

Valor patrimonial tributário

– “quo vadis?”

A fuga e a evasão fiscais em sede de tributação do património são consideradas “pedras no sapato” do sistema fiscal português. Vendedores e compradores sempre assumiram tal facto com normalidade. Este texto apresenta algumas das dúvidas contabilísticas e fiscais em sede de IRC/IRS relacionadas com o VPT.

Por J. F. Cunha Guimarães



J. F. Cunha Guimarães
• Presidente do Conselho Fiscal da CTOC

A reforma da tributação do património, assente no Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que aprovou o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMO), desencadeou, sem dúvida, alterações significativas ao *modus faciendi* do mercado imobiliário.

Na verdade, a fuga e a evasão fiscais em sede de tributação do património sempre foram consideradas “pedras no sapato” do sistema fiscal português, pois quer os vendedores quer os compradores sempre assumiram tal facto com normalidade. Era caso para se dizer: “É o sistema!”.

Assim, os preços estabelecidos entre o vendedor e o comprador eram combinados com a intenção mútua de se pagar menos IRC ou IRS (pelo vendedor), Sisa e Contribuição Autárquica (pelo comprador), não raras vezes com a própria conivência das entidades financiadoras (v.g. bancos) que engendravam as operações de financiamento de acordo com tais interesses.

Neste artigo relevamos essencialmente alguns aspectos conceptuais contabilísticos e fiscais em sede de IRC, embora grande parte deles sejam extensivos ao IRS, relativamente ao Valor Patrimonial Tributário (VPT), com particular ênfase para os efeitos na Declaração de Rendimentos Mod. 22 do IRC (DR22).

Para essa análise, tivemos em consideração os pareceres da Comissão de Normalização

Contabilística (resposta a consulta datada de 10 de Novembro de 2004 e disponível no site da CNC), da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (disponível no site da CTOC) e a resposta a este parecer do Ministério das Finanças (também disponível no site da CTOC), bem como três artigos da autoria de Rogério Fernandes Ferreira⁽¹⁾ e dois outros de José Alberto Pinheiro Pinto⁽²⁾.

O art. 58.º-A do Código do IRC

Por força dessa reforma, o apuramento do IRC/IRS dos vendedores e compradores foi substancialmente alterado, determinando o n.º 1 do art. 12.º “Valor tributável” do CIMT que «o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.»

Assim, a transposição deste articulado para o Código do IRC, efectuou-se com a inclusão do art. 58.º - A que define as regras de apuramento do lucro tributável (LT) de uns e outros, das quais destacamos as seguintes:

– Os alienantes (vendedores) e adquirentes (compradores) de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos do apuramento do LT, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre transmissões onerosas de imó-

veis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto (n.º 1 do art. 58.º-A do CIRC);

– Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do LT (n.º 2 do art. 58.º-A do CIRC);

– O n.º 3 do art. 58.º-A prevê que para aplicação do disposto no número anterior:

a) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do exercício a que é imputável o proveito obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;

b) 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.

De notar que este n.º 3 do art. 58.º-A prevê duas formas distintas do tratamento fiscal da Diferença (D) entre o VPT e o Valor do Contrato (VC), i.e., $D = VPT - VC$ (logo, $VPT = VC + D$), para o apuramento do LT, como descrevemos:

– No sujeito passivo alienante (vendedor), cf. n.º 3, al. a)

O apuramento do LT é efectuado através de uma correcção fiscal positiva (acréscimo ao LT) de “D” no Quadro 07 da DR22 (existe um campo próprio intitulado “Campo 257 – Diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor constante do contrato – art.º 58.º-A, n.º 3, alínea a”). Assim, o apuramento do LT é efectuado através de um registo extra-contabilístico naquele quadro, não havendo lugar a qualquer assento contabilístico na Classe 7 do POC (é um proveito fiscal não evidenciado como proveito contabilístico).

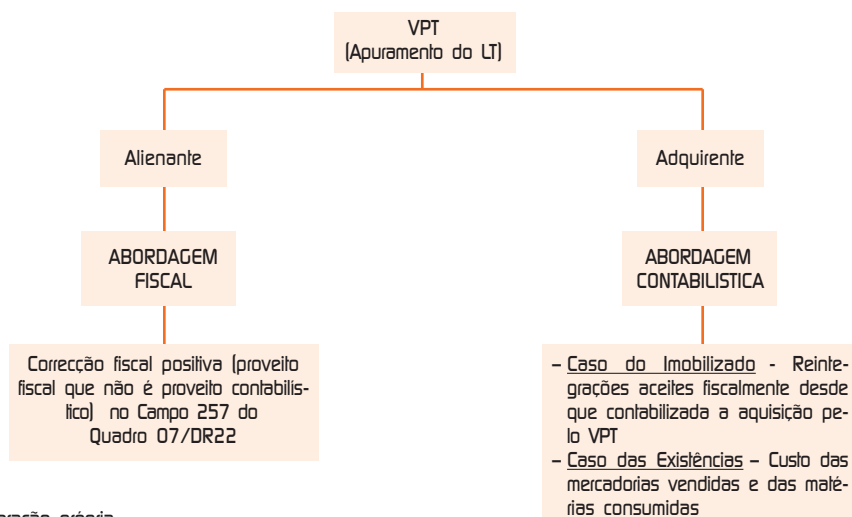
– No sujeito passivo adquirente (comprador), cf. n.º 3, al. b)

De notar que este articulado contempla o caso corrente das amortizações e reintegrações quer do imobilizado corpóreo (relevadas na conta “66” do POC), quer de investimentos de imóveis (relevados na conta 683) e os restantes casos (v.g., existências) com reflexos no LT, o que se deduz da expressão «qualquer resultado tributável em IRC.»

