

MODELOS NORMATIVOS DE RELAÇÃO ENTRE LUCRO TRIBUTÁRIO E CONTABILIDADE COMERCIAL

Nina Teresa Sousa Santos Aguiar

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Bragança

Resumo

A relação entre lucro comercial e lucro tributário pode ser configurada normativamente segundo dois modelos fundamentais: desconexão formal e conexão formal (financial conformity). A existência de uma conexão formal significa que o apuramento do lucro tributário está vinculado, não apenas às normas contabilísticas, mas às opções contabilísticas efectuadas no apuramento do lucro comercial, nos casos em que as normas contabilísticas comportam discricionariedade. O modelo de desconexão admite três variantes: A) Conexão formal com recepção simples do lucro comercial; B) Conexão formal com regulação parcial do balanço único pelo direito fiscal; C) Conexão formal com ajustamento extra-contabilístico do lucro comercial.

Abstract

There are two fundamental ways in which to define, in a normative plan, the relation between commercial profit and taxable profit: the formal disconnexion model and the formal connexion model (financial conformity). Under a formal connexion, not just accounting rules but accounting treatment choices are conclusive for tax purposes, in cases where accounting rules have an optional nature. The formal connexion model admits three possible variations: A) Formal connexion with simple reception of commercial profit; B) Formal connexion with partial ruling of the single balance sheet by fiscal law; C) Formal connexion with off-balance sheet adjustments disclosure.

A questão da relação entre contabilidade fiscal (ou com fins fiscais) e contabilidade comercial pode ser considerada sob duas perspectivas elementares que é útil distinguir: i) a forma como o direito fiscal, na parte em que determina o processo de quantificação da base tributável, acolhe a contabilidade comercial; e ii) a forma como a contabilidade comercial é influenciada pelas normas referentes à

determinação da base tributável¹. A perspectiva que aqui nos interessa é sobretudo a primeira, e só secundariamente a segunda.

É clássica na literatura sobre esta matéria a constatação da existência de dois grandes modelos tradicionais: o modelo de desconexão, típico dos sistemas anglo-americanos, e o modelo de alinhamento (conexão ou balanço único) típico dos sistemas continentais².

Em termos muito sucintos e teóricos, o modelo de desconexão caracterizar-se-ia por:

- Existência de princípios próprios do direito fiscal, alguns específicos dos impostos sobre o rendimento, que justificam o alheamento, nos casos em que se aplicam, de princípios, normas, critérios e métodos próprios da contabilidade comercial (exemplos deste tipo de princípios seriam o de igualdade tributária, segurança jurídica, capacidade contributiva, não antecipação de perdas);
- Aceitação, fora dos casos em que os princípios anteriormente referidos ditam outra solução, dos princípios e normas próprios da contabilidade comercial (princípio da “tax conformity”³);
- Inexistência de uma conexão formal, estabelecida pelo direito fiscal, entre a base tributável e o resultado apurado a través da contabilidade comercial (“resultado contabilístico”).

Embora os dois primeiros aspectos sejam fundamentais no funcionamento do modelo, é o último ponto que realmente o distingue do modelo alternativo, de conexão ou alinhamento. Inexistência de uma conexão formal entre base tributável e lucro comercial (“resultado contabilístico”) significa que o

¹ É esta a perspectiva adoptada, por exemplo, no estudo da OCDE realizado sobre esta temática, **OCDE, Working Group on Accounting Standards, *The Relationship between Taxation and Financial Reporting***, Accounting Standards Harmonization num. 3, OCDE, Paris, 1987; ou em **SOTO, M. y ORTEGA, A., *Relaciones entre Criterios Contables y Fiscales en la Comunidad Económica Europea, Aspectos y Problemática Contable del Impuesto sobre Sociedades***, Tomás Millán in memoriam, ICAC, Madride, 1990.

² **GARCÍA MORENO, V. A., *La base Imponible del Impuesto sobre Sociedades***, Editorial Tecnos, Madrid, 1999, pp. 45 y siguientes. Outros autores propõem sistematizações diferentes. **CASTRO TAVARES, T. (*Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, Ciência e Técnica Fiscal nº 396 (1999)**, distingue três modalidades de apuramento do lucro tributável: uma primeira, que o Autor designa como “dependência total” em que o lucro tributável é tomado, sem alterações, do balanço comercial; uma segunda, de total independência entre balanço comercial e balanço fiscal, sendo este exhaustivamente regulado pela lei fiscal; e uma terceira modalidade de “dependência parcial”, em que o resultado contabilístico é tomado como ponto de partida para a determinação do lucro tributável mas sujeito a ajustamentos extra-contabilísticos.

