

A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO FISCAL E A CONTABILIDADE — ALGUMAS QUESTÕES

Pela Dr.^a Maria Amélia Barradas Carlos

1. Introdução

É usual adoptar a forma dicotómica na apresentação das teorias explicativas do relacionamento entre o Direito Fiscal e a Contabilidade: os países da Europa Continental apontando um caminho para a forte inter-relação; e os países anglo-saxónicos sustentando a independência.

Estes paradigmas clássicos afiguram-se-nos, no entanto, insuficientes para captar esta complexa e dinâmica relação.

Efectivamente, nenhum país poderá afirmar que o Direito Fiscal não exerce qualquer tipo de influência na Contabilidade; da mesma maneira que também nenhum país poderá ser acusado de publicar as suas demonstrações financeiras apenas com base em critérios fiscais.

Entre estes dois extremos, existentes apenas num plano meramente abstracto, encontramos uma variedade de tradições e práticas.

As diferentes realidades nacionais demonstram que se desenvolveram perspectivas que deixaram de se centrar na dicotomia dependência/independência, na medida em que às mesmas se foram ligando concepções em que as normas fiscais condicionam, em maior ou menor grau, mas de modo claro e indiscutível, os critérios e práticas contabilísticos, numa forte relação entre o Direito

Fiscal e a Contabilidade¹, bem como concepções em que as duas disciplinas se encontram tendencialmente separadas².

Na construção de um modelo que nos permita tentar verificar e medir o grau de ligação entre o Direito Fiscal e a Contabilidade, permitimo-nos evidenciar cinco tipos de relações.

Por um lado, uma **desconexão** — as normas fiscais são distintas e independentes das normas contabilísticas — e, por outro lado, várias formas de **conexão**, apresentadas pela seguinte ordem crescente de influência do Direito Fiscal sobre a Contabilidade:

- identidade;
- liderança contabilística;
- liderança fiscal;
- e domínio fiscal.

Procurando aplicar este modelo a cinco países — EUA, Reino Unido, França, Alemanha e Portugal —, tentámos testar a tradicional distinção entre países anglo-saxónicos e europeus continentais, verificando se é possível efectuar uma fronteira com base na reduzida ou elevada influência do Direito Fiscal na Contabilidade.

Antecipando, de certo modo, as nossas próprias conclusões, detectámos um elevado número de casos:

- de desconexão entre o Direito Fiscal e a Contabilidade no Reino Unido e nos EUA; — de liderança fiscal em França e em Portugal;
- e de domínio fiscal na Alemanha.

Constata-se ainda que a influência do Direito Fiscal na Contabilidade em Portugal e em França é superior à verificada nos EUA e no Reino Unido, mas é inferior à verificada na Alemanha.

Em Portugal, desde meados do século XX, com a denominada Reforma Fiscal “Teixeira Ribeiro”, que a matéria colectável para a tributação das empresas passou a assentar no lucro contabilístico.

¹ São geralmente apontados neste grupo países como a França, Bélgica, Holanda, Alemanha, Suíça, Áustria, Grécia, Itália, Espanha e Portugal.

² É o caso dos EUA e da Austrália, bem como do Reino Unido e da Irlanda.

Dizia-se, então, no art. 22.º do Código da Contribuição Industrial que "o lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a sãos princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código. As empresas organizarão a sua escrita de modo a que os resultados das actividades sujeitas ao regime geral da contribuição industrial possam claramente distinguir-se dos das restantes".

Na derradeira década do século XX, com a denominada Reforma Fiscal "Pitta e Cunha", no plano dos impostos sobre o rendimento, veio a manter-se posição semelhante, referindo o n.º 1 do art. 17.º do Código do IRC que "o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º 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 deste Código".

Terá, assim, de se concluir que em Portugal o Direito Fiscal tem influenciado decisivamente a Contabilidade, ainda que sustentado por alguns princípios e práticas desta, para efeitos de apuramento do lucro tributável³.