O VPT, incluindo, portanto “D”, deve ser registado contabilisticamente para que o mesmo seja considerado pela base do cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer apuramento tributável em IRC.

Diremos que no art. 58.º-A do CIRC optou-se por uma «abordagem fiscal», na óptica do alienante, e por uma abordagem contabilística, na óptica do adquirente, como resumimos no esquema n.º 1 seguinte:

Esquema n.º 1 – O “VPT” e o apuramento do lucro tributável



Note-se, ainda, o seguinte:

- A conjunção do n.º 1 e do n.º 2 do art. 58.º-A do CIRC pressupõe que quer o alienante quer o adquirente devem considerar o VPT no apuramento do LT;
- A alínea b) do n.º 3 do mesmo articulado prescreve que as reintegrações são aceites fiscalmente para o apuramento do LT, «desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial definitivo.» Ora, este texto admite que o sujeito adquirente pode não contabilizar o imóvel pelo VPT, mas pelo valor do contrato (é facultativo?), o que entra em contradição com os n.ºs 1 e 2 do art. 58.º-A do CIRC que estabelecem que quer o alienante quer o adquirente devem adoptar ... (é obrigatório!).

Parecer da CNC

O parecer (“Resposta a Consulta”) da CNC, de 10 de Novembro de 2004, descreve a situação da seguinte forma: «A questão que se coloca é a da compatibilização do art. 58.º-A do CIRC (aditado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Setembro), mormente quanto ao seu n.º 2 e alínea b) do n.º 3, com o ponto 5.4.1. do Plano Oficial de Contabilidade (Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho⁽³⁾).»

O entendimento da CNC releva os seguintes aspectos:

- A importância da contabilidade para o apuramento do lucro tributável, como se deduz do item 10 do preâmbulo do CIRC e, principalmente, do art. 17.º, n.º 3 do CIRC, relevando o resultado contabilístico como ponto de partida para o apuramento do lucro tributável do IRC, o qual é determinado através de correcções extracontabilísticas positivas ou negativas e das variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas no resultado líquido que concorrem para o apuramento do lucro tributável nos termos dos artigos 21.º e 24.º do CIRC (item 2 do “Parecer”);
- A alínea b) do n.º 3 do art. 58-A, ao indicar que o imóvel seja registado pelo VPT definitivo, afasta o custo de aquisição como base do registo contabilístico. Além disso, o VPT definitivo não é mais do que o resul-

tante de uma avaliação efectuada apenas para efeitos fiscais e não o preço de mercado do imóvel (itens 3 e 4 do Parecer);

- O VPT definitivo não é um critério valorimétrico que esteja previsto no art. 35.º da Quarta Directiva da União Europeia, no ponto 5.4.1 do POC ou nas Normas Internacionais de Contabilidade (itens 5 e 6 do Parecer);

- De igual forma, o VPT definitivo não pode ser interpretado de acordo com a Directriz Contabilística n.º 16 “Reavaliação de activos imobilizados tangíveis”, nomeadamente no que tange às reavaliações extraordinárias (ou livres) efectuadas com base na variação do poder aquisitivo da moeda ou no justo valor (item 8 do Parecer);

- E conclui nos seguintes termos: «9 – Consequentemente, afigura-se-nos que o texto da alínea b) do n.º 3 do art. 58.º-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 o valor contabilístico, como implicitamente decorre do n.º 2 do mesmo artigo.»

- Finalmente, sublinha-se a importância da Directriz Contabilística n.º 28 “Imposto sobre o Rendimento” para a relevação contabilística do desfasamento entre as bases contabilísticas e as bases tributárias, isto é, apela ao tratamento contabilístico dos designados “impostos diferidos”.

Parecer da CTOC

O parecer da Direcção da CTOC reforça, essencialmente, a argumentação da CNC⁽⁴⁾.

No entanto, apresenta uma solução contabilística no sentido de que, no adquirente, a diferença entre o VPT e o valor do contrato, quando este é inferior, seja também evidenciada no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, embora não especifique a respectiva nota⁽⁵⁾.

De qualquer forma, registamos o facto positivo do parecer ter contribuído para o esclarecimento da posição do Ministério das Finanças (MF) que a seguir comentamos.

Resposta do Ministério das Finanças à CTOC

A resposta do MF ao parecer da Direcção da CTOC foi efectuada através do Ofício n.º 17992, de 28 de Junho de 2005, (Proc. n.º 1068/05, da DSIRC), da qual destacamos os seguintes aspectos:

– A clarificação de que o art. 58.º-A do CIRC constitui uma medida excepcional e tem a natureza de uma cláusula especial anti-abuso, que se destina a dar resposta a situações de flagrante e manifesta subdeclaração dos valores das transacções que envolvem direitos reais sobre bens imóveis;

– O art. 129.º do CIRC visa criar a possibilidade de os sujeitos passivos apresentarem elementos que comprovem que o valor registado na contabilidade é, no que toca ao alienante, o verdadeiro preço de venda, e, no que toca ao adquirente, o verdadeiro custo histórico pelo qual, face aos critérios de valorimetria previstos nos itens 5.3 “Existências” e 5.4 “Imobilizado” do POC o bem foi (ou deveria ter sido) registado;

– O reforço de que a lei veio permitir que a diferença positiva entre o VPT e o valor do contrato possa ser (é facultativo) contabilizada pelo adquirente e servir de base de cálculo das reintegrações (no caso do bem ser adquirido para o imobilizado) e da determinação de qualquer resultado tributável (v.g., caso o bem seja adquirido para existências);

– A assunção de que no caso do adquirente registar no activo aquela diferença a mesma deve ter por contrapartida uma rubrica do capital próprio, correspondente ao efeito de uma reavaliação de elementos do activo para um valor patrimonial resultante da aplicação de regras fiscais, originando uma variação patrimonial positiva que não concorre para o lucro tributável do IRC, por força do art. 21.º, alínea b) do n.º 1 do CIRC.