³ Sobre o conceito de “tax conformity”, ver **McCOURT, P. e RADCLIFFE, G., «Les relations fiscalité-comptabilité» in *France: a model for Europe?***, British Tax Review, 5 (1995), p.461-483.

sujeito passivo, no processo de autodeterminação da base tributável, não está obrigado a partir do resultado a que chegou na contabilidade comercial, o que tem duas consequências práticas principais: 1) o sujeito passivo não está vinculado, na determinação da base tributável, às opções que efectuou (por exemplo, quanto a critérios de valoração ou métodos contabilísticos básicos) na contabilidade comercial, podendo optar por outros diferentes para efeitos de apuramento da base tributável⁴; 2) o sujeito passivo pode, (trata-se de uma faculdade, já que a lei fiscal não lhe impõe manter dois, impõe sim manter um para efeitos fiscais) manter dois sistemas de contabilidade paralelos, seguindo ambos no essencial os princípios e normas da contabilidade comercial,⁵ mas tendo um por objectivo dar cumprimento a exigências da lei comercial e outro dar cumprimento à lei fiscal e estando este último conforme com os princípios e normas próprios da lei fiscal. Por esta razão se designa também este modelo (a doutrina italiana designa-o) como sistema de duplo balanço (*doppio binário*)⁶⁷.

Tem particular relevância na caracterização deste modelo o que se refere à recepção dos princípios e normas da contabilidade comercial pelo direito fiscal⁸. Permitindo a lei fiscal destes países, como vimos, que se mantenha um sistema de contas especialmente elaborado para fins fiscais, este sistema de contas deve ser elaborado fundamentalmente com base nos princípios contabilísticos geralmente aceites e nas normas técnicas de registro contabilístico desenvolvidas pela prática profissional. Há portanto uma recepção material destes princípios e normas pelo direito fiscal (já não é certo, e por isso não o referimos, que o direito fiscal aceite as normas contabilísticas designadas como “standards”, emitidas por corporações profissionais de contabilidade, e que por tanto estas possam ser

⁴ Neste sentido, **GARCÍA MORENO, V. A.**, *op. cit.*, p. 51.

⁵ Por isso evitamos a designação de “resultado contabilístico”, na medida em que, nestes casos, não se pode dizer que o lucro apurado para fins fiscais, através de uma contabilidade separada, não é também contabilístico.

⁶ **PICINELLI, G.**, *Il Bilancio di Esercizio nella Normativa Tributaria. Le Imposte sul Reddito e il Rapporto tra Amministrazione Finanziaria e Impresa*, CEDAM, Pádua, 2000, p. 78; **MONTI, A.**, *Reddito Civile e Reddito Fiscale*, Cedam, Pádua, 1994, p. 16.

⁷ A terminologia “bilancio unico” e “doppio bilancio” tem origem na doutrina italiana, não sendo rigorosa a sua tradução para balanço único e duplo balanço, já que no ordenamento jurídico italiano “bilancio” significa o conjunto de demonstrações financeiras constituído pelo “estado patrimonial” (o balanço em Portugal), pelo “conto economico” (a conta de resultados) e pela “nota integrativa”.

⁸ Em teoria o modelo de desconexão comporta duas modalidades: uma em que o direito fiscal institui o princípio de desconexão ou de independência mas deixa ao direito comercial a função de regular no fundamental o processo de determinação do lucro; e uma segunda modalidade em que o direito fiscal estabelece ele próprio um corpo de normas contabilísticas com um âmbito de aplicação limitado ao apuramento do lucro tributável. Nesta segunda modalidade se enquadrariam com grande probabilidade os sistemas espanhol até 1995 (sobre este aspecto cfr. **GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.**, *El Deber de Contabilidad en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2001, p. 29; y **ESTEBAN MARINA**, *El Impuesto sobre Sociedades en la Reciente Jurisprudencia*, monografia nº 82, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madride, 1990, pp. 25 y siguientes) e português até 1988.

consideradas incluídas no âmbito da recepção material). Este aspecto é designado na doutrina anglo-americana como “tax conformity rule”.