Nestes termos, para esta finalidade muito concreta, torna-se necessário dispor, directa ou indirectamente, de conhecimentos específicos de Contabilidade, havendo que aliar a esses conhecimentos os de Direito Fiscal, por forma a poder passar-se do apuramento do lucro contabilístico para o lucro fiscal.

³ Refere o citado art. 17.º do Código do IRC, no seu n.º 3, que "de modo a permitir o apuramento referido no n.º 1 a contabilidade deve:

a) estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes".

Este último assenta no primeiro, mas diverge dele, por força das especificidades que a própria legislação fiscal estabelece — cfr. aludido art.17.º do Código do IRC.

Assim, do exame do Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30/11, conclui-se que, para efeitos fiscais, o resultado contabilístico, desde que a contabilidade esteja organizada de acordo com a normalização contabilística em vigor, continua a ser a base para o cômputo do resultado fiscal.

Muito recentemente, foi feita a transposição — sem prejuízo de, nalguns casos, ter ocorrido até mesmo a aplicação directa — do Direito Comunitário nestas matérias.

De facto, a data de 01/01/2010 constitui um marco importantíssimo em toda esta revisão dos diplomas legais que regem internamente alguns dos mais importantes aspectos contabilísticos, mas também fiscais, abordados na presente reflexão.

Julgamos que a sua proximidade com a data de entrada em vigor do Tratado de Lisboa — 01/12/2009 — até pode constituir uma mera coincidência.

De todo o modo, denota-se uma matriz comum, cada vez mais extensa, de harmonização do nosso Direito interno, como também uma atenção cada vez maior à deslocalização de capitais entre vários países.

Sem qualquer preocupação exaustiva, podem referir-se a este propósito:

- a) o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13/07, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística, revogando o POC — Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 07/02;
- b) o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que alterou extensamente e reenumerou o Código do IRC, adaptando as regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade;
- c) o Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13/07, que aprovou o regime jurídico de organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística;
- d) o Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12/08, que transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2006/46/CEE, do

Parlamento Europeu e do Conselho, de 14/06, alterando relevantes preceitos legais de nove códigos, nomeadamente, o CSC-Código das Sociedades Comerciais, o CRC-Código do Registo Comercial, o EBF-Estatuto dos Benefícios Fiscais, o CVM-Código dos Valores Mobiliários e o CIRE-Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;

- e) o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12/08, que transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2008/8/CEE, do Conselho, de 12/02, e a Directiva n.º 2008/117/CEE, do Conselho, de 16/12, alterando relevantes preceitos legais, quer do Código do IVA, quer do RITI-Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias;
- f) o Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, que estabeleceu o regime das depreciações e amortizações para efeitos de IRC, revogando o Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12/01;
- g) o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23/09, que aprovou o CFI — Código Fiscal do Investimento;
- h) e o Decreto-Lei n.º 250/2009, de 23/09, que procedeu à regulamentação dos benefícios fiscais contratuais.

No âmbito do IRC, tais alterações e desenvolvimentos legislativos tiveram uma incidência muito especial nalgumas normas, como sucede com a evolução do antigo art. 58.º-A para o actual art. 64.º do respectivo Código.

Paralelamente, também se nota algum grau de adaptação dos conceitos e da terminologia fiscais, de maneira a convergirem com os utilizados nos normativos contabilísticos.

Relativamente ao actual art. 64.º do Código do IRC, importa, desde logo, relembrar que a Reforma da Tributação do Património, efectuada no final de 2003, eliminou quer os impostos que o surpreendiam de forma estática, como a Contribuição Autárquica, quer de forma dinâmica, como o Imposto Municipal de Sisa ou o Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Em seu lugar, por um lado, surgiram dois novos impostos — o IMI — Imposto Municipal sobre Imóveis e o IMT — Imposto

Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis — e, por outro lado, alargou-se o âmbito de um imposto já existente — o IS — Imposto do Selo —, passando a abranger nesta sede a transmissão gratuita, em vida e por morte, de bens imóveis, mas também de bens móveis.

