valor pelo qual aí figurava o bem X, não havendo, a propósito, que relevar qualquer ganho ou perda, excepto se os bens não tiverem natureza e valor semelhantes; (ii) caso os bens em apreço não sejam de integrar na rubrica de existências não tendo a mesma natureza nem valor semelhante, então o bem recebido deve ser valorado ao justo valor e servir de medida para o valor da “venda” do bem entregue, dando lugar à relevação de um ganho ou de uma perda.

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões/Enquadramento fiscal das menos valias apuradas com a alienação de prestações suplementares: Deve considerar-se a realização de um proveito? Poderão as prestações acessórias sobre a forma de prestações suplementares ser consideradas “partes de capital” para efeitos jus-societários, jus-contabilísticos e jus-fiscais?

Contabilidade e Fiscalidade

Algumas questões: Regulamentação da Lei n.º 35/2010, de 2.9 – microentidades: à data do balanço não devem ultrapassar dois dos seguintes limites:

- Total do balanço - 500 000 euros
- Volume de negócios líquido – 500 000 euros
- Número médio de empregados durante o exercício - cinco

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões: Regulamentação da Lei n.º 35/2010, de 2.9.
 - dispensa as microentidades da aplicação das normas contabilísticas previstas no DL 158/09, de 13.7, devendo adoptar normas contabilísticas simplificadas que serão objecto de regulamentação.
 - dispensa as microentidades da entrega dos anexos L, M e Q da IES.

Contabilidade e Fiscalidade

- Algumas questões: Regulamentação da Lei n.º 35/2010, de 2.9: 45 dias a contar da data de publicação.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:
 - O lucro contabilístico e lucro fiscal não se contrapõem como realidades distintas, devendo o rédito fiscal repousar sobre as regras contabilísticas, compatibilizando-se e salvaguardando-se os respectivos interesses específicos.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:
 - O modelo de dependência parcial é a forma ideal de apuramento do lucro fiscal, dado que a Contabilidade, na precisa descrição do comportamento global da empresa, quantifica fielmente o lucro empresarial.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:
 - Importa aferir quais serão os diferentes e autónomos interesses da lei fiscal que determinam uma descolagem parcial face às regras contabilísticas que imponha a moderação do *quid specificum* do Direito Fiscal.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:
 - Com a harmonização contabilística europeia o Direito Contabilístico transformou-se num conjunto sistematizado de normas e princípios específicos que, independentemente da sua relação com o Direito Comercial, exige um estudo autónomo.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:
 - O imperativo constitucional da tributação das empresas pelo lucro real implica a sua determinação através da Contabilidade e, conseqüentemente, a possibilidade permanente de controlo administrativo da contabilidade das empresas.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:

Se numa primeira fase de evolução do Direito Fiscal português assistimos a uma recepção de um conjunto de instrumentos contabilísticos, actualmente constata-se uma acentuada tendência para uma crescente densidade dos princípios e normas que disciplinam a elaboração da contabilidade.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:
 - O artigo 17.º do CIRC faz uma ponte entre a Contabilidade e a Fiscalidade, fazendo apelo à normalização contabilística.
 - No CIRC reflectiu-se, sempre que possível, a preocupação de aproximar a Fiscalidade da Contabilidade.

Contabilidade e Fiscalidade

Conclusões:

- O CIRC na determinação ou apuramento do lucro tributável das empresas, não segue nem o modelo de dependência total, nem o modelo de autonomia, adoptando um modelo de dependência parcial do Direito Fiscal face ao Direito da Contabilidade.

Contabilidade e Fiscalidade

- Conclusões:
 - A realidade a que poderemos chamar balanço fiscal é, pois, um balanço comercial corrigido, suportado pelo mesmo sistema de recolha e registo de informação que vai conduzir ao balanço comercial, passando a ter como destinatários, não os sócios ou accionistas da empresa e os que têm relações com esta, mas a Administração Fiscal que o vai utilizar como instrumento de quantificação do imposto.

Contabilidade e Fiscalidade

Conclusões:

- A evolução das relações entre Contabilidade e Fiscalidade tem vindo a demonstrar que cada vez mais há uma maior interdisciplinaridade e um acolhimento por parte da Fiscalidade dos conceitos e regras contabilísticas.

Contabilidade e Fiscalidade

Rogério Fernandes Ferreira (“*Necessidade de conciliação entre a contabilidade e a fiscalidade*”, Gestão, Contabilidade e Fiscalidade, Ed. Notícias, 2.ª Edição – Revista, Março de 1999, p. 336) - “*Nem sempre tem existido convergência entre a contabilidade e a fiscalidade e muitos até afirmam não ser isso possível porque divergentes são os fins dos respectivos apuramentos.*”

A nossa opinião hoje é diferente: entende-se que são motivos pragmáticos e não de ciência que provocaram as actuais divergências. (...).

Se a fiscalidade pretende apurar e tributar o lucro real, esse é igualmente o objectivo da contabilidade. Se divergências existem é porque se carece de elaboração doutrinal suficiente e de sinceridade na prestação das contas, situação de transição que deve culminar no apuramento de um lucro fiscal cuja preocupação não seja reduzir o imposto mas sim propiciar a verdade do lucro.”