

## REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO EMPRESARIAL (II PARTE)

N. AGUIAR, CIJE (Centro de Investigação Jurídico-económica da Faculdade de Direito do Porto); e Instituto Politécnico de Bragança

J. C. LOPES, (Instituto Politécnico de Bragança)

### Abstract

In this paper, the authors analyze simplified schemes of income taxation in Italy, Germany, France and the USA. For each case, the analysis focuses on whether the tax base, by means of the simplified taxation scheme, is still formed by real income or by some other economic fact, which can work as an income proxy for taxation purposes but is not income. As simplified schemes of income taxation often consist in simplified forms of accounting for small and medium businesses, these are also analyzed and briefly compared. The authors' main purpose is to stress the differences between simplified systems in which small taxpayers are taxed on deemed income and simplified systems in which small taxpayers are taxed on real income but are allowed to calculate their real income through a simplified method of accounting, either in its formal or substantive aspects.

### Resumo

Neste artigo, os autores analisam várias formas de tributação simplificada do rendimento vigentes em Itália, Alemanha, França e EUA. Para cada caso, a análise visa fundamentalmente mostrar se a base do imposto, no regime simplificado, é formada pelo rendimento real ou por qualquer outro facto económico, que é tomado como um índice do rendimento mas não é o rendimento. Uma vez que, frequentemente, a simplificação reside numa forma simplificada de contabilidade facultada como opção às pequenas e médias empresas, estas formas de simplificação da contabilidade são sumariamente descritas e comparadas. O principal objectivo dos autores é o de sublinhar as diferenças que existem entre sistemas simplificados em que os pequenos contribuintes são tributados com base num rendimento presumido e os sistemas simplificados em que os contribuintes são tributados sobre o rendimento real mas é-lhes permitido calcular o rendimento real com base num método simplificado de contabilidade, quer nos seus aspectos formais quer nos seus aspectos substantivos.

**Nota introdutória:** Na I Parte deste artigo, analisamos o conceito de avaliação *indirecta* da base tributável e concluímos que os regimes *simplificados de tributação*, como o previsto no artigo 53º do CIRC, não podem ser qualificados como métodos de avaliação indirecta. Concluímos também que o artigo 53º, ao prescrever que o “lucro tributável” se determina mediante a aplicação de um coeficiente fixado pela lei ao valor dos proveitos, estabelece um imposto sobre o *lucro presumido*, sendo com esta natureza que deve ser apreciada a questão da constitucionalidade do mesmo. Na II Parte deste artigo, analisam-se alguns regimes especiais de tributação do lucro no direito comparado, no sentido de avaliar em que medida a tributação de um *lucro presumido* é uma solução partilhada pelos sistemas fiscais actuais e de traçar um quadro das soluções possíveis.

## Índice

### II. Alguns regimes de *simplificação* no âmbito da tributação do rendimento empresarial no direito comparado.

1. O regime especial das pequenas empresas no Direito italiano
2. O regime da determinação simplificada do lucro no direito alemão
3. O sistema francês
4. Tributação simplificada do lucro nos EUA
  - 4.1. O *Alternative Minimum Tax* norte-americano
  - 4.2. O método de contabilidade de caixa

### III. Conclusões

## Alguns regimes de *simplificação* no âmbito da tributação do rendimento empresarial no direito comparado.

### O regime especial das pequenas empresas no Direito italiano

No ordenamento italiano, encontramos como traço permanente na tributação do lucro empresarial, a divisão entre “os entes tributáveis com base no balanço” e os sujeitos passivos que não são tributáveis com base no balanço. Esta separação encontra-se já na lei de 1878 do imposto sobre a riqueza mobiliária, manter-se-á nas leis de 1958 e de 1973 e encontra-se igualmente no actual texto *unico delle imposte sui redditi*, de 1986<sup>1</sup>. Nesta última lei, aliás, o legislador ensaiou algumas fórmulas inovadoras de tributação simplificada que, contudo, foram rapidamente abandonadas reduzindo-se de novo o sistema àquela dualidade ancestral.

O direito italiano actual prevê um regime especial de tributação do rendimento para pequenas empresas (*emprese minori*), aplicável às empresas em nome individual e às sociedades de pessoas, que no ano anterior tenham obtido um volume de proveitos não superior a 309 847,14 euros, no caso de actividades de prestação de serviços, e de 516 456,9 euros para as restantes actividades. Este regime especial assenta no afastamento, em relação às empresas abrangidas, de todas as disposições fiscais relativas à obrigação de elaborar contas anuais. Para apreender com precisão a feição desse regime

---

<sup>1</sup> Artigo 66º do *Testo unico delle imposte sui redditi*, D.P.R. 22-12-1986 n. 917.

importa, pois, partir de uma visão, ainda que sumária, de quais são, no âmbito da tributação do rendimento, estas normas referentes à elaboração de um balanço anual.

Em primeiro lugar, o direito fiscal italiano estabelece a obrigação de elaborar e submeter ao fisco um *bilancio* anual<sup>2</sup>, juntamente com a declaração de rendimento e de liquidação de imposto. Existe, portanto, uma obrigação de fonte tributária de elaborar e apresentar balanço. No entanto, este balanço é o balanço civil<sup>3</sup>, isto é, a lei fiscal não pretende que seja elaborado um balanço especial para efeitos fiscais, mas confere uma obrigatoriedade de carácter tributário à apresentação do próprio balanço civil. Os contribuintes abrangidos pelo regime das pequenas empresas não estão abrangidos por esta obrigação, o que significa que, ao não elaborarem ou apresentarem um balanço anual, não incumpem qualquer norma de carácter tributário.