As bases de valorimetria fiscal adoptadas pelos novos impostos sobre o património para a fixação do valor patrimonial tributário dos bens imóveis trouxe também consequências práticas na determinação do rendimento tributável dos impostos sobre o rendimento, originando, nessa medida, alguns aditamentos introduzidos no plano dos respectivos Códigos pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11.

Assim, o seu art.4º fez surgir um novo art. 31.º-A no Código do IRS, enquanto que o seu art.6º fez surgir um novo art. 58.º-A no Código do IRC, o qual, como já foi referido, corresponde ao actual art. 64.º.

Todavia, as formulações destes dois preceitos legais, designadamente a do antigo art. 58.º-A / actual art. 64.º do Código do IRC, suscitam algumas questões de articulação entre o Direito Fiscal e a Contabilidade sobre as quais iremos discorrer, ainda que de forma meramente embrionária, no sentido de contribuir modestamente para o debate e aperfeiçoamento do modelo em análise.

2. Problemática fiscal

Tal como já foi referido, um dos aspectos centrais dos novos impostos sobre o património prende-se com a determinação do valor patrimonial tributário dos bens imóveis, apurado através de uma fórmula muito concreta, prevista nos arts.38º e seguintes do Código do IML, a qual procurou reflectir uma muito maior aproximação aos valores de mercado.

Neste aspecto, subscreve-se, com todo o denodo, tal evolução que, acreditamos, veio constituir um importante factor de indiscutível objectividade na tributação do património imobiliário, evitando distorções decorrentes de comportamentos insindicaáveis.

Todavia seria importante que os diferentes parâmetros que a fórmula utiliza estivessem receptivos à evolução de longo prazo

dos mesmos, sendo certo que, no curto prazo, o valor de transacção de determinado bem imóvel, feito a preços normais de mercado, pode divergir do valor patrimonial tributário, obtido através da aplicação da fórmula prevista no Código do IMI, já atrás referida.

Acresce que as diferenças entre o valor efectivo de uma transmissão de bens imóveis e o respectivo valor patrimonial tributário podem ser para mais ou para menos.

No caso da diferença ser positiva, isto é, se o valor efectivo da transmissão for maior que o valor patrimonial tributário, não se suscita qualquer problema, pois será aquele⁴ — valor efectivo da transmissão — a base fiscal para o IMT⁵, o IRS⁶ e o IRC⁷.

A situação complica-se quando o valor efectivo da transmissão é inferior ao valor patrimonial tributário, o qual tanto pode estar já actualizado, como vir a sê-lo, mas com efeitos que se retroagem ao momento evidenciado como relevante para apuramento da incidência.

Estas regras encontram-se acolhidas no art. 38.º do Código do IMI, sendo certo que muitas vezes o valor patrimonial tributário definitivo só vem a ser conhecido e/ou fixado num exercício fiscal diferente daquele em que a transmissão ocorreu.

É que, para além do tempo normal de que a Administração Tributária necessita para fixar o valor patrimonial tributário, o sujeito passivo tem sempre o direito de, não concordando com esse valor, requerer uma segunda avaliação ou, no limite, impugnar o mesmo, nos termos previstos no art. 77.º do Código do IMI.

Refira-se, aliás, que, mesmo nas situações em que os contribuintes foram notificados pela Administração Tributária da primeira avaliação por esta efectuada aos bens imóveis em análise, se parte sempre dos dados transmitidos por aqueles no preenchimento do denominado Modelo 1 do IMI.

⁴ A excepção a esta regra é feita nas transmissões gratuitas por morte, contempladas no Código do IS — Imposto do Selo, caso em que o valor do bem imóvel é o seu valor patrimonial tributário, determinado nos termos do Código do IMI.