Ainda se preconiza que o excedente resultante dessa reavaliação poderá ser utilizado para incorporação no capital social à medida que se opere a realização dos bens reavaliados.

Alguns comentários contabilístico-fiscais

Tendo em conta os pareceres atrás descritos, de seguida tecemos alguns comentários contabilístico-fiscais.

O princípio contabilístico “Do custo histórico” - O parecer da CNC, corroborado pelo parecer da CTOC, sublinha que o VPT não é um critério valorimétrico previsto no normativo contabilístico nacional, na 4.ª Directiva da UE e nas Normas Internacionais de Contabilidade. Reforça, também, que o VPT não se enquadra no princípio contabilístico “Do custo histórico”, nomeadamente quanto à conceptualização do custo de aquisição, aplicável ao “Imobilizado” (item 5.4 do POC) e às “Existências” (item 5.3).

Com efeito, o item 3.9 do parecer da CTOC prevê: «Constata-se assim que, em nenhuma fonte de direito contabilístico – POC, Directivas da União Europeia e Normas Internacionais de Contabilidade – é aceite o critério de valorimetria previsto no (CIMI), assente numa fórmula de cálculo, que inclui um conjunto de factores predefinidos, do qual poderá resultar um valor distinto do valor de aquisição ou de mercado, contrariando assim o Princípio do Custo Histórico.»

O POC prevê o princípio contabilístico “Do custo histórico” nos seguintes termos⁽⁶⁾: «Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes.»

Porém, o parecer do MF (item 6) não coloca em causa o princípio como se depreende do seguinte texto: «...não permite inferir que a lei fiscal está a pôr em risco a observância do princípio contabilístico do custo histórico, tanto mais que, por essa via, poderá estar a operar-se uma rectificação para o valor efectivamente praticado.»

Assim, no entender do Fisco, o que se pretende com o art. 58.º-A do CIRC é assegurar «que o valor registado na sua contabilidade é, no que toca ao alienante, o *verdadeiro custo histórico*...» (itálico nosso).

A palavra “verdadeiro”, acima destacada, traduz o essencial do pretendido pela Administração Fiscal (AF), no sentido de que o valor declarado (o valor do contrato ou o

VPT) na operação corresponda, aproximadamente, ao valor de mercado do bem transaccionado.

Para esse efeito, o contribuinte dispõe do mecanismo de comprovação previsto no art. 129.º do CIRC, nomeadamente o seu n.º 1 que prevê⁽⁷⁾: «1 - O disposto no n.º 2 do artigo 58.º-A não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.»

Assim, se o contribuinte não utilizar essa prerrogativa legal, a AF admite (“assunção tácita”) que o valor da operação corresponde, no mínimo, ao VPT.

Em síntese:

- Se o VPT for inferior ao valor do contrato é este último que é considerado como o valor da operação;
- Se o VPT for maior que o valor do contrato:
 - O valor da operação corresponde ao VPT se o contribuinte não utilizar o mecanismo do art. 129.º do CIRC ou, caso o tenha accionado, a AF não o aceitar. A AF poderá até aceitar outro valor entre o valor do contrato e o VPT, caso atenda a parte da argumentação do sujeito passivo;
 - O valor da operação não corresponde ao VPT se o sujeito passivo utilizar o art. 129.º do CIRC e se o mesmo for atendido, na totalidade ou parcialmente.

Em defesa do VPT

Em defesa do VPT poderão ser apresentados, entre outros, os seguintes argumentos:

- Efectivamente, o VPT não deixa de constituir um “critério de valorimetria fiscal” para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRC/IRS;
 - A contabilidade em Portugal sempre tem reflectido factos patrimoniais assentes em critérios, normas e interpretações fiscais, pelo que a consideração do VPT poderá ser considerado apenas mais um.
- Lembremo-nos, por exemplo, o que se passa com as políticas “contabilísticas” (ou me-

lhor, políticas “contabilístico-fiscais”) das amortizações, das provisões, das reavaliações e na consideração de certos proveitos/réditos e custos/gastos.

Ou seja, os critérios valorimétricos do POC são, por vezes, “derrogados” por princípios e normas fiscais em sede de IRC.

Não é verdade que a grande maioria das empresas utiliza esses critérios fiscais na relevação desses factos patrimoniais? Se assim é, então, repetimos, o VPT é apenas mais um. É óbvio que seria desejável termos uma “contabilidade pura”, assente em critérios e práticas de índole puramente contabilísticos, efectuando-se os competentes ajustamentos extracontabilísticos no Quadro 07 da DR22. No entanto, dado que o “sistema contabilístico” (ou sistema “contabilístico-fiscal”) português ainda não conseguiu atingir tal desiderato, teremos de encontrar as melhores soluções contabilísticas (ou soluções “contabilístico-fiscais”) para relevar tais factos patrimoniais;

– Dir-nos-ão que a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e das Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) conduzirão a uma alteração radical desses comportamentos.

Mas, para já, as NIC/NIRF, como se sabe, apenas são aplicáveis a um leque de empresas muito reduzido, face ao citado Decreto-Lei n.º 35/2005⁽⁸⁾, embora o documento apresentado pela Comissão de Normalização Contabilística ao Governo em Janeiro de 2003, intitulado “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”, preveja a sua aplicabilidade às PME, com restrições e adaptações em função da sua dimensão e da menor exigência de relato financeiro.