Em segundo lugar, segundo o regime geral, a lei tributária estabelece uma relação do tipo *dependência-prejudicialidade* entre o cálculo do rendimento tributável e o balanço comercial<sup>4</sup>. Esta relação, no direito italiano, traduz-se fundamentalmente na impossibilidade de deduzir componentes negativos do rendimento que não tenham sido incluídos, como custos ou perdas, na conta de resultados apresentada e aprovada para efeitos civilísticos<sup>5</sup>.

Afastadas estas disposições, a lei fiscal estabelece para esta categoria de sujeitos passivos um regime especial no que diz respeito a obrigações contabilísticas<sup>6</sup>. Assim, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime das pequenas empresas estão dispensados de manter os livros diário e de inventários, o

<sup>2</sup> O *bilancio* corresponde, no direito italiano, ao conjunto das demonstrações financeiras de fim de exercício, incluindo tanto o que actualmente em Portugal se designa como *balanço* como a *conta de resultados*.

<sup>3</sup> Por todos, **TESAURO, F.**, *Istituzioni de diritto tributario*, Vol. 2 Parte speciale, UTET, Turín, 1990, p. 56.

<sup>4</sup> **ZIZZO, G.**, *Il Reddito d'impresa*, in **FALSITTA, G.** (dir.), *Manuale di Diritto Tributario*, Pádua, 2000, p. 166.

<sup>5</sup> A relação normativa entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade mercantil no direito italiano constitui uma questão controvertida para a doutrina italiana que, estando de acordo quanto à existência de uma relação do tipo *dependência-prejudicialidade*, não tem logrado unanimidade em extrair do direito positivo normas objectivas sobre o alcance daquela relação. As duas principais teses mais sobre este assunto são representadas por **FALSITTA, G.**, do qual se pode ver, por exemplo, *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Giuffrè, Milán, 1985, e **MAZZA, G.**, *Interrelazioni e interferenze tra bilancio d'esercizio e dichiarazione fiscale*, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, núm. 6, 1974, pp. 993-1001. Para uma discussão sobre o assunto, **AGUIAR, N.**, *La relación entre la determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil*, Tese de doutoramento, Universidade de Salamanca, Salamanca, 2006.

<sup>6</sup> Artigo 18 do *Decreto del Presidente de la Repubblica* n. 600/1973.

razão e os registos de existências. Devem manter os registos contabilísticos requeridos para efeitos de IVA, nos quais devem fazer-se constar:

- Um registo permanente tanto das operações sujeitas como das operações não sujeitas àquele imposto (salários, juros passivos, taxas de licenciamento);
- O valor apurado no final do ano para o inventário de existências;
- Também no final do ano, os registos necessários para o apuramento do rendimento tributável: acréscimos e diferimentos, facturas a emitir e a receber, mais-valias e menos-valias, provisões, perdas, gratificações aos administradores, participações nos lucros; gastos de utilidade social, amortizações, contribuições para fundos de pensões e custos plurianuais;
- Também no final do ano, os custos globais com remuneração de trabalho dependente.

Além deste registo designado “registo IVA”, adaptado para efeitos fiscais, os contribuintes devem manter ainda um registo dos bens amortizáveis.

No âmbito do regime que vimos analisando, o lucro tributável é formado pela diferença entre os proveitos e os custos do exercício, determinados com base na contabilidade levada a cabo nos termos descritos anteriormente. Para o apuramento desta diferença, devem ser respeitados os princípios do *acrécimo (competenza)*<sup>7</sup> e da *consistência*. Devem ainda ser observadas as normas gerais relativas aos critérios de identificação de activos e aos critérios de valorimetria. Assim, para a determinação do lucro destas empresas<sup>8</sup>, incluem-se nos proveitos as vendas, os dividendos recebidos, os juros activos e os rendimentos imobiliários. Ao montante assim calculado são dedutíveis todas as “despesas documentadas” suportadas no exercício. Esta diferença é aumentada pelo valor das existências finais e deduzida pelo valor das existências iniciais. O montante obtido é finalmente acrescido das mais-valias realizadas e dos ganhos extraordinários e diminuído pelas menos-valias realizadas e pelas perdas extraordinárias. É admitida a dedução de quotas de amortização sob a condição de que a empresa mantenha um registo dos activos amortizáveis<sup>9</sup>. Não são dedutíveis as afectações de capital a fundos, excepto tratando-se de fundos de aposentação e previdência.

<sup>7</sup> SANTESSO, E. e SÒSTERO, U., *Principi Contabili per il Bilancio d'Esercizio*, 3ª ed., Milão, 2001, pp. 35 e ss..

<sup>8</sup> ZIZZO, G., *op. cit.*, p. 309.

<sup>9</sup> Sobre o ponto, PIETRO, A., *Il Reddito delle Imprese Minori*, in UCKMAR, *Il Reddito di Impresa nel Nuovo Testo Unico*,

Vemos pois, que o rendimento tributável segundo o regime das pequenas empresas, no direito italiano, não diverge substantivamente daquele que se tributa no regime normal. Com efeito, resulta do que dissemos anteriormente que os critérios de qualificação dos factos financeiros como custos ou proveitos, de imputação temporal e de valoração são fundamentalmente os mesmos nos dois regimes. A única excepção relevante poderá ser a referente às provisões para riscos de cobrança duvidosa, não dedutíveis no regime das pequenas empresas.