⁵ Ver art. 12.º do Código do IMT.

⁶ Ver art. 31.º-A do Código do IRS.

⁷ Ver art. 64.º do Código do IRC.

Pode, então, acontecer que tais contribuintes adiram ou se conformem com essa primeira avaliação, hipótese em que se consolida tal valor patrimonial tributário.

No entanto, ao contrário do que seria lógico, esta consolidação não é imediata, uma vez que, mesmo nestas situações, tem de se aguardar pelo decurso do prazo previsto para requerer uma segunda avaliação.

Dito de outra forma, é completamente irrelevante o exercício expresso do direito de renúncia à segunda avaliação dos bens imóveis.

Este desfasamento temporal obriga, desde logo, a que, para além das consequências imediatas em sede de IMT e de IMI, se tenha de proceder frequentemente a ajustamentos fiscais no plano dos impostos sobre o rendimento, afectando quer o alienante do bem imóvel, quer o respectivo adquirente.

Fixemo-nos para já na perspectiva do alienante, desde logo quanto aos prazos de entrega da declaração de alterações, para, de imediato, constatar que as soluções preconizadas quer em sede de IRS, quer em sede de IRC, são diferentes.

Assim, enquanto que, nos termos do n.º 2 do art. 31.º-A do Código de IRS, o sujeito passivo alienante, que vê o valor patrimonial tributário do bem imóvel ser fixado por um montante superior ao que inicialmente mencionou na sua declaração de rendimentos relativa ao ano da alienação, fica obrigado a entregar uma declaração de rendimentos de substituição, nos 30 dias seguintes ao conhecimento do facto — cfr. n.º 2 do art. 60.º do Código do IRS —, já nos termos do n.º 4 do art. 64.º do Código do IRC o sujeito passivo alienante deve entregar, durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que foi conhecido o valor patrimonial tributário definitivo, uma nova declaração que, apesar do Código não especificar, se deve entender como sendo a declaração Modelo 22 relativa ao exercício em que ocorreu a transacção.

Estamos aqui em presença de um acréscimo de obrigações declarativas por parte dos contribuintes, o qual, em face da estabilização tardia dos dados, é perfeitamente aceitável.

Já não é porventura tão compreensível a divergência de momentos supletivos para a entrega de declarações substitutivas, pois, no caso dos sujeitos passivos de IRC, surgem precisamente

num mês já de si muito sobrecarregado com tarefas administrativas, contabilísticas e fiscais, confluência que, a nosso ver, poderia ser perfeitamente evitada, transferindo todos estes ajustamentos para a declaração periódica Modelo 22, a entregar durante o mês de Maio do ano seguinte, para a grande maioria das empresas.

Adicionalmente, a declaração anual de informação contabilística e fiscal, prevista no art. 121.º do Código do IRC, poderia perfeitamente integrar um anexo para reportar todos os ajustamentos efectuados.

Achamos que esta alternativa seria, sob o ponto de vista prático, muito mais eficiente, tendo até precedentes similares noutras situações⁸.

Mas é na esfera dos sujeitos passivos adquirentes dos bens imóveis — quer de IRS, quer de IRC — que a situação levanta mais problemas.

Poder-se-á, desde logo, dizer que o Código do IRC não obriga a que o adquirente contabilize os bens imóveis adquiridos pelo valor patrimonial tributário, em detrimento do valor efectivo da transacção, nos casos em que aquele é superior.

Mas isso é colocar tal sujeito passivo numa situação de desvantagem fiscal — com menores depreciações e amortizações fiscais anuais e maiores mais-valias futuras ou menores menos-valias —, tornando o Direito Fiscal num elemento perturbador da actividade económica, quando o objectivo devia ser precisamente o oposto.

Por isso, vamos partir do princípio que o sujeito passivo age com racionalidade económica e fiscal, e vai sempre ajustar contabilisticamente o valor dos bens imóveis adquiridos ao respectivo valor patrimonial tributário, quando este for maior que o preço de compra.