O direito fiscal aceita portanto que a contabilidade fiscal seja elaborada fundamentalmente em conformidade com os princípios e normas da contabilidade comercial. Aliás, mais do que aceita impõe, através de uma norma de remissão que faz com que estes princípios e normas se transformem materialmente em normas de direito fiscal (é por tanto errada a ideia que se encontra frequentemente expressa de que nestes sistemas, também denominados por vezes de “independência”, a determinação da base tributável prescindiria de tomar em conta “a contabilidade” o as “normas contabilísticas”). No essencial, a contabilidade fiscal assenta sempre sobre os princípios geralmente aceites e sobre as normas técnicas de registro contabilístico). E assim sendo, seríamos levados a questionar a razão de ser da coexistência de dois balanços, um com finalidade comercial e outro com finalidade fiscal, com o consequente aumento de complexidade e dispêndio para as empresas, quando afinal os dois podem aplicar basicamente as mesmas regras, métodos e critérios, e só pontualmente se afastarão.

A razão de ser do duplo balanço está na possibilidade de se adoptarem critérios e métodos contabilísticos diferentes nos dois sistemas contabilísticos, sempre que a contabilidade comercial permite mais do que uma possibilidade quanto a esses critérios e métodos. Assim, o sujeito passivo pode optar, na contabilidade comercial, por qualificar um custo como de capital e na contabilidade fiscal optar por qualificar o mesmo facto como custo do exercício; ou pode optar na contabilidade comercial por imputar temporalmente um custo segundo o critério do “revenue matchment” enquanto na contabilidade fiscal opta pelo critério do “time using matchment”⁹; ou pode optar por utilizar na contabilidade comercial uma base de acréscimo, enquanto na contabilidade fiscal se opta por uma base de caixa.

Estas opções, note-se, não são totalmente, ou não são sempre discricionárias. Na contabilidade fiscal, o sujeito passivo está obrigado a realizar em primeiro lugar as opções que melhor se adaptem aos princípios do direito fiscal e pode, além destas, realizar também aquelas opções que a lei fiscal lhe permite realizar e que servem melhor o seu interesse no pano fiscal.

Este é um modelo teórico que tendencialmente será aplicado nos EUA, no Reino Unido, na Dinamarca e na Holanda. Na realidade, os sistemas que tradicionalmente se integrariam neste grupo

⁹ **MACDONALD, G.**, *Matching Accounting and Taxable Profits: Reflections on Galagher v. Jones*, British Tax Review, num. 5, (1995), pp. 489 e ss..

estão eles próprios num período de redefinição do quadro de relações entre contabilidade e imposto sobre o rendimento. Esta redefinição tem na sua origem diversas causas mas poderá estar fundamentalmente relacionada com uma evolução do próprio sistema de princípios e normas da contabilidade comercial, que por um lado se vem afastando progressivamente dos fins próprios da tributação – e portanto dos princípios do direito fiscal – e por outro se torna cada vez mais regulamentado e rígido¹⁰. Com esta ressalva, pode-se dizer que é nos EUA que o modelo se encontra actualmente vigente na sua forma mais perfeita, encontrando-se estabelecida por lei de forma expressa e inequívoca a possibilidade de o sujeito passivo manter dois sistemas de contabilidade paralelos. Quanto ao segundo modelo – que se designa vulgarmente por “alinhamento” ou “dependência” – a característica fundamental que o distingue do anterior é a denominada conexão formal ou princípio do balanço único¹¹. Com isto pretende-se significar que a lei fiscal estabelece uma conexão formal entre o processo de apuramento da base tributável e o lucro apurado para efeitos comerciais (a lei portuguesa refere-se a “resultado líquido do exercício... (determinado) com base na contabilidade”), dizendo que é obrigatoriamente com base neste resultado que se deve efectuar a determinação do lucro tributável. Com isto, o lucro apurado para efeitos comercial torna-se um elemento da base do imposto.