Concluimos assim que as diferenças fundamentais entre os dois regimes se situam ao nível da organização formal da contabilidade e sobretudo ao nível da classificação. Em vez de uma classificação complexa e laboriosa dos factos patrimoniais segundo as normas contabilísticas gerais, o registo contabilístico assenta numa divisão simples entre custos e proveitos.

### **O regime da determinação simplificada do lucro no direito alemão**

No direito alemão, os empresários que não se encontrem legalmente obrigados e que além disso não optem livremente por manter contabilidade organizada e apresentar um balanço anual elaborado de acordo com a regulamentação legal, ficam abrangidos pelo regime de “determinação simplificada do lucro”<sup>10</sup>, regulado através do artigo 4º parágrafo terceiro da *EStG* alemã.

A principal finalidade deste regime consiste em simplificar a determinação do lucro por comparação com o regime geral, em que o lucro é determinado segundo as normas da contabilidade mercantil<sup>11</sup>. Assim, de acordo com a disposição citada, o lucro determinado neste regime é formado pela diferença entre os *pagamentos* e os *recebimentos* relacionados com a actividade empresarial

---

Pádua, 1988, p. 646.

<sup>10</sup> Vereinfachte Gewinnermittlung

<sup>11</sup> O artigo 5º, número 1 da *EStG* alemã dispõe que “as empresas que estejam obrigadas a manter uma contabilidade e a apresentar balanço regularmente (...) devem realizar uma quantificação do seu património no final do ano económico, de acordo com os princípios fundamentais do direito comercial relativos a uma contabilidade ordenada”. A generalidade da doutrina entende esta referência aos princípios do direito comercial relativos a uma contabilidade ordenada (*handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*) como uma remissão global para o direito contabilístico mercantil (sobre este pode ver-se, por exemplo, **MATHIAK, W.**, § 5, em **KIRCHOF/SÖHN, Einkommensteuergesetz-Kommentar**, 1991.

(*Betriebsausgaben e Betriebseinnahmen*). Significa isto que, ao invés de se imputarem no momento em que é economicamente gerado o proveito ou o custo, os componentes do rendimento são reconhecidos no momento em que se verifica o fluxo financeiro correspondente. O lucro tributável é calculado, portanto, no regime de “determinação simplificada”, segundo uma *base de caixa*<sup>12</sup>, ou seja, segundo um critério de acordo com o qual os proveitos são imputados no momento do recebimento da prestação financeira respectiva (*Zuflussprinzip*) e os custos são imputados no momento do pagamento da prestação financeira respectiva (*Abflussprinzip*).

Se no caso do direito italiano pudemos constatar que o regime fiscal de tributação do lucro das pequenas empresas consistia fundamentalmente numa significativa simplificação dos aspectos da *organização formal* da contabilidade e do sistema de classificação, mas não implicando diferenças substantivas na definição da base tributável, *i.e.*, quanto ao conceito de lucro ou de rendimento que serve de base à tributação, já no direito alemão vemos que, para além de uma simplificação dos aspectos da organização formal da contabilidade, que também ocorre, o regime de determinação simplificada do lucro, ao estabelecer uma base de caixa como critério geral de imputação temporal dos factos patrimoniais, implica uma diferença substancial, em relação ao regime normal, ao nível do próprio conceito de lucro que serve de base ao imposto. No entanto, esta diferença diz respeito unicamente, como já referimos, à imputação temporal dos factos patrimoniais. À parte o afastamento do princípio da competência económica (substituição de uma *base de acréscimo* por uma *base de caixa*), o conceito de lucro no regime de “determinação simplificada” é coincidente com o conceito de lucro no qual se baseia o regime geral<sup>13</sup>, o que significa que, no longo prazo, as diferenças anuais resultantes dos dois critérios de imputação temporal se anulam, devendo obter-se, no final de uma série de anos, um lucro global equivalente.

Esta igualdade, à qual se chega no final de uma série de anos, entre o lucro calculado segundo uma base de acréscimo e o lucro calculado segundo uma base de caixa, constitui no direito alemão um princípio jurídico, designado *princípio da igualdade do lucro total*<sup>14</sup>, que se traduz na obrigatoriedade de

<sup>12</sup> TIPKE, K./ LANG, J., *Steuerrecht*, 18ª ed., Colónia, 2005, p. 706.

<sup>13</sup> TIPKE, K./ LANG, J., *op. cit.*, p. 706.

<sup>14</sup> *Gesamtgewinnlichkeit* ou *gleichen Totalgewinn*.

interpretar os conceitos legais relativos à determinação do lucro de maneira igual em ambos os regimes fiscais e de integrar as lacunas das normas legais com base nos conceitos da contabilidade comercial<sup>15</sup>.

O conceito de lucro, nas duas situações, é o de *rendimento-acrécimo*, segundo o qual o lucro (ou perda) é dado pela diferença entre os valores do património no início e no final do período tomado em consideração. Assim, são considerados componentes do lucro, no regime simplificado, quando recebidos, os rendimentos relacionados com a venda de património e os rendimentos de qualquer espécie, incluindo juros, provenientes de activos patrimoniais.

A opção por um *critério de caixa* para a imputação dos factos económicos tem como única finalidade simplificar a determinação do lucro tributável. Por esta razão também, a generalidade das operações são imputadas com base em movimentos de dinheiro (*Prinzip der Geldrechnung*)<sup>16</sup>. Só em casos excepcionais, quando se esteja perante alterações quantitativas do património sem que se verifique um fluxo financeiro correspondente, este princípio é afastado, podendo então ser considerados, como componentes do lucro, direitos, obrigações, encargos e entradas ou saídas em espécie.