Concentremo-nos, agora, no articulado do art. 64.º do Código do IRC, já que para os sujeitos passivos de IRS também se aplicam

⁸ Nos termos do n.º 6 do art. 48.º do Código do IRC (Reinvestimento dos valores de realização), a parte do reinvestimento não realizado considera-se como rendimento fiscal do último exercício do mesmo, o que implica que não se corrija a matéria colectável do exercício em que se realizou a mais-valia.

as disposições deste preceito, tendo em conta a remissão que para ele é feita no art. 32.º do respectivo Código.

3. Art. 64.º do Código do IRC

O n.º 1 deste preceito legal começa logo por definir o respectivo âmbito subjectivo, o qual se aplica aos alienantes e aos adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis.

Diz, ainda, que as duas partes intervenientes na transacção devem adoptar valores normais de mercado, os quais, para efeitos da determinação do rendimento tributável em IRC, não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos, determinados nos termos do Código do IML.

Este n.º 1 coloca em pé de igualdade o sujeito passivo alienante e o sujeito passivo adquirente, em nosso entender bem.

Esta preocupação é reforçada logo no n.º 2 do mesmo preceito legal, quando se diz claramente que, sempre que o valor efectivo da transacção seja inferior ao valor patrimonial tributável definitivo do bem imóvel, será este o valor a considerar pelos alienante e adquirente.

Nenhuma discordância nos merecem os trechos do art. 64.º do Código do IRC por nós já evidenciados, uma vez que os efeitos fiscais dos ajustamentos são relevantes para as duas partes da transacção, naturalmente com impactos opostos.

Todavia, o seu n.º 3 vem introduzir um tratamento diferenciado sobre os dois intervenientes da transacção.

Assim, enquanto que, para o sujeito passivo alienante, o impacto fiscal desta correcção de valor se mantém em toda a sua plenitude, devendo para o efeito entregar uma nova declaração de rendimentos, onde se apurará o montante do imposto adicional a pagar⁹, já para o sujeito passivo adquirente, o efeito fiscal da mesma

⁹ Al. a) do n.º 3 do art. 64.º do Código do IRC: "o sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato".

correção fica dependente do facto deste expressar na sua contabilidade o bem imóvel, pelo seu valor patrimonial tributário¹⁰.

Poderá dizer-se que esta exigência tem a ver com a própria natureza dos bens envolvidos — bens imóveis —, com uma vida útil normalmente longa, o que obrigaria a um controlo extra-contabilístico bastante difícil.

Acresce ainda o argumento de, nos termos do Código do IRC, o apuramento das mais-valias e das menos-valias fiscais ter por base os valores das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas no art. 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente¹¹, pelo que, consequentemente, o bem imóvel em análise deve ser expresso na contabilidade pelo respectivo valor patrimonial tributário.

Todavia, esta é também uma questão que merece ser reapreciada no futuro, tendo em vista a passagem para uma nova base de valorimetria do imobilizado corpóreo, assente no justo valor, conceito que as normas internacionais de contabilidade introduziram no sistema contabilístico, sendo certo que seria sempre relativamente fácil ajustar as perdas por imparidade e amortizações sobre o valor patrimonial tributário a partir das contabilizadas com base nos valores efectivos da transacção¹².

Voltando de novo à análise das questões levantadas pelo art. 64.º do Código do IRC, dir-se-á que o seu n.º 5 prevê que o efeito fiscal do ajustamento determina que o contribuinte tenha que comprovar o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

Pode, no entanto, acontecer que, nessa data, o bem imóvel já tenha sido de novo alienado.

Ora, o identificado art. 64.º não trata especificamente esta questão, tendo todo o sentido reflectir sobre a melhor forma de a resolver.