A partir deste aspecto fundamental, o modelo diverge em três variantes possíveis, relacionadas com a função reservada pelo legislador para a lei fiscal na regulação do balanço único ou da contabilidade comercial:

A) A lei fiscal deixa ao direito comercial a função exclusiva de regular todo o sistema de contas e em particular a determinação do lucro comercial e integra este lucro comercial na base do imposto sem nenhuma correcção ou limitação ao seu processo de determinação. Este sistema pode ser concebido teoricamente e é defendido por um sector da doutrina contabilístico-tributária mas não se conhece na prática nenhum caso concreto da sua aplicação. Designemos esta variante do modelo como **sistema de conexão formal com recepção simples do lucro comercial**;

¹⁰ FREEDMAN, J., *Defining Taxable Profit in a Changing Accounting Environment*, British Tax Review, num. 5, (1995), p. 437.

¹¹ DASSESSE, M. e MINNE, P (*Droit Fiscal, Principes Généraux et Impôts sur les Revenues*, Bruyant, Bruxelas, 1990, p. 601) denominam este sistema por «princípio de unidade das contas anuais».

B) A lei fiscal deixa ao direito comercial a função de regular genericamente o sistema de contas, incluída a determinação do lucro comercial mas, ao mesmo tempo que remete para o lucro comercial na definição de lucro tributável (conexão formal), reserva-se a si mesma a função de regular, com uma intensidade variável, aspectos determinados do balanço único. Podemos então dizer que existe um sistema de balanço único que é regulado em parte por normas formalmente integradas na lei comercial e em parte por normas formalmente integradas na lei fiscal¹². Esta função é designada pela doutrina italiana como “dependência inversa” (“dipendenza rovesciata”) o “heterointegração” do direito contabilístico pelo direito fiscal¹³. Chamemos a esta variante **sistema de conexão formal com regulação parcial da contabilidade comercial pelo direito fiscal**.

C) A lei fiscal prescinde de regular a elaboração das contas comerciais, aceitando que esta função fique reservada ao direito comercial¹⁴. Mas estabelece um processo de ajustamento ou correcção *a posteriori*, no qual são aplicadas normas contabilísticas próprias do direito fiscal. O resultado deste processo deverá ser um lucro expurgado dos critérios de qualificação, valoração e imputação temporal ou dos métodos considerados pelo legislador como incompatíveis com os princípios do direito fiscal e, portanto, um lucro apropriado para o fim da tributação (o lucro tributável). O ajustamento referido é realizado de forma extra-contabilística, o que significa que não se reflecte nas demonstrações financeiras válidas para efeitos comerciais. Significa isto que as contas e resultados que são apresentados aos investidores e aos credores não reflectem as normas fiscais para apuramento do lucro tributável¹⁵. Este é o sistema que vigora actualmente em Espanha, em França, em Itália e em Portugal. Chamemos a esta variante **sistema de conexão formal com ajustamento extra-contabilístico do lucro comercial**.

¹² Falamos em integração formal porque materialmente não poderíamos qualificar estas normas como comerciais nem como fiscais. Estas normas terão, sim, uma natureza materialmente híbrida, ou seja, serão ao mesmo tempo normas de direito comercial e de direito fiscal.

¹³ FALSITTÁ, G., *Il Bianco di Esercizio delle Imprese. Interrelazioni tra Diritto Civile e Diritto Tributario*, Giuffrè, Milão, 1985, pp. 32 e ss.; *Manuale di Diritto Tributario. Parte Speciale. Il Sistema delle Imposte in Italia* (segunda edição), CEDAM, Pádua, 2000, p. 170.

¹⁴ Este aspecto é designado na doutrina belga como “princípio da predominância do direito contabilístico sobre o direito fiscal” (DASSESE, M. e MINNE, P., *Droit Fiscal, Principes Généraux et Impôts sur les Revenues*, Bruyant, Bruxelas, 1990, p.599).

¹⁵ PICCINELLI, G., *op. cit.*, p. 78.