Note-se, ainda, que o normativo contabilístico actual, designadamente a Directriz Contabilística n.º 18⁽⁹⁾, apenas prevê a aplicabilidade das NIC/NIRF subsidiariamente ao POC, às Directrizes Contabilísticas e às Interpretações Técnicas;

– Quanto aos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), é bom lembrar que, por força da influência da fiscalidade na contabilidade, o Código do IRC interpreta-os “à sua maneira”⁽¹⁰⁾.

É o que acontece, por exemplo, com o princípio contabilístico “Da especialização” (ou “Do acréscimo”) do POC, em que o Código do IRC determina um conjunto de regras da sua aplicação, definindo mesmo um artigo com características gerais (art. 18.º do CIRC)⁽¹¹⁾ e outros dois (artigos 19.º e 22.º) com características específicas de determinadas situações concretas da sua aplicação. Outro caso é o das provisões previstas nos artigos 34.º a 38.º do CIRC⁽¹²⁾ em que o princípio “Da prudência” é interpretado com diversas condições para apuramento do lucro tributável em IRC.

Refira-se, aliás, que a Nota 1 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados prevê que qualquer princípio contabilístico possa ser derogado (não aplicado) se tal conduzir a uma melhor «imagem verdadeira e apropriada» (IVA). É o denominado mecanismo derogatório da IVA⁽¹³⁾.

Sublinhe-se, ainda, que as NIC/NIRF não vão alterar a fiscalidade em sede de IRC no que concerne à aplicação dos PCGA, pois, repetimos, a AF continuará a definir as suas próprias regras de interpretação dos PCGA, para efeitos de apuramento do lucro tributável;

– E, neste contexto, poderemos questionar: qual é o valor que melhor traduz a realidade das operações de venda/compra de imóveis? O VPT ou o valor declarado (valor do contrato) quando se sabe que, não raras vezes, é “o valor que dá (ou dava) jeito” ao vendedor e ao comprador para a referida evasão fiscal?

– De acordo com dados divulgados na imprensa pela AF estima-se que o VPT corresponda, entre 80 a 90 por cento, ao “valor real de mercado” dos bens imóveis transaccionados.

Se assim for, os TOC deveriam estar satisfeitos por este impulso da Fiscalidade, que contribui para uma Contabilidade mais verdadeira, mais fiel, mais apropriada (*a true and fair view*).

Além disso, o VPT, apesar de partir de uma nor-

ma fiscal, tem um carácter objectivo, dado que se obtém sempre o mesmo valor, pois fundamenta-se numa fórmula que atende aos parâmetros essenciais da avaliação patrimonial.

A “imagem verdadeira e apropriada”

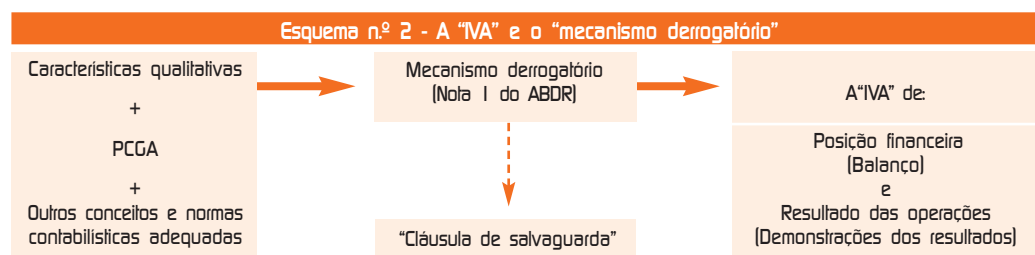
Uma outra questão conceptual abordada na questão em apreço, e já referida ligeiramente no item anterior, diz respeito à “imagem verdadeira e apropriada” (IVA) que está contemplada no POC (item 3.2 “Características Qualitativas”) nos seguintes termos: «A qualidade essencial da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras é a de que seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características:

Relevância;
Fiabilidade;
Comparabilidade.

Estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequadas, fazem com que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa.»

Então, é caso para se questionar: qual é a Contabilidade mais verdadeira? A anterior, claramente baseada em preços negociados para evasão fiscal, ou a actual, baseada no VPT claramente mais próximo dos valores do mercado? Qual, efectivamente, o valor que conduz a uma melhor IVA?

No citado artigo⁽¹⁴⁾ referimos que «a IVA está para a Contabilidade assim como a Justiça está para o Direito» e referimos que o “mecanismo derogatório” previsto na nota 1 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, constitui uma “cláusula de salvaguarda” da IVA, tendo apresentado o seguinte esquema n.º 2:



Fonte: Elaboração própria

Não sendo nosso objectivo alongar-nos na análise da “IVA”, não poderemos, porém, deixar de invocar alguns aspectos conceptuais para a análise do VPT.