¹⁰ Al. b) do n.º 3 do art. 64.º do Código do IRC: "*o sujeito passivo adquirente adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel*".

¹¹ Ver o n.º 2 do art. 46.º do Código do IRC.

¹² Esta solução teria reflexo no tratamento dos impostos sobre o rendimento, já preconizado pela Directriz Contabilística n.º 28, e poderia também ajudar a resolver o problema do controlo do imposto correlacionado com a diferença entre a base tributável do bem imóvel e o respectivo valor contabilístico.

Efectivamente, se o bem imóvel já foi, entretanto, de novo vendido, as mais-valias ou menos-valias fiscais apuradas nessa nova alienação foram obtidas com base num valor diferente do valor patrimonial tributário definitivo, o qual deveria ter sido considerado para a determinação das mais/menos valias fiscais.

Não é muito claro que do texto deste art. 64.º resulte, neste caso, a possibilidade da empresa alienante poder vir a entregar uma declaração Modelo 22 de substituição, tendente a corrigir os valores de aquisição do bem imóvel, respectivas amortizações acumuladas, e montante das mais/menos valias fiscais apuradas na alienação.

Em nossa opinião, uma empresa em tal situação deverá poder fazê-lo, sob pena de vir a ficar duplamente penalizada, se desta segunda alienação desse bem imóvel voltar a resultar um valor patrimonial tributário superior ao valor da transacção¹³.

Finalmente, e antes de passar à análise da outra dimensão do problema, importa ainda perceber o mecanismo de determinação do valor a relevar na contabilidade, consoante se opte por registar o bem imóvel pelo valor do contrato ou pelo valor patrimonial tributário.

Entendemos que, nas duas alternativas, o valor do bem imóvel deve ser acrescentado às despesas adicionais incorridas pela compra — encargos notariais, registrais e tributários, nomeadamente fiscais —, sendo este o valor relevante para efeitos fiscais nas duas alternativas¹⁴.

¹³ A exigência imposta ao adquirente de ter de registar na sua contabilidade os efeitos fiscais provocados pelo valor patrimonial tributário dos bens imóveis obrigará, neste caso, a registar contabilisticamente factos anteriores que poderiam estar reflectidos nos seguintes registos:

a) a correcção fiscal das amortizações: Débito: 697-Correção relativa a exercícios anteriores; Crédito: 59-Resultados Transitados ;

b) a correcção das mais/menos valias contabilísticas — já que as fiscais seriam apuradas directamente na Declaração Modelo 22 —, tendo em conta cada situação em concreto: Débito: 697 ou 59; Crédito: 59 ou 797. Mas sempre se deve dizer que estes são lançamentos com ausência de racionalidade contabilística que apenas existiriam por imposição da lógica fiscal.

¹⁴ Exemplo: determinação do valor contabilístico de aquisição de um imóvel na escrita do adquirente: Valor do contrato — 10.000; Despesa da escritura pública — 500; IMT — 600; Valor patrimonial tributário definitivo — 11.000; Liquidação adicional de IMT — 60):

4. Problemática contabilística

Continuando a partir do princípio de que o sujeito passivo adquirente, agindo de forma racional, vai pretender ajustar na sua contabilidade o valor do bem imóvel ao respectivo valor patrimonial tributário, para, dessa forma, maximizar a sua eficiência fiscal, isso implica, com a actual redacção do art. 64.º do Código do IRC, que esse bem imóvel tenha que ser registado pelo valor patrimonial tributário definitivo, e não com base no valor que consta do contrato.

Levanta-se aqui uma questão prática sob o ponto de vista contabilístico, qual seja, a de delimitar este “valor fiscal” no quadro de referência das normas contabilísticas.

A contabilidade tem hoje em dia como base de valorimetria o justo valor¹⁵.

Assim, teremos que ser forçados a concluir que o “valor patrimonial tributário” não se enquadra nesta base de valorimetria prevista pela contabilidade.