Descritas as características que consideramos essenciais ao modelo de alinhamento, uma última nota poderá ser útil para diferenciá-lo do modelo de desconexão. Refere-se ao carácter derogatório das normas fiscais, em relação com as normas da contabilidade comercial. Ao conferir ao lucro comercial o valor de elemento da base normativa, a lei fiscal remete para as normas da contabilidade comercial, e não para algumas normas contabilísticas em particular mas sim para a globalidade das normas contabilísticas¹⁶. As normas de contabilidade comercial passam assim a ser as normas que conduzem à determinação do elemento fundamental da base normativa. Mas, em aspectos particulares, o direito fiscal estabelece as suas próprias normas. Na maioria dos casos, as normas fiscais não têm um conteúdo contrário ao das normas contabilísticas comerciais, apenas restringindo a margem de apreciação ou o leque de opções deixados por estas normas. Contudo, há também casos em que as normas fiscais dispõem de forma contrária ao direito comercial. Em qualquer dos casos, estas normas contabilísticas fiscais devem considerar-se como derogatórias da norma geral de remissão¹⁷. Com a mesma competência que o legitima a remeter genericamente para as normas contabilísticas comerciais, o legislador fiscal afasta algumas dessas normas nos casos em que o considere necessário.

A última variante apontada – a que chamamos sistema de conexão formal com ajustamento extra-contabilístico do lucro comercial – é a situação mais comum no grupo dos países que adoptam o sistema de conexão mas é também a que oferece maiores dificuldades de identificação na prática. No entanto, estas dificuldades não resultam tanto das características essenciais do modelo mas sim sobretudo da forma como o legislador de cada país o verte na lei. Na realidade, o que ocorre frequentemente é que o legislador fiscal mistura elementos de vários modelos de um modo aparentemente arbitrário, resultando numa dificuldade acrescida em estabelecer com clareza o sistema que num dado ordenamento o legislador quis eleger para enquadrar a relação entre lucro comercial e lucro fiscal.

A origem dos dois modelos, se está por um lado relacionada com as características dos próprios sistemas jurídicos correspondentes – o sistema anglo-americano, muito baseado nos princípios e na acção dos tribunais na aplicação e construção dos mesmos princípios, e o sistema romano-germânico,

¹⁶Sobre este aspecto, cfr. **GARCÍA MORENO**, *op. cit.*, p. 93, em que o Autor caracteriza detalhadamente o mecanismo de remissão pelo qual se determina de forma indirecta o conteúdo da norma tributária. O Autor qualifica este mecanismo como “reenvio formal” ou simplesmente “reenvio”.

¹⁷ No mesmo sentido, **DASSESE, M. e MINNE, P.**, *op. cit.*, p. 599.

fundado numa forte proeminência da lei – tem também algo que ver com a evolução do contexto contabilístico nos dois grupos de países. Quer nos EUA, quer nos países europeus do sistema anglo-saxónico ou por ele mais influenciados, a elaboração teórica e prática da contabilidade conheceu desde cedo um acentuado desenvolvimento que não teve paralelo, no mesmo período de tempo, nos países do sistema continental. Na maioria destes países, quando se deu a introdução do imposto sobre os lucros da actividade comercial e industrial, não existia um corpo de normas contabilísticas ou sequer uma prática contabilística, consolidados pela prática profissional e garantidas na sua transparência pelos mecanismos de regulação de um mercado de capitais sólido, que pudessem oferecer ao legislador fiscal uma base suficientemente segura para a partir dela se determinar o lucro a tributar¹⁸. Com a tradição legalista que sempre caracterizou estes sistemas, foi natural ao legislador fiscal passar de imediato à produção de um conjunto de regras destinadas a regular a determinação da base tributável. Tal significa que, inicialmente, as normas fiscais relativas ao apuramento da base não tinham o carácter derogatório mencionado, porque também não se remetia para as normas contabilísticas. A consequência desta circunstância foi que a prática contabilística se desenvolveu nestes países à sombra das normas de carácter fiscal.

É ao longo das décadas de 80 e 90 passadas que nestes países de que estamos a falar os sistemas normativos contabilísticos se “emancipam” em relação ao sistema fiscal, em geral por uma adesão estreita aos sistemas contabilísticos anglo-americanos.

A opção que o legislador faz pelo sistema de balanço único, implicando este a conexão formal entre lucro comercial e base tributável, pode ser justificada por dois princípios de direito fiscal: o princípio de tributação do lucro real e o princípio de integração dos dois níveis de tributação do lucro empresarial – nas sociedades, através de imposto sobre as pessoas colectivas; e na titularidade dos sócios pessoas físicas, através do imposto pessoal sobre o rendimento (integração entre imposto de sociedades e imposto pessoal).