Não são considerados no apuramento do lucro quaisquer “acrécimos e diferimentos” (*durchlaufende Posten*), o que significa incluir no exercício fiscal aqueles pagamentos ou recebimentos efectuados no mesmo exercício mas que têm a sua competência económica em exercícios posteriores e não incluir aqueles que, não efectuados no exercício, têm neste a sua competência económica. Assim, por exemplo, são relevantes para a determinação do lucro, no exercício no qual ocorrem, os adiantamentos por conta de honorários.

Estão contudo previstas algumas excepções ao princípio de caixa. No que diz respeito aos custos relativos a imobilizações, o regime simplificado não diverge significativamente das regras gerais. O custo de aquisição ou fabrico dos bens sujeitos a depreciação e cujo período de utilização se prolonga por mais de um ano, é distribuído ao longo dos anos de utilização. Em contrapartida, não é considerada na determinação do lucro a depreciação do valor das existências.

<sup>15</sup> TIPKE, K./ LANG, J, *op. cit*, p. 706.

<sup>16</sup> *Prinzip der Geldrechnung* (TIPKE, K./ LANG, J, *op. cit*, p. 707).

## O sistema francês

No direito francês, a par do regime geral do imposto sobre os lucros industriais e comerciais, designado “regime real normal”, existem dois regimes especiais para pequenas empresas: o “regime real simplificado” e o “regime das micro-empresas”<sup>17</sup>. Os dois regimes são de aplicação voluntária<sup>18</sup>.

### a) “Regime das micro-empresas”

O “regime das micro-empresas” é um regime de tributação de carácter forfetário. São abrangidas por este regime as empresas cujo volume de vendas anual não exceda os 27 mil euros, sendo este limite aumentado para 76 300 euros no caso das empresas que se dediquem ao comércio de retalho e ao fornecimento de serviços de alojamento.

Para esta categoria de empresas, a base tributável é determinada aplicando-se ao volume de vendas um abatimento de 72 por cento para as actividades de comércio de retalho e de prestação de serviços de alojamento, e de 52 por cento para as restantes actividades, sem que estes abatimentos possam, em qualquer dos casos, ser inferiores a 305 euros. Ao resultado assim calculado, são somadas as mais-valias ou menos-valias provenientes da “cessão de activos afectados à exploração”, calculadas nos termos do regime geral de tributação dos lucros.

### b) “Regime real simplificado”

O “regime real simplificado” aplica-se às empresas de prestação de serviços cujo volume de vendas seja inferior a 230 000 euros; às empresas de venda a retalho, de serviços de restauração e bebidas e de serviços de alojamento cujo volume de vendas seja inferior a 763 000 euros; e ainda às

<sup>17</sup> Artigo 50-0 *Code Général des Impôts*.

<sup>18</sup> Tanto o regime *das micro-empresas* como o regime *real simplificado* são elementos tradicionais do direito fiscal francês, remontando a criação do primeiro a 1914 e a do segundo a 1970 (*décret* nº 70-910 de 5 de Outubro, aprovado em execução da *loi* nº 69-1161 de 24 de Dezembro de 1969). Em particular sobre a evolução deste último, **TROTABAS, L.**, e **COTTERET, J-M.**, *Droit Fiscal*, 4ªed., Paris, 1980, pp. 213 e ss.



empresas às quais seja aplicável o regime das micro-empresas e que optem pelo “regime real simplificado”.

Como a própria designação indica, este é um imposto sobre o lucro *real*. A base tributável corresponde à diferença entre os custos e os proveitos, sendo que são qualificados como custos e proveitos todos os que são considerados como tal no regime geral de tributação. A simplificação reside, tal como nos casos anteriores, no método de reconhecimento dos componentes do lucro.

Este reconhecimento obedece, no caso francês, a regras diferentes das que analisamos nos casos anteriores. Tal como no ordenamento alemão, os custos e os proveitos são, como regra geral, imputados aos resultados atendendo aos fluxos de caixa, *i.e.*, aos recebimentos e pagamentos<sup>19</sup>, devendo também ser registados na contabilidade, diariamente, apenas estes recebimentos e pagamentos. No entanto, no final do exercício, devem ser “reconhecidos as dívidas e os créditos”, com excepção dos custos relativos a “fornecimentos e serviços gerais”<sup>20</sup> que são pagos regularmente e cuja periodicidade não seja superior a um ano.

Para além destas regras gerais relativas ao reconhecimento temporal dos componentes do lucro, e no que diz respeito aos aspectos materiais da contabilidade, o *code général des impôts* estabelece ainda as seguintes regras principais: as existências são valoradas pelo preço de aquisição, ou, quando inferior, pelo valor de mercado corrente na data do fecho do exercício. No entanto, por opção do sujeito passivo, as existências poderão ainda ser valoradas segundo um método forfetário de acordo com taxas fixadas oficialmente. Os custos relativos ao consumo de combustíveis relacionado com “deslocações profissionais” podem também ser imputados ao lucro numa base forfetária, de acordo com as taxas publicadas oficialmente. Os “gastos gerais pagos em espécie” (como os títulos de refeição, de estacionamento ou de combustível) não têm de ser justificados até ao maior dos valores entre o montante

---

<sup>19</sup> O regime *real simplificado* foi criado pela Lei de Finanças para 1970 (*loi* nº 69-1161 de 24 de Dezembro de 1969) a qual autorizou o governo francês a definir as regras deste regime por meio de um *décret*, e foi efectivamente definido pelo *décret 70-910* de 5 de Outubro de 1970. A matéria foi considerada, pois, desde o início, como pertencendo à esfera dos regulamentos e não da lei formal. Isto explicará o facto de que o regime *real simplificado* não se encontra definido no *code général des impôts*, mas resulte quer das várias alterações ao mencionado *décret*, quer de numerosas instruções administrativas. No entanto, o regime actual foi essencialmente decalcado a partir do regime especial de tributação das empresas agrícolas, previsto no artigo 74 CGI, sendo muito similar a este.