Poderá, ainda assim, admitir-se que se estará próximo do “justo valor”, mas não é exactamente a mesma coisa.

Nestes termos, a relevação contabilística do valor patrimonial tributário na escrita do adquirente, exigida pela al. b) do n.º 3 do art. 64.º do Código do IRC, caso este pretenda aproveitar a possibilidade de utilizar o mesmo para efeitos fiscais, levanta, sob o ponto de vista da relação entre o Direito Fiscal e a Contabilidade, um sério problema, que só poderá ser resolvido quando se adequar o conteúdo de todo o art. 64.º do Código do IRC a uma plena normalização contabilística, por via da adopção das normas internacionais de contabilidade e dos normativos contabilísticos nacionais que acolhem tais normas, nem que para tal a reavaliação livre seja, porventura, a solução que se afigure mais adequada a tal desiderato.

a) valor contabilístico e fiscal, com base no valor do contrato: $>10.000+500+600+60=11.160$;

b) valor contabilístico e fiscal, com base no valor patrimonial tributário definitivo: $>11.000+500+660=12.160$.

¹⁵ Justo Valor: quantia pela qual um activo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

5. Conclusão

O art. 64.º do Código do IRC levanta, como se viu, alguns problemas práticos de aplicação que só agora vão começar a manifestar-se em toda a sua complexidade.

A exigência de reconhecer na contabilidade do adquirente o bem imóvel pelo respectivo valor patrimonial tributário, como forma de aproveitar o mesmo para efeitos fiscais, levanta sérios problemas conceptuais à Contabilidade, e constitui, a nosso ver, uma interferência desnecessária do Direito Fiscal no seu seio.

A utilização do valor patrimonial tributário para reconhecer um activo significa que se está a postergar o custo de aquisição e o valor de mercado como critérios valorimétricos consagrados nas normas nacionais e internacionais de contabilidade, sendo até incongruentes com o princípio defendido nos n.ºs 1 e 3 do art. 17.º do Código do IRC.

Trata-se de um verdadeiro acorrentamento da Contabilidade ao Direito Fiscal, o que é contrário aos pressupostos exigidos para uma correcta preparação, apresentação e divulgação da informação financeira das empresas.

O valor patrimonial tributário, na sua actual formulação, mais não é do que uma mera avaliação (“reavaliação”) para efeitos de determinação de um resultado fiscal, estando em oposição com o preconizado pela IAS 16, ao estabelecer, no seu ponto 15, que os activos fixos tangíveis são inicialmente valorizados a custo de aquisição.

Por tudo isto, entendemos que a melhor solução passaria pela revisão do próprio art. 64.º do Código do IRC, por forma a que todos os ajustamentos fossem apenas efectuados nas declarações fiscais dos alienantes e adquirentes dos bens imóveis, ajustando, se necessário fosse, as actuais configurações da Declaração Modelo 22 e da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal.

O entendimento de que “(...) a lei contabilística regula para fins de contabilidade, mas se um Código fiscal ou uma regulamentação deste definem regras de modo diferente, estas não der-

*rogarão a lei contabilística, mas terão de considerar-se para os apuramentos com fins fiscais*¹⁶, deixou, assim, de fazer sentido.

Na verdade, o actual quadro legislativo comunitário põe fim à linha argumentativa de alguma doutrina fiscalista¹⁷, que considera que, estabelecendo a Contabilidade “*regras por vezes fiscalmente desfavoráveis, haverá contribuintes que seguirão critérios e procedimentos que a lei fiscal estabeleça, mas, nesse caso, desrespeitam a lei contabilística. Os contribuintes, seus técnicos e eventualmente revisores oficiais de contas e demais auditores poderão, em tais casos, optar pelas soluções fiscalmente mais vantajosas. Dir-se-á que estas razões utilitárias não deveriam prevalecer, mas reconhece-se que, na vida real, uma coisa é o “dever ser” e outra é o “convir ser”*”.