Em primeiro lugar, registamos que os pareceres da CNC e da CTOC não fazem qualquer referência explícita à IVA, ao passo que o parecer do MF, refere, expressamente (itens 2, 3 e 4), o seguinte (itálicos nossos): – «.../... É indubitável que qualquer correcção aos valores das transacções assente nestes pressupostos tenderá naturalmente a afectar a fiabilidade dos registos contabilísticos efectuados e o respeito do *princípio da imagem verdadeira e apropriada* que as contas devem transmitir da situação patrimonial e dos resultados das operações das empresas.»;

– «... a possibilidade de os sujeitos passivos apresentarem elementos que comprovem que o valor registado na sua contabilidade é, no que toca ao alienante, o *verdadeiro preço de venda* e, no que toca ao adquirente, o *verdadeiro custo histórico* pelo qual, face aos critérios de valorimetria presentes nos pontos 5.3 – Existências e 5.4. – Imobilizações do Plano Oficial de Contabilidade (POC), o bem foi (ou devia ter sido) registado.»;

«Se tal facto não for contestado ou não puder ser provado, e no que respeita ao sujeito passivo adquirente, a consequência a extrair é a assunção tácita de que não foi observado o princípio contabilístico do custo histórico, segundo o qual a aquisição deveria ter sido registada pelo preço efectivamente praticado pelo que as suas demonstrações financeiras pecam por não reunirem todas as características qualitativas necessárias, como sejam a fiabilidade e a neutralidade (vide pontos 4 – Princípios contabilísticos e 3.2. – Características qualitativas) e por não reflectirem a *imagem verdadeira e apropriada* da situação patrimonial e dos resultados.»

Não deixa de ser curioso o facto de ser a AF a apelar a um macro princípio contabilístico – a

“IVA” – para fundamentar a tributação. Ou seja, nos casos em que o VPT é superior ao valor do contrato, o “critério de valorimetria” fiscal do VPT contribuirá, na óptica da AF, para uma “IVA” mais adequada ou uma melhor “IVA”.

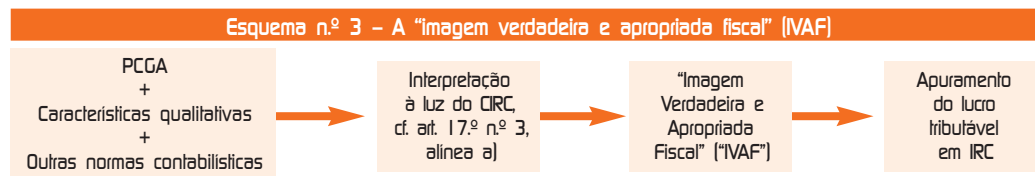
Justificar-se-á que tal interpretação assenta no art. 17.º n.º 3, alínea a) do CIRC, ao apelar à normalização contabilística, mas esta disposição apenas deve ser considerada como referencial contabilístico de partida para o apuramento do lucro tributável do IRC, como prevê o n.º 1 do mesmo articulado, pois as restantes disposições fiscais do CIRC asseguram as orientações essenciais para apuramento do lucro tributável e do respectivo IRC a arrecadar.

De notar que embora o art. 17.º n.º 3, alínea a), do CIRC apele, efectivamente, à normalização contabilística e, por conseguinte, à estrutura conceptual subjacente, nomeadamente a “IVA”, o CIRC interpreta os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) da forma que lhe é conveniente para apuramento do lucro tributável em IRC.

Da mesma forma, tendo em conta a influência que os PCGA exercem sobre a “IVA”, também se poderia invocar, obviamente com reservas conceptuais e num contexto de “fiscalidade imaginativa”, uma “imagem verdadeira e apropriada fiscal” (“IVAF”), assente na aplicação dos PCGA interpretados e limitados pelas regras do Código do IRC nomeadamente o articulado de âmbito geral previsto no art. 17.º n.º 3 do CIRC.

Note-se, no entanto, que enquanto na contabilidade a “IVA” prevê o citado mecanismo derogatório como “cláusula de salvaguarda”, em sede de IRC não se pode invocar a existência de um mecanismo derogatório em prol da “IVAF”, pois os “princípios fiscais” têm de ser escrupulosamente cumpridos visando o apuramento do lucro tributável.

Assim, adaptando o esquema n.º 2 sobre a “IVA”, podemos resumir a ideia no esquema n.º 3 seguinte:



A este propósito refere Fernandes Ferreira⁽¹⁵⁾: «Há, todavia, que assinalar que as correcções de valor consignadas no citado artigo 58.º-A em nada afectam a *imagem verdadeira e apropriada*, antes pelo contrário. Assim, se na contabilidade se registou, inicialmente, uma compra e venda de imóvel por valor falso (embora declarado pelas partes), ter-se-á que proceder às correcções da lei, assente em critérios e parâmetros que permitam alcançar valores muitíssimo próximos dos reais, tornando assim a *contabilidade mais exacta*, o que não estava a suceder com a prática entretanto usual, assente em mentiras das partes perante notários e autoridades fiscais.» (itálico nosso)

Julgamos que estes comentários, justificam, de algum modo, a posição da AF relativamente ao VPT, no contexto da “IVA” ou da “IVAF”.

O “VPT” e o “Justo Valor”

Um outro aspecto conceptual intimamente ligado e em contraposição ao custo histórico é o conceito de “justo valor” (*fair value*)⁽¹⁶⁾, inicialmente previsto na Directriz Contabilística n.º 1 (item 3.2.3) e, posteriormente, consagrado na Directriz Contabilística n.º 13 (DC 13) da seguinte forma: «Justo valor é a quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance.»

Este conceito, de certa forma algo vago, é concretizado na referida DC13 para cada uma das rubricas do balanço e previsto noutras Directrizes Contabilísticas⁽¹⁷⁾.

O conceito apela ao entendimento/acordo entre o comprador e o vendedor; ou seja, contempla uma componente subjectiva, pois o justo valor entre A (vendedor) e B (comprador) e entre A e C (comprador) tendencialmente não será o mesmo.

Neste aspecto, podemos inferir que o VPT do imóvel é o mesmo quer A venda a B ou a C, pois o que releva são as características do imóvel nos termos do art. 38.º do CIMI. Ou seja, neste aspecto, o VPT assegura que o dito “valor normal de mercado” não dependa do poder negocial de A para B ou de A para C.