<sup>20</sup> *Frais généraux*.

de 1 por mil do volume de negócios efectuado ou 152 euros. Finalmente, os contribuintes colocados neste regime estão ainda autorizados a deduzir provisões e amortizações nos termos aplicáveis no regime geral<sup>21</sup>.

Tendo em conta estas regras, e referindo-nos apenas aos aspectos contabilísticos materiais do *regime real simplificado*, podemos afirmar que o sistema francês, consistindo também, como nos casos anteriores, num sistema de contabilidade simplificada, não assenta num princípio de *caixa*, mas no que em contabilidade se designa como uma *base de caixa modificada*. Este, embora atendendo fundamentalmente aos fluxos de caixa, reconhece as contas de inventário, tendo em conta a depreciação do valor das existências, as dívidas e créditos (contas “a receber” e “a pagar”), as depreciações do imobilizado corpóreo e provisões.

O *regime real simplificado* visa também simplificar os aspectos formais ou de organização da contabilidade. Desde logo, os contribuintes abrangidos por este regime mantêm, ao longo do ano, uma contabilidade de *caixa*, devendo registar no *livro-diário* apenas os pagamentos e os recebimentos, e não, como numa contabilidade de base de *acrécimo*, os factos que economicamente gerariam os custos e proveitos respectivos. As dívidas e créditos, como já foi referido, apenas têm de ser reconhecidos no final do exercício. A dispensa de justificação, até aos limites estabelecidos, de “custos gerais pagos em espécie”, a dispensa de utilização de contas de *acrécimos e diferimentos* para custos relativos a fornecimentos e serviços, a imputação dos combustíveis numa base forfetária, traduzem-se por sua vez em simplificações também ao nível da contabilidade formal. Para além do *livro-diário*, os contribuintes do regime simplificado devem elaborar no final do exercício um balanço e uma demonstração de resultados segundo um esquema simplificado, um mapa de imobilizações, amortizações e mais-valias e menos-valias, um mapa de provisões e de perdas reportáveis e uma demonstração do valor acrescentado durante o exercício.

Dentro do *regime real simplificado*, para as empresas individuais, a lei prevê ainda a possibilidade de optarem por um sub-regime de contabilidade *super simplificada*, de acordo com o qual

---

<sup>21</sup> Artigo 38 sexdecies RB, *Code Général des Impôts Annexe 3*.

os contribuintes ficam apenas obrigados a manter os registos contabilísticos actualizados numa base trimestral.

## **Tributação simplificada do lucro nos EUA**

### ***O Alternative Minimum Tax norte-americano***

Nos EUA, foi criado em 1969 o *Alternative Minimum Tax* (AMT). Pode dizer-se que se trata de um imposto adicional ao imposto ordinário sobre o rendimento, tanto das pessoas singulares como das pessoas colectivas, uma vez que o quantitativo do imposto é fixado em função da base própria do imposto, calculada de acordo com regras próprias, mas também em função do imposto pago pelo contribuinte no regime normal, em termos que adiante se explicitarão melhor<sup>22</sup>.

Trata-se de um imposto cujos aspectos quantitativos são de grande complexidade, mas cuja lógica de funcionamento é extremamente simples. O AMT foi criado com um propósito específico e explícito de evitar que contribuintes de elevados rendimentos lograssem eximir-se ao pagamento de qualquer imposto ou pagar um imposto muito reduzido, através de uma utilização planeada das deduções e benefícios fiscais, por se ter constatado que havia um grande número de contribuintes com os quais se verificava esta situação.

O funcionamento do imposto pode esquematizar-se do seguinte modo:

1. O contribuinte, pessoa física ou pessoa colectiva, deve começar por calcular o seu imposto sobre o rendimento de acordo com o regime ordinário (*regular tax*) efectuando todas as deduções e utilizando todos os benefícios fiscais a que tenha direito;

---

<sup>22</sup> Sobre o AMT norte-americano pode ver-se por exemplo, **GAFFNEY, D. J.**, e **SAFTNER, D. V.**, *The Corporate AMT in Review*, The CPA Journal, Vol. 71, n. 10, 2001, pp. 64-67. Numa análise de direito comparado, ver ainda o estudo de **ROZAS VALDÉS, J. A.**, *La Simplificación de bases imponibles en los EE.UU.*, Crónica tributaria, nº 120, 2006, pp. 157-182.