Com a entrada em vigor das normas internacionais de contabilidade e dos normativos contabilísticos nacionais que as visam respeitar, deixou de haver lugar para a “menoridade” da Contabilidade perante os interesses do Direito Fiscal, apesar de não se revelar fácil a mudança de comportamentos.

Por isso, a solução mais adequada passaria por sensibilizar o legislador fiscal, no sentido de que, ao disciplinar e regulamentar, não o faça em desconformidade com a lei contabilística.

Por outro lado, a Comissão de Normalização Contabilística deveria contribuir mais activamente para a almejada conciliação, sempre numa linha de equilíbrio entre os legítimos interesses financeiros do Estado e os não menos legítimos interesses das empresas.

Uma outra conclusão que se nos afigura inquestionável é a de que não faz hoje sentido que a Administração Tributária tutele e regule matérias e práticas contabilísticas, o que só era aceitável quando não havia regulamentação legal da Contabilidade.

Assim, sendo certo que tais intromissões foram, até certo ponto, úteis no passado, os desenvolvimentos mais recentes que ocorreram, não só no enquadramento contabilístico, mas também no nível de preparação profissional dos Técnicos Oficiais de Con-

¹⁶ Cfr. Rogério Fernandes Ferreira, “Contabilidade para não contabilistas”, Cader-nos IDEFF, n.º 4, Lisboa, 2007, p. 96.

¹⁷ Idem, nota anterior.

tas, e sobretudo dos Revisores Oficiais de Contas, desaconselham-nas em absoluto.

De facto, ao surgirem normas dimanadas de entidades próprias, nacionais, mas sobretudo internacionais, as opções têm de ser outras.

Assim, se estão em vigor as normas internacionais de contabilidade e os normativos contabilísticos nacionais que as visam respeitar, e existem órgãos próprios para a preparação de tais normas contabilísticas e das orientações doutrinárias que as complementam, não faz qualquer sentido que o Direito Fiscal contenha desenvolvimentos e pormenorizações sobre Contabilidade.

Normas específicas de regulamentação contabilística não deverão, assim, figurar na lei fiscal.

Significa isto que esta deve estabelecer apenas o que fiscalmente se pretende, sem obrigar a contabilizações divergentes.

Havendo imposições contabilístico-fiscais, as mesmas não devem conduzir a incorrecções no real apuramento dos resultados e na configuração do balanço.

Evocando algumas questões concretas, dir-se-á, por exemplo, que a Administração Tributária, com a Reforma Fiscal “Teixeira Ribeiro”, regulamentou a matéria das amortizações, ao ponto de, em Tabelas, fixar as respectivas taxas anuais.

Também com a Reforma Fiscal “Pitta e Cunha” se entendeu consignar, no “normativo fiscal”, o regime de quotas decrescentes de amortização.

Muitas empresas praticam amortizações de acordo com as tabelas fiscais, e segundo critérios de quotas degressivas — até aceleradas — fiscalmente aceites.

Sabem, no entanto, que amortizações assim calculadas são valores que, pelos princípios contabilísticos da continuidade e da uniformidade, não deveriam aceitar-se, por estarem em desarmonia com a imagem fiel do balanço e do apuramento de custos, proveitos e resultados.

Só que, normalmente, ninguém tem ido ao ponto de deixar de utilizar as orientações fiscais, mesmo quando verifica estarem a contraditar os identificados princípios contabilísticos.

Dai a necessidade de acentuar que a solução mais adequada corresponde a transferir regulamentações destas e de outras matérias para o foro das leis e regulamentações contabilísticas.

Na base do exposto, o próximo passo a dar consiste, em nossa opinião, em pôr fim à ambígua relação que o Direito Fiscal continua a ter com a Contabilidade, o que significa que urge definir, com bastante precisão e clareza, os contornos e limites desta indestrutível relação.

Em Lisboa, a 3 de Maio de 2010