- O primeiro resulta do princípio genérico da capacidade contributiva. O legislador entende que o resultado contabilístico apurado para efeitos comerciais é o que melhor pode exprimir a grandeza

¹⁸ No mesmo sentido, cremos, **SALDANHA SANCHES, J. L.**, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 8. Sobre a evolução do Direito contabilístico e a sua relação com o Direito fiscal em Espanha, **GARCÍA – TORRES FERNÁNDEZ, M.J.**, *El Deber de Contabilidad en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2001, p.26; e **ALONSO CARRILLO, I.**, *Tratamiento Contable del Impuesto sobre Beneficios. Algunos Casos Particulares*, ICAC, Madride, 1996, p. 64.

do lucro real¹⁹. E é assim porque a determinação do lucro comercial se efectua através de um processo regulado pela lei com o propósito de proporcionar uma conciliação de interesses entre, por um lado, os gestores, interessados em dar uma determinada imagem da empresa e que são também as pessoas mais bem posicionadas para se apropriarem indevidamente de lucros; os sócios, interessados em receber a sua parte equitativa nos lucros e em impedir que os gestores se apropriem indevidamente de parte deles; os credores interessados em que gestores e sócios não se apropriem indevidamente de fundos necessários à solvência das dívidas; e finalmente potenciais investidores e financiadores, interessados em dispor de informação que lhes permita tomar decisões de investimento bem fundamentadas. Para assegurar a conciliação de todos estes interesses, o processo de determinação do lucro é sujeito a um controlo partilhado por todos os intervenientes mencionados, quer directamente, quer através da intervenção de organismos cuja função é garantir a regularidade do processo – os organismos reguladores dos mercados financeiros e os organismos de certificação e auditoria de contas, fundamentalmente²⁰. Este processo (compreendendo uma primeira fase, normativa, de elaboração de normas contabilísticas correspondentes a vários interesses e uma segunda fase, de execução, em que é assegurado o controlo das contas pelos vários interessados) é o que garante ao legislador fiscal que o resultado apurado através da contabilidade financeira é o mais próximo possível do “lucro real”.

- O segundo princípio tem na base uma finalidade de coerência. Dado que o apuramento dos dividendos a distribuir se faz com base na contabilidade comercial – *i.e.*, o que é distribuído aos sócios é o lucro comercial – e uma vez que se admite que a tributação dos lucros distribuídos (dividendos) deverá ser integrada com a tributação dos lucros primários²¹, não seria lógico que uma parte destes lucros fosse tributada em imposto de sociedades e outra não o fosse; ou que, ao contrário, se tributem montantes não considerados pelo direito comercial como lucros distribuíveis. Assim, a existência de uma correspondência entre os critérios que serviram de base ao apuramento do lucro comercial e aqueles sobre os quais se determina o lucro tributável justificar-

¹⁹ Neste sentido, **FALSITTÁ, G.**, *Manuale...*, *cit.*, p. 166; e **CASTRO TAVARES, T.**, *op. cit.*, p. 31.

²⁰ **SALDANHA SANCHES, J. L.**, *op. cit.*, p. 15; **MACDONALD, G.**, *op. cit.*, p. 485.

²¹ No ordenamento português, esta integração é efectuada através do mecanismo de isenção parcial contido no artigo 40^a-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

se-ia pela necessidade de manter uma correspondência entre os valores dos lucros distribuíveis e do lucro sujeito a imposto²².

O sistema do alinhamento deve pois ser considerado, e os seus limites estabelecidos, tendo em conta, antes de mais, estes princípios em que se funda. Ao estabelecer uma conexão formal entre base tributável e lucro comercial, a lei veda a possibilidade de manter dois sistemas de contabilidade com fins comerciais e fiscais. E com isto, a lei vincula o apuramento do lucro tributável às opções contabilísticas que o sujeito passivo fez na sua contabilidade comercial²³. Quer isto dizer que, quando a norma contabilística permite várias opções ou deixa uma margem de discricionariedade quanto ao tratamento contabilístico a dar a um determinado facto financeiro, o direito fiscal deve, estabelecer uma regra de vinculação às opções feitas na contabilidade comercial, sob pena de se passar a um sistema de duplo balanço. A esta vinculação chama a doutrina anglo-saxónica o princípio da “financial conformity”²⁴.