2. De forma totalmente independente, calcula de novo o seu rendimento, mas agora de acordo com as regras do AMT. Na fase de apuramento do rendimento tributável, os dois impostos – o *regular income tax* e o AMT – funcionam de forma totalmente autónoma. A diferença entre os dois regimes, quanto à determinação do rendimento, reside em que, no AMT, são suprimidas todas as deduções (à base) por benefícios fiscais e algumas outras deduções que não têm a natureza de benefícios fiscais;

3. Apurado o rendimento segundo as regras específicas do AMT, a lei estabelece “mínimos isentos” para distintas categorias de contribuintes (para as sociedades, o valor do mínimo isento é de \$40 000). A diferença entre o rendimento calculado para o AMT e o mínimo isento constitui a base tributável do AMT<sup>23</sup>;

4. À base tributável assim calculada são aplicadas taxas segundo dois escalões de rendimento (as taxas aplicáveis em 2006 são de 26 por cento para um montante de rendimento até \$175,000 e de 28 por cento para o montante que exceder o anterior limite). Designa-se o valor resultante desta operação como *tentative minimum tax*, que não corresponde ainda à colecta do imposto, mas é uma “colecta provisória”;

5. Esta “colecta provisória”, designada *tentative minimum tax* é comparada com o imposto calculado segundo o regime ordinário (*regular tax*). O excesso, quando exista, do primeiro valor sobre o segundo constitui o imposto a pagar no âmbito do AMT.

Tendo em conta as considerações conceptuais que realizamos na primeira parte, deveremos agora tentar enquadrar nelas este imposto do direito norte-americano que acabamos de descrever. Para isso, a pergunta fundamental a que deveremos responder é se – sendo o AMT um imposto sobre o rendimento – a magnitude económica que é tributada neste imposto é um rendimento não *real*, um rendimento *presumido* e, nesse sentido, uma ficção de rendimento que se afasta da capacidade contributiva.

---

<sup>23</sup> Sec. 55 Internal Revenue Code.

A resposta não é simples e requereria uma análise detalhada de todas as diferenças entre a configuração da base no regime normal e no AMT, tanto no que diz respeito ao imposto sobre as pessoas físicas como ao imposto sobre as pessoas colectivas, o que, obviamente, dada a grande complexidade destes impostos no direito norte-americano, está fora do alcance deste breve comentário.

Como já observamos anteriormente, a diferença entre a configuração da base no AMT e no imposto sobre o rendimento normal reside em que, no primeiro, não é admitida uma extensa série de deduções ao rendimento que estão estabelecidas no regime normal. Mas uma grande parte – pelo menos – destas deduções constitui benefícios fiscais. Ora, como é sabido, e como ensinam TIPKE/LANG<sup>24</sup>, benefícios fiscais são deduções (ou, com um carácter mais genérico, *minorações*) cuja característica, que as distingue de outras deduções, é a de não serem estabelecidas com o objectivo de medir a capacidade contributiva, mas para atingir objectivos extrafiscais. Poderemos então dizer que, em todas as situações em que a dedução – permitida no imposto sobre o rendimento normal (*regular income tax*) e não permitida no AMT – se configura como um benefício fiscal, não se produz qualquer afastamento da configuração da base neste último imposto em relação à capacidade contributiva. O que existirá nestes casos será uma limitação do âmbito de aplicação subjectiva destes mesmos benefícios fiscais, do qual âmbito é excluído um grupo de contribuintes, que a norma define de um modo complexo, em função não só do seu rendimento, mas também do efeito que a utilização dos benefícios fiscais virtualmente teria na respectiva carga fiscal.

No que diz respeito ao imposto sobre as sociedades, todas as deduções suprimidas no âmbito do AMT têm o carácter de benefícios fiscais, ou, pelo menos, assim são considerados tradicionalmente pela doutrina. Com efeito, a grande diferença entre a composição da base no imposto normal e no AMT, no que às empresas diz respeito, reside no regime das amortizações de imobilizado, bem como de outros componentes do rendimento relacionados com as mesmas amortizações. Assim, não são admitidas no AMT amortizações aceleradas, as quais são, como é bem sabido, consideradas pela maioria da doutrina como um benefício fiscal<sup>25</sup>. A amortização admitida para o cálculo da base do AMT baseia-se num

<sup>24</sup> TIPKE, K./ LANG, J, *op. cit.*, p. 175.

<sup>25</sup> FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 373.

critério de maior aproximação à efectiva perda de utilidade económica dos activos. E também as perdas não são reportáveis na medida em que tenham sido determinadas por amortizações aceleradas.

Quando as deduções suprimidas no regime do AMT não tenham o carácter de benefícios fiscais, o raciocínio não será tão linear. É o que acontece maioritariamente no campo do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas, em que a par de numerosos benefícios fiscais, se suprimem no AMT muitas outras deduções que não têm esta natureza.

Assim, por exemplo, um tipo de deduções admitidas no imposto normal e não admitida no AMT é formado pelas *personal exemptions*, um valor que é subtraído à base por cada contribuinte e por cada dependente (para 2006 o valor da *personal exemption* foi de \$3, 300). Outro tipo de deduções à base tributável admitidas no imposto *normal* é o que diz respeito aos impostos pagos a nível estadual e local, incluindo tanto os impostos periódicos sobre o património como os impostos sobre a venda de imóveis. Também estas deduções não são admitidas no AMT.

No entanto, a supressão destas deduções é compensada, em parte, por uma dedução especial para efeitos de cálculo da base do AMT que recebe o nome de *exemption amount*<sup>26</sup>. A esta dedução básica, acrescem ainda outras deduções específicas. Por exemplo, despesas com cuidados de saúde são admitidas com limites mais baixos que os estabelecidos no regime normal do imposto.