Colocando de lado questões de índole conceptual, nomeadamente sobre se a justiça se pode aplicar ao valor, é caso para dizer que o “VPT é mais justo” que o próprio “justo valor”, ou, por outras palavras, o VPT é objectivo e o “justo valor” é subjectivo. No entanto, parece-nos indiscutível que, quer o “justo valor” quer o “VPT”, têm como finalidade chegar a “valores de mercado”, embora o primeiro numa óptica contabilista e o segundo numa perspectiva fiscal.

A este propósito, sublinhe-se que a Directriz Contabilística n.º 16 “Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis”, refere (item 2.3), expressamente, que a reavaliação com base no justo valor é subjectiva (cada avaliador chegará a um valor quase sempre diferente, baseado em parâmetros próprios de cada um) e dificilmente verificável (no sentido em que cada avaliador obterá outra quantia dado o uso de parâmetros pessoais). Ou seja, através da análise da DC16 concluímos que o “justo valor” é um conceito subjectivo.

Em relação ao princípio contabilístico “Do custo histórico” o justo valor perde na fiabilidade (característica prevista no item 3.2.2 do POC) embora se considere mais relevante (característica da “relevância” cf. item 3.2.1 do POC).

Não pretendendo alargar-nos sobre o conceito do “justo valor”, sublinhamos, contudo, que o mesmo tem ganho um maior espaço de discussão por força da aplicação das NIC/NIRF, pois alargam-se os campos da sua aplicação.

No quadro n.º 1 resumimos alguns parâmetros comparativos entre o “VPT” e o “Justo Valor”.

Quadro n.º 1 - O “VPT” e o “justo valor”			
Parâmetro	Justo valor		VPT
Conceito	Directriz Contabilística n.º 13 e Directriz Contabilística n.º 1 (item 3.2.3)		Valor patrimonial para efeitos de tributações em IMT/IMI, IS e IRC/IRS
Conceito (origem)	Contabilístico		Fiscal
Enquadramento contabilístico	- DC13 “Conceito de Justo Valor” e outras DC (nos 1, 2, 12,16, 19, 25) - Sim nas NIC/NIRF		Não tem no capítulo 5 do POC nem nas NIC/NIRF
Objectividade/Subjectividade	Subjectivo (o comprador e o vendedor não são sempre os mesmos)		Objectivo, pois resulta da aplicação de uma fórmula
Princípio “Do Custo Histórico” (PCH)	É uma derrogação do PCH (Nota 1 do ABBR)		Não se enquadra no PCH (P)
Avaliador	Entidade/Pessoa independente e expert		Administração Fiscal
Crítérios de avaliação	De acordo com o conhecimento do avaliador		Determinado no art. 38.º do CIMI

Fonte: Elaboração própria

Reserva de reavaliação

Como resumimos no esquema n.º 1, o art. 58.º-A do CIRC aponta, na óptica do vendedor, para uma solução de âmbito fiscal (registro extracontabilístico no Campo 257 do Q07/DR22) e, na óptica do comprador, para uma solução contabilística.

Vamos, então, analisar, a questão contabilística na óptica do adquirente.

A este propósito, Fernandes Ferreira, sublinhou⁽¹⁸⁾: «Não é assim. O normativo transcrito querará apontar aos contribuintes com obrigação legal de contabilizar (só esses) que o devem fazer em conformidade com o indicado na lei. E conclui-se que para esses, tal até lhes será vantajoso.

Este aspecto (contabilístico) do problema em relação ao comprador é que me parece mais suscitar hesitações ou divergências. Uma pergunta vejo posta: será a verba da correcção (ajustamento ao capital próprio) também tributável no comprador, nos casos em que ele tenha, em especial, de registar? Não concordamos com tal tributação por variadas razões: além de que o Estado tem de ser pessoa de bem, lembra-se o que no art. 21.º do Código do IRC se indica e, ainda, que em compras não se processam ganhos. Sublinhamos que a correcção do (falso) valor de compra permitirá que, mais tarde, na venda do dito imóvel (ou no seu abate) se registre um resultado realizado mais correcto, tendo em conta para o efeito o valor de aquisição corrigido pelas amortizações competentes e na base do correspondente valor fiscal do imóvel...».

Fernandes Ferreira refere-se a um «ajustamento do capital próprio» não especificando a conta respectiva que, em abono da verdade, não está contemplada no POC.

Note-se, porém, que o POC não é um documento fechado, permitindo que se criem contas necessárias à relevação dos factos patrimoniais, daí os espaços com reticências no Capítulo 11 “Código das Contas”.

Nesta perspectiva, há colegas que têm defendido a contabilização em conta de reservas, mais propriamente em “reservas de reavaliação extraordinárias”, exemplificando com as reservas admitidas pela Directriz

Contabilística n.º 16, assentes no conceito de “justo valor”.

Na verdade, como já atrás referimos, o conceito de “justo valor”, tal como o VPT, visam assegurar um valor de mercado (pelo menos o mais aproximado possível).

A questão é se o critério (fiscal) do VPT pode enquadrar-se no critério (contabilístico) do “justo valor”, tal como se encontra definido na DC 16 “Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis” e na DC 13 “Conceito de justo valor”.

Ora, a DC 16 prevê dois métodos de aplicação do “justo valor”:

– Do custo de reposição depreciado, cf. item 3.4.2, alínea a).

– Do valor corrente de mercado, cf. item 3.4.2, alínea b);

Embora ambos os métodos apelem ao valor de mercado, nomeadamente pela utilização das palavras “reposição” e “mercado”, respectivamente, as respectivas regras de aplicação não têm qualquer base contabilística conceptual para enquadramento do VPT.

