

RESPOSTAS A CONSULTAS

Data
2004.11.10

ASSUNTO:

VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO – REGISTO CONTABILÍSTICO

SITUAÇÃO

A questão que se coloca é a da compatibilização do artº 58ª-A do CIRC (aditado pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Setembro), mormente quanto ao seu nº 2 e alínea b) do nº 3, com o ponto 5.4.1. do Plano Oficial de Contabilidade (Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho).

ENTENDIMENTO

1. Sobre a matéria, importa desde logo referir que, da leitura do dispositivo legal em causa, a CNC entende que, embora o valor patrimonial tributário definitivo, quando superior ao valor do contrato, deva ser o valor a considerar para determinação do lucro tributável, não decorre do disposto no nº 2 do citado artigo qualquer obrigação de, nessas condições, ser esse o valor a figurar no registo contabilístico do imóvel.
2. Esta opinião é concordante com a postura do legislador quando, no ponto 10 do Preâmbulo do Código do IRC, refere que:

10 – Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.

As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis

diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correcções – positivas ou negativas – enunciadas na lei para tomar em consideração os objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade. (...)

No mesmo sentido aponta o normativo do artigo 17º do mesmo Código que determina no seu nº 3 que “*De modo a permitir o apuramento referido no nº 1, a contabilidade deverá: 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*”.

3. Apesar da declaração de princípio descrita no nº 2 do já referido artigo 58º-A, vem a alínea b) do nº 3 do mesmo estabelecer que “*O sujeito passivo adquirente, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, deve tomar tal valor para a base de cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel*”.
4. Apreciando o alcance desta disposição em termos exclusivamente contabilísticos, ao exigir que o imóvel seja registado pelo valor patrimonial tributário definitivo, o legislador afasta o custo de aquisição como base do registo contabilístico. Outrossim, afasta o preço de mercado, já que o valor patrimonial tributário definitivo não é mais do que o resultante de uma avaliação efectuada apenas para efeitos fiscais e não o preço de mercado do imóvel.
5. Tendo o legislador fiscal introduzido uma disposição de natureza contabilística – a valorimetria de imóvel para efeitos de registo contabilístico – entende esta Comissão que a mesma terá de estar em consonância com as normas comunitárias sobre a matéria e, de facto, constata-se que assim não acontece. Efectivamente, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 35º da Quarta Directiva, “*os elementos do activo imobilizado devem ser avaliados ao preço de aquisição ou ao custo de produção (...)*” – transposto para o

ordenamento contabilístico nacional através do ponto 5.4.1. do POC - e, como acima foi referido, o valor patrimonial tributário não corresponde a nenhum destes critérios.

6. Tão pouco tem a norma fiscal acolhimento nas normas internacionais de contabilidade. Bem pelo contrário, a disposição contida na alínea b) do n.º 3 do artigo 58.º-A, afasta ainda mais as normas nacionais daquelas e parece claramente desfasado do momento de mudança que está a ser vivido em matéria de disposições contabilísticas na União Europeia.
7. De facto, e reconhecendo que a ligação entre a Contabilidade e a Fiscalidade nem sempre foi pacífica, o legislador português tem vindo a acolher uma posição realista que permite que a Contabilidade das empresas satisfaça as exigências informativas que lhe são colocadas pelos diversos tipos de utilizadores, designadamente os investidores, os credores, o Estado e, em especial, a própria administração fiscal, sem necessidade de hierarquizar qualquer deles.

Esta forma de estar, que assenta no primado das normas contabilísticas com as posteriores correcções extracontabilísticas quando o objectivo seja fiscal, é absolutamente consonante com o comportamento verificado pela generalidade dos demais Estados Membros da União Europeia. Daí que se torne pouco compreensível o texto legislativo comentado.

CONCLUSÃO

8. Em concreto sobre a matéria da compatibilidade entre a norma da alínea b) do n.º 3 do artigo n.º 58.º-A do CIRC que permite o cálculo das reintegrações com base no valor patrimonial tributário definitivo desde que seja este o valor contabilisticamente registado e a norma constante do ponto 5.4.1. do POC que estabelece que “*o activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção*”, a CNC entende que para efeitos de mensuração e conseqüente registo contabilístico dos imóveis abrangidos pela disposição do art.º 58.º-A do CIRC:

- Não existe compatibilização possível, já que, face ao aludido ponto 5.4.1. do POC, e à Directiva Comunitária acima referida, um imóvel não pode ser registado pelo seu valor patrimonial tributário;
 - Nem pode vir a ser invocada, em qualquer circunstância, a Directriz Contabilística nº 16 – Reavaliação de activos imobilizados tangíveis, já que esta Directriz trata dos ajustamentos à quantia assentada de um activo, efectuados com base na variação do poder aquisitivo da moeda ou no justo valor. Em qualquer dos casos, é exigido que quando um elemento integrante de um agrupamento de activos, de natureza e uso semelhante, for reavaliado, todo o agrupamento o deve ser e, sobretudo, a situação em apreço não se enquadra em nenhum diploma na esteira dos que no passado permitiram as designadas “reavaliações fiscais”, nem ocorre qualquer desfasamento temporal que permita admitir uma reavaliação com base no justo valor;
9. Consequentemente, afigura-se-nos que o texto da alínea b) do nº 3º do artigo nº 58º-A deveria ser adaptado caso se pretenda manter a possibilidade (apenas para efeitos fiscais) do cálculo das reintegrações e da determinação de qualquer resultado tributável em IRC ser baseado no valor patrimonial tributário definitivo (quando este seja superior ao do contrato) e não no valor contabilístico, como implicitamente decorre do nº 2 do mesmo artigo.
10. Adicionalmente refira-se que a problemática do desfasamento entre bases contabilísticas e bases tributárias já se encontra adequadamente tratada contabilisticamente através da Directriz Contabilística nº 28 – Imposto sobre o Rendimento.