Ainda assim, para uma análise rigorosa da estrutura da base tributável deste imposto, haveria que distinguir duas grandes categorias de deduções, dado que muitas deduções permitidas no regime geral do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas, não sendo claramente benefícios fiscais, tão-pouco têm uma relação nítida com a capacidade económica. Por exemplo, no regime normal do imposto sobre o rendimento, é admitida a dedução de juros por empréstimos obtidos contra hipoteca da casa de habitação, para fins não relacionados com a habitação. No regime do AMT são apenas dedutíveis os juros que se refiram a despesas com a compra, construção ou melhoramento da casa de habitação. Também os ganhos potenciais (não realizados) gerados (*accrued*) no momento da aquisição de *stock options*, que não são tributados no regime normal do imposto sobre o rendimento, são incluídos na base para efeitos de AMT (da mesma maneira que no IRS português). Parece-nos claro que nestas situações,

---

<sup>26</sup> Para 2006, esta dedução é de \$33, 750 para indivíduos solteiros, e de \$45, 000 nos restantes casos.

quando não se esteja perante um verdadeiro e próprio benefício fiscal, estamos perante factos financeiros que se situam em plena zona de indefinição do conceito de rendimento. E se considerarmos que estes rendimentos e despesas só são integrados na base em escalões de rendimento elevados, é pelo menos defensável que não se produz nestes casos um efeito de afastamento da base tributável em relação à capacidade contributiva.

Neste sentido, o regime do AMT consistirá numa redefinição das regras de cálculo da base para permitir justamente atingir a capacidade contributiva de uma certa categoria de sujeitos passivos, aqueles que não só têm um nível de rendimentos acima da média mas que além disso têm uma situação financeira cuja estrutura é pesadamente marcada por opções fiscais.

### **O método de contabilidade de caixa**

Para além do regime fiscal de tributação do rendimento descrito no ponto anterior, o *Internal Revenue Code* norte-americano estabelece a possibilidade de as empresas utilizarem um método de contabilidade de *caixa* ou outros métodos contabilísticos *híbridos* mais simples que o método de *acrécimo*, no apuramento do seu lucro tributável<sup>27</sup>.

A regra geral, nesta matéria, é a de que, na determinação do seu lucro tributável, os contribuintes podem utilizar quer o método de *acrécimo*, quer o método de *caixa*, quer qualquer um dos anteriores complementados por métodos especiais para determinadas categorias de custos e proveitos, quer ainda métodos *mistos* que combinem os métodos de *caixa* e de *acrécimo*. No entanto, nem todas as empresas podem optar por um método de *caixa* ou por um método *misto* que utilize parcialmente um critério de *caixa*. O método de *caixa* pode ser adoptado por empresários em nome individual, por qualquer empresa (que não seja uma *tax shelter*) cujo montante anual de proveitos não exceda os cinco milhões de dólares,

---

<sup>27</sup> Secção 446 *Internal Revenue Code*.

pelas pequenas sociedades empresariais<sup>28</sup> ainda que excedam aquele montante de proveitos e por *partnerships*<sup>29</sup> em geral.

De acordo com o método de *caixa*, é considerado rendimento o que é *efectivamente* ou “*construtivamente*” recebido. Rendimento “*construtivamente*” recebido é o que se verifica quando uma quantia é colocada sem qualquer restrição à disposição do titular<sup>30</sup>. Quanto às despesas, estas são em regra imputadas ao lucro no exercício em que é feito o pagamento respectivo, mesmo quando a dívida é contestada judicialmente depois de efectuado o pagamento. Já pagamentos efectuados antes do vencimento só são dedutíveis, em regra, no ano do vencimento, excepto quando o pagamento antecipado tenha como efeito a criação de um direito ou vantagem a favor do contribuinte, e desde que este direito ou vantagem se concretize ou produza num prazo não superior a 12 meses.

Finalmente, um aspecto da maior importância do actual regime fiscal das pequenas empresas que usam o método de caixa, refere-se ao facto de ter sido eliminada, em 2001 mas com efeitos retroactivos, como condição da utilização do método de caixa para efeitos fiscais, a obrigação da utilização do mesmo método na contabilidade comercial.

---

<sup>28</sup> *Small business corporations* (§ 1361 *Internal Revenue Code*) são sociedades cujo número de accionistas não excede os 100, em que todos os accionistas são pessoas individuais ou *trusts* residentes, e cujo capital não se encontre representado por mais do que um tipo de acções.

<sup>29</sup> No direito norte-americano, *partnerships* são sociedades de responsabilidade ilimitada, ainda que alguns sócios (*limited partners*) possam ter responsabilidade limitada.

<sup>30</sup> O conceito de *recebimento construtivo*, que foi elaborado inicialmente pela jurisprudência, por exemplo no caso *Oliver v. United States*, 193 F. Supp. 930 (sobre o assunto ver **TUCCI, A.**, *Tax Implications of Providing Cash Buyout Options*, *The CPA Journal*, Vol. 73, n. 2, 2003, pp. 54-55; **HALPERN, R. G.**, *Avoiding the Income Tax Time Bombs in Structuring Contingent Fees*, *The Settlement Strategist*, Março 2003, pp. 1-4) encontra-se hoje legalmente estabelecido na Secção 1.451-2(a), *Treasury Regulation*, na qual se dispõe que “Income although not actually reduced to a taxpayer’s possession is constructively received by him in the taxable year during which it is credited to his account, set apart for him, or otherwise made available so that he may draw upon it at any time, or so that he could have drawn upon it during the taxable year if notice of intention to withdraw had been given. However, income is not constructively received if the taxpayer’s control of its receipt is subject to substantial limitations or restrictions”.



## Conclusões

Ao tratar a tributação simplificada do lucro, é necessário distinguir duas grandes linhas básicas que podem ser adoptadas para atingir essa simplificação.