O parecer da CNC (item 8) é, por sua vez, esclarecedor: «Nem pode vir a ser invocada, em qualquer circunstância, a Directriz Contabilística n.º 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.»

No entanto, não podemos “meter a cabeça na areia”, pois os profissionais defrontam-se com esta problemática. Assim, assumindo o VPT como um “critério de valorimetria fiscal” e que a contabilidade terá de o relevar, nem que seja pela orientação legal do art. 58.º-A, como deverá ser tal facto reflectido na contabilidade?

Vamos admitir o seguinte exemplo:

Valor do contrato (VC) = 1 000

VPT = 1 500

Taxa de amortização fiscal = 10%

Bem: Imobilizado corpóreo

O comprador poderia efectuar os seguintes assentos contabilísticos:

- Pelo valor do contrato: 42 a 12 ... 1 000;
- Pelo registo de D (= VPT – VC) = 500 (1 500 – 1 000):
42 a 577 – Reservas de reavaliação – VPT (*) ... 500;
- (*) Conta a criar
- Amortização do exercício: 66 a 48 ... 1 500 x 10% = 150.

De notar que o assento na conta “577 – Reservas de reavaliação – VPT” origina uma mais-valia potencial ou latente enquadrável no art. 21.º, alínea b) do CIRC e, como tal, não é tributada (o valor não é inscrito no Campo 202 do Q07/DR22).

Além disso, o parecer do MF considera que o aumento das amortizações em resultado da reavaliação é aceite como custo fiscal na totalidade. Ou seja, agora passamos a ter três implicações fiscais (quadro n.º 2):

Quadro n.º 2 – Aumento das amortizações aceites como custo fiscal	
Tipo de reavaliação	Aumento das amortizações (custo fiscal)
– Legal (diploma de âmbito fiscal)	– Aceite como custo fiscal em 40%
– Justo Valor, cf. DC16	– Não aceite como custo fiscal na totalidade
– VPT	– Aceite como custo fiscal na totalidade

Fonte: Elaboração própria

Acresce, ainda, que a DC16 refere-se à reavaliação de “activos imobilizados tangíveis”, ou, na terminologia do POC (conta 42) “imobilizações corpóreas” e não a qualquer outra rubrica do activo.

Ora, no caso do adquirente exercer uma actividade (v.g. imobiliária) em que o imóvel deve registar-se em “existências” (Classe 3 do POC), estamos perante uma “reavaliação de existências”, o que é um facto inovador (!?) no normativo contabilístico nacional e internacional.

Sublinha-se, finalmente, que o parecer do MF preceitua que a reserva de reavaliação se

considera integralmente realizada e disponível para, nomeadamente, aumento de capital, o que, na verdade, favorece os capitais próprios e, conseqüentemente, a autonomia financeira.

Correcção extracontabilística no Q07/DR22

- Os pareceres da CNC e da CTOC defendem a alteração da legislação fiscal do CIRC e do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, sobre as amortizações, de forma a que também no adquirente se opte por uma solução fiscal (correção extracontabilística no Q07 da DR22) e não pela contabilização da referida reserva de reavaliação e, no caso do imobilizado, da contabilização das amortizações, o que até à data não foi acolhido pelo MF.

Relevação contabilística no vendedor

Como já referimos, o art. 58.º-A aponta para uma solução de índole fiscal, através da correção extracontabilística positiva no Campo 257 do Quadro 07 da DR22. Ou seja, por efeito directo dessa correção não há lugar a qualquer assento contabilístico.

Note-se, no entanto, que tal registo tem uma influência no lucro tributável do IRC e, por conseguinte, poderá ter um efeito no cálculo da estimativa do IRC, nos seguintes termos:

– Se existir lucro tributável, e uma vez que é uma diferença permanente do exercício, aumentará a extensão das contas 86 e 241, não dando lugar a impostos diferidos nos termos da Directriz Contabilística n.º 28;

– Se existir prejuízo fiscal essa diferença contribuiu para a diminuição do seu valor, ou seja, os prejuízos a reportar (deduzir) nos termos do art. 47.º do CIRC serão reduzidos, o que poderá reflectir-se no cálculo dos respectivos impostos diferidos caso a empresa

Relativamente à diferença entre o VPT e o valor do contrato, quando este é menor que aquele, o art. 58.º-A do CIRC aponta para uma solução extracontabilística (acréscimo no Campo 257 do Q07/DR22) para o vendedor e para uma solução contabilística para o comprador



contabilize os prejuízos fiscais como activo por imposto diferido.

Consequências para o TOC e o ROC

Admitindo-se que o VPT corresponde, na grande maioria dos casos, a um valor aproximado do mercado ou, como resulta da redacção do art. 58.º-A do CIRC, a um «valor normal de mercado», parece-nos que a discussão deverá ser centrada na forma de contabilização da diferença (D) do VPT para o valor do contrato, quando o VPT é superior, assumindo-se que o VPT corresponde a um valor que assegura «uma maior regularidade técnica contabilístico-fiscal» por parte do TOC. Julgamos até que o normativo em causa veio contribuir para um maior conforto dos TOC, no que respeita à assunção das suas responsabilidades pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, como prevê o art. 6.º, n.º 1, alínea b) do ECTOC.

Apesar das dúvidas conceptuais contabilístico-fiscais, o ROC ao proceder à revisão/auditoria às contas, também será confrontado, na óptica do adquirente, com a contabilização (ou não) do VPT, pelo que terá de emitir os seus relatórios tendo em conta essa realidade.

O ROC dispõe de uma norma – a Directriz de Revisão/Auditoria n.º 511 (DRA511), sob o título «Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais», que determina certos procedimentos de revisão/audito-

ria na área dos impostos, o que acresce a sua responsabilidade.