Esta vinculação é, em nossa opinião, um corolário lógico do modelo. Aceitar que o sujeito passivo opte por critérios de qualificação, valoração e imputação temporal e por métodos contabilísticos diferentes daqueles que adoptou na contabilidade comercial, é reconhecer-lhe a possibilidade de elaborar dois balanços ou duas demonstrações de resultados diferentes, uma para fins comerciais outra para fins fiscais. É evidente que a lei pode permitir esta possibilidade mas, ao fazê-lo, institui um sistema de duplo balanço e não existirá nesse caso conexão formal, ainda que a lei afirme o contrário.

Mas esta vinculação tem um efeito prático que é, teoricamente, indesejado pelo legislador fiscal. É que o sujeito passivo, orientado pelo desejo legítimo de minimizar a sua carga fiscal, passará a adoptar na contabilidade comercial os critérios e métodos que lhe forem mais favoráveis para a determinação do lucro fiscal. Este efeito aparece por vezes referido na doutrina italiana como fazendo parte do mecanismo já descrito da “*dependência inversa*”²⁵. Em nossa opinião, devem distinguir-se

²² **GARCÍA MORENO, V. A.** (*op. cit.*, p. 82), reconhecendo esta mesma exigência de coerência, recondu-la ao princípio de capacidade económica, o que justifica com o argumento de que o fundamento do imposto de sociedades é o de submeter a tributação o rendimento eventualmente distribuível aos sócios, o qual se determina com base nas demonstrações financeiras elaboradas e aprovadas para efeitos comerciais.

²³ Este aspecto de vinculação do apuramento do lucro fiscal não apenas às normas da contabilidade comercial mas também às valorações, qualificações e outros juízos efectuados pelo contribuinte na contabilidade comercial é o que se designa na doutrina italiana por “*dipendenza*” (**FALSITTÁ, G.**, *Manuale...*, *cit.*, p. 165.

²⁴ Sobre o conceito de “financial conformity” ver **McCOURT, P.** y **RADCLIFFE, G.**, “*Les relations fiscalité-comptabilité*” in *France: a model for Europe?*, *British Tax Review*, 5 (1995), pp.461-483.

²⁵ **PICCINELLI, G.**, *op. cit.*, p. 81, onde o Autor afirma que “soprattutto al fine di contenere la pressione fiscale, la normativa

rigorosamente os dois efeitos. Entendemos que o termo “*dependência inversa*” deve reservar-se para um efeito produzido pela lei fiscal ou pela lei comercial e que consiste em permitir, em certos casos, a preterição das normas contabilísticas comerciais em favor das normas fiscais, na elaboração da contabilidade comercial²⁶. Uma vez que se trata de preterir a aplicação de normas jurídicas preceptivas não poderia ser de outro modo.

Diferente do efeito mencionado, que é um efeito colateral não desejado pelo legislador, é a situação em que a norma fiscal prevê, para um dado facto financeiro, um tratamento mais favorável do ponto de vista da tributação do que aquele que decorre das normas contabilísticas. Mas faz depender a aceitação deste tratamento no plano fiscal da adopção do mesmo tratamento na contabilidade comercial. É o que acontece em vários países com as amortizações aceleradas de imobilizado, que a lei fiscal admite sob a condição de que as mesmas amortizações sejam efectuadas na contabilidade comercial²⁷. É o que acontece também, apenas para dar outro exemplo também comum em muitos países da UE, com o regime sobre as mais-valias emergentes de operações de fusão. Muitas vezes, a lei fiscal que isenta as mais-valias no momento da fusão exige, para a aplicação desse regime de isenção, que os elementos patrimoniais objecto de transmissão sejam inscritos na contabilidade da sociedade adquirente com os mesmos valores que tinham na contabilidade da sociedade transmissora²⁸.

Este aspecto aparece também por vezes integrado no conceito de “*financial conformity*”²⁹ mas, em nossa opinião, há que distinguir as duas situações e esta distinção é o que nos permitirá distinguir os limites de cada modelo. Repare-se que, em ambos os exemplos referidos, o mesmo efeito poderia ser obtido através de uma correcção extra-contabilística (de acordo com o sistema da variante C do modelo de conexão) o que prova que o aspecto em causa não é essencial ao modelo de conexão. O que temos nestes casos são situações de *heterointegração do direito contabilístico pelo direito fiscal* (a lei fiscal

tributaria giunge a influenzare la redazione del bilancio d’esercizio”.