A) A primeira destas duas grandes linhas básicas consiste na simplificação do cálculo do lucro, no âmbito de impostos em que a base tributável é formada pelo *lucro real*. Este é o tipo de simplificação que vimos existir em alguns dos sistemas fiscais mais evoluídos, como o alemão, o francês (no caso do *regime réel simplifié*), o italiano e o norte-americano.

A simplificação do cálculo do lucro decompõe-se por sua vez em duas vertentes principais, que podem ocorrer conjuntamente ou disjuntivamente num determinado sistema, e que são i) a simplificação dos aspectos materiais do cálculo do lucro e ii) a simplificação dos aspectos formais da contabilidade.

i) No que diz respeito à primeira destas vertentes, a forma mais frequente de simplificação substantiva ou material da contabilidade para efeitos fiscais consiste na substituição, quanto à imputação temporal dos factos patrimoniais, do critério de competência económica (ou *base de acréscimo*), normalmente utilizado na contabilidade comercial, por um critério de *caixa* ou por um critério de *caixa modificado*. O primeiro tipo é o que encontramos no sistema alemão de “determinação simplificada do lucro tributável” e também no ordenamento norte-americano. O segundo é o que rege actualmente no “regime real simplificado” do sistema francês.

ii) A segunda vertente da simplificação da determinação do lucro tributável afecta os aspectos formais da contabilidade e consiste normalmente, quer numa redução do número dos registos contabilísticos obrigatórios, quer num sistema de classificação abreviada dos factos patrimoniais, quer ainda na dispensa de algumas obrigações de carácter documental ou probatório. Encontramos esta simplificação dos aspectos formais da organização contabilística nos ordenamentos francês, italiano e alemão.

B) A segunda linha básica que é adoptada em alguns sistemas como forma de simplificação da tributação do lucro consiste numa definição da base tributável segundo um modelo em que esta é formada não já pelo *lucro real* mas por um *lucro presumido*. Não se trata, como deixamos esclarecido

na primeira parte deste artigo, de um *método de avaliação indirecta* da base, já que não é um procedimento excepcional e subsidiário de quantificação de uma base que pode e deve, em condições normais, ser determinada de modo directo. É, sim, um modelo de definição da base que se traduz num imposto incidente sobre uma magnitude económica distinta do rendimento, como por exemplo o volume das vendas, dos proveitos ou das compras e que o legislador assume como um *índice* do rendimento. Deste imposto, portanto, pode ser dito que só indirectamente assenta no rendimento como medida da capacidade económica.

Na situação B, portanto, o legislador renuncia à *determinação* do rendimento real, o que, para não ter como consequência uma violação do princípio constitucional da tributação segundo a capacidade económica, necessita estar justificado por razões ponderosas. É quanto a esta justificação que se torna de fundamental importância distinguir entre estas situações e os casos excepcionais de *avaliação indirecta*, tratados na I Parte. Se os métodos de *avaliação indirecta* da base, que têm um carácter excepcional e subsidiário em relação à *avaliação directa*, estão justificados pela impossibilidade de determinação da base, no caso concreto, causada pelo sujeito passivo, os impostos que incidem sobre o valor dos proveitos ou sobre outros índices do rendimento não podem apoiar-se na mesma justificação.

Nos ordenamentos em que a instituição da tributação do rendimento se deu mais cedo, como a Alemanha, o Reino Unido, os EUA, a França, a Itália e a Espanha, o sistema adoptado como regra geral foi, desde o início, a tributação com base no lucro real, determinado com base na contabilidade comercial. Em alguns desses ordenamentos, como a Itália, a França e a Espanha (e também Portugal), no entanto, as bases de tipo indiciário, descendentes do velho imposto sobre “portas e janelas”, persistiram como forma de tributação residual para certas categorias de contribuintes, reputados incapazes de fornecer ao fisco uma informação contabilística fidedigna que permitisse a *determinação* do lucro; enquanto noutros ordenamentos, como a Alemanha e os EUA, desde sempre se concedeu às empresas de menor dimensão a possibilidade de utilizar uma contabilidade de *caixa* como forma de simplificar o cálculo do lucro tributável. A tributação com base nos proveitos foi abolida em Itália, onde esteve em vigor apenas para as micro-empresas<sup>31</sup>, a partir de 1992. Em França, está prevista também para as micro-empresas mas deve sublinhar-se que este regime coexiste com os regimes de

---

<sup>31</sup> “Imprese minime”, cujo regime se encontrava estabelecido no artigo 80 na versão inicial do *Testo unico delle imposte sui redditi* D.P.R. 22-12-1986 n. 917.

contabilidade simplificada e de contabilidade super simplificada, ambos dirigidos a uma determinação do lucro real segundo um método de *caixa*, e pelos quais as micro-empresas podem optar, em vez da tributação com base nos proveitos<sup>32</sup>. A tributação com base nos proveitos é ainda hoje um modelo largamente utilizado por toda a América latina, como é o caso do Brasil, do Peru e da Venezuela<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> É muito distinta esta situação da existente no direito português, em que as empresas de pequenas dimensão têm à sua disposição apenas ou um regime de tributação pelos proveitos, ou um regime de tributação pelo lucro calculado com base numa contabilidade de acréscimo.

<sup>33</sup> Sobre a implantação dos sistemas de tributação simplificada do rendimento na América Latina pode ver-se o recente estudo de **FERREIRO LAPATZA, J. J.**, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Relatório Geral para as XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário, Córdoba, Outubro de 2006.