²⁶ Cremos ser com este sentido que o termo é utilizado por **FALSITTÁ, G.**, em *Manuale...*, cit., p. 170: “... l’effetto di norme tributarie che legittimano... il soggetto a tenere nela redazione del bilancio una condotta non prevista dala normativa civilística”.

²⁷ Note-se que a lei portuguesa vai mais longe, ao determinar, no artigo 1º, nº3 do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro (Regime das Reintegrações e Amortizações) que as “reintegrações e amortizações só sejam aceites para efeitos fiscais quando contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam”.

²⁸ É o regime que se contém, no ordenamento português, no artigo 68º, nº3, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

²⁹ **FREEDMAN, J.**, op. cit., p. 438.

assume a função de regular aspectos da contabilidade financeira que vão servir de base à elaboração do balanço único), e corresponde a uma opção do legislador fiscal por um **sistema de conexão formal com regulação parcial da contabilidade financeira pelo direito fiscal** (variante B do modelo de conexão). O que é que pode justificar esta atitude do legislador fiscal? O mesmo princípio, já referido, de integração entre imposto de sociedades e imposto pessoal, ou de coerência entre o valor dos lucros distribuídos o distribuíveis e o lucro tributado em imposto de sociedades. O legislador procura deste modo assegurar que o lucro fiscal não se afasta substancialmente do lucro comercial³⁰.

Seja como for, interessa sublinhar esta importante diferença: enquanto a regra da “financial conformity” é a essência do modelo de conexão, de tal modo que se poderia dizer que ou temos um modelo de “financial conformity” ou temos um modelo de duplo balanço, já os mecanismos de heterointegração não são indispensáveis ao modelo. Em alguns casos (como o português) não encontramos mesmo nenhuma justificação para eles e só podem ser explicados como uma reminiscência do sistema anterior ao actual, em que o direito fiscal assumia como normal a função de complementar a regulação do balanço.

Finalmente, notamos que pode ser extremamente difícil distinguir o modelo de desconexão de um modelo de conexão com ajustamento extra-contabilístico do lucro comercial (variante C), sobretudo quando há um grau de intensidade de regulação elevado por parte do direito fiscal.

Poder-se-á verificar a seguinte situação: o direito fiscal estabelece que a determinação do lucro fiscal é feita a partir do lucro comercial (“financial conformity”); mas em seguida regula exhaustivamente a periodização dos custos e dos proveitos, a valorimetria das existências, os custos de amortização, as provisões, o cálculo de mais-valias, etc.

Nesta situação põem-se duas ordens de problemas. A primeira é que, na falta de uma disposição expressa em que o legislador fiscal afirme que as correcções se devem fazer de forma extra-contabilística, o contribuinte pode ser levado tomar aquelas normas do direito fiscal como obrigatórias para a contabilidade comercial. Este problema deve resolver-se com um clarificação em termos precisos, por parte do legislador fiscal, sobre a relação que se estabelece com a contabilidade financeira, o que não se constata na maior parte dos casos.

³⁰ Segundo **MONTI. A.**, (*op. cit.*, pp. 31 e ss.), esta mesma razão seria a que explicaria a subsistência no ordenamento italiano, de um princípio pelo qual o lucro civilmente disponível não pode resultar superior ao lucro fiscalmente relevante.

A segunda é de carácter mais teórico e mais complexa. Quando o grau de intensidade da regulação fiscal é muito elevado, faz sentido manter a distinção entre sistema de balanço único e sistema de duplo balanço? Sob uma aparente conexão formal não poderemos estar na presença de um sistema de independência? Para nós, pode e deve manter-se a distinção com base no aspecto da “financial conformity”. Se, nos casos em que a lei fiscal nada diz e a norma contabilística permite mais do que uma opção de tratamento, o contribuinte fica vinculado, no apuramento do lucro fiscal, à opção que fez na contabilidade financeira, estamos perante um sistema de conexão. Só se puder fazer outra opção – e essa possibilidade tem que ser estabelecida de forma inequívoca – estaremos perante um sistema de desconexão.