Sublinhe-se, no entanto, que a Ordem dos ROC, ao contrário da CTOC, não emitiu qualquer orientação adicional relativa ao VPT, embora a Comissão Técnica dos Impostos da OROC tenha elaborado um artigo sobre o assunto⁽¹⁹⁾, o qual não constitui uma posição oficial da OROC.

Refira-se, no entanto, que esse artigo contém algumas particularidades relativamente aos ajustamentos do VPT:

- Sugere a criação de um mapa anexo à declaração anual de informação contabilística e fiscal para reportar todos os ajustamentos do VPT;

- Sublinha: «Não é muito claro que do texto do art. 58.º-A resulte, neste caso, a possibilidade da empresa alienante poder vir a entregar uma declaração Modelo 22 de substituição para corrigir os valores de aquisição do bem, respectivas amortizações acumuladas e montante das mais/menos-valias fiscais apuradas na alienação, mas nós entendemos que o deverá poder fazer, sob pena de poder vir a ficar duplamente penalizada se, desta segunda alienação do bem, voltar a resultar um valor patrimonial tributário superior ao valor da transacção.»

Conclusões

Neste artigo pretendemos resumir algumas das questões/dúvidas contabilísticas e fiscais (em sede de IRC/IRS) relacionadas com o VPT.

Relativamente à diferença entre o VPT e o valor do contrato, quando este é menor que aquele, o art. 58.º-A do CIRC aponta para uma solução extracontabilística (acréscimo no Campo 257 do Q07/DR22) para o vendedor e para uma solução contabilística para o comprador.

Os pareceres da CNC e da CTOC relevam que a solução contabilística na óptica do adquirente não tem enquadramento contabilístico nas normas contabilísticas nacionais e internacionais (v.g. 4.ª Directiva, NIC/NIRF), preconizando a alteração da redacção do art. 58.º-A e do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, de forma a que,

tal como o vendedor, se efectue a correcção extracontabilística no Q07 da DR22, o que até agora a AF não acolheu.

Entretanto, reforçamos e desenvolvemos alguns dos aspectos conceptuais invocados nos pareceres em apreciação, nomeadamente no que respeita ao princípio contabilístico “Do custo histórico”, à “IVA” *versus* “IVAF”, às reavaliações e ao conceito do “justo valor”, que fundamentam aquele não enquadramento contabilístico do VPT.

Apresentamos, também, alguns dos possíveis argumentos em “defesa do VPT” que poderão sustentar o parecer do MF.

Perante tal evidência, apresentamos uma solução de contabilização, pois não podemos ficar numa situação de impasse, ou, como já alguém lhe chamou, um «imbróglio contabilístico.»

Enfim, pretendemos desenvolver as duas teses em confronto e dar um contributo para a sua clarificação.

Não nos parece, porém, que o tema esteja esgotado, pelo que estaremos atentos às “cenas dos próximos capítulos”. Daí a justificação para o título deste artigo. ★

(*Texto recebido pela CTOC em Março de 2006*)

(¹) Sob os títulos:

«As Carpideiras e o IMT», jornal «O Independente», de 13 de Maio de 2005, p. 14;

«Ainda o IMT», «O Independente», de 20 de Maio de 2005, p. 14.

«O Perturbante IMT – Exame do art. 58.º-A do CIRC», Revista «TOC» n.º 64, de Julho de 2005, p. 50-2.

(²) Sob os títulos:

«A Nova Tributação do Património e seus Efeitos na Tributação do Rendimento», «Jornal de Contabilidade da APOTEC», n.º 340, de Julho de 2005, pp. 279-82.

«Ainda o art. 58.º-A do Código do IRC», Revista «TOC» n.º 69, de Dezembro de 2005, pp. 46-51.

(³) Não nos parece totalmente correcto referir-se exclusivamente o D.L. 238/91, de 2 de Julho que transpõe a 7.ª Directiva da União Europeia sobre Consolidação de Contas, pois deveria referir-se ao diploma original que aprovou o POC – O Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro.

(⁴) De notar que a Direcção da CTOC deveria ter baseado o seu Parecer no da CNC, pois este já era do seu conhecimento através do representante da CTOC na Comissão Executiva da CNC.

(⁵) Julgamos que essa discriminação poderá ser efectuada na nota 48.

(⁶) Com a redacção do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro de 2005.

(⁷) O art. 129.º do CIRC, sob o título “Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis”, contempla mais sete pontos que regulamentam a formalização do processo de comprovação.

(⁸) Em actualização do site da CNC de 1 de Fevereiro de 2006, a CNC disponibilizou Projectos de Modelos de Demonstrações Financeiras.

(⁹) De notar que a Directriz Contabilística n.º 18 foi recentemente alterada para atender ao novo enquadramento contabilístico resultante da aplicação das NIC/NIRF, sobre a qual elaborámos dois artigos sob o título “A DC18 (Revista)”, *Guia do Contribuinte* n.º 37, de Setembro de 2005 e no *Jornal AMinho* n.º 62, de Outubro de 2005 e “Comentários à DC18”, Revista «TOC» n.º 67, de Outubro de 2005.

(¹⁰) Em artigo anterior sob o título “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites e Princípios Fiscais Geralmente Aceites («Impostos»)", Boletim da APECA n.º 82, de Maio de 1998, desenvolvemos esta temática.

(¹¹) A regulamentação fiscal do princípio é ainda complementada com o Ofício-Circulado n.º 14/93, 23 de Novembro, do SAIR – Direcção dos Serviços do IRC.

(¹²) Com a redacção do Decreto-Lei n.º 35/2005 este capítulo deveria ser alterado para “Ajustamentos e provisões”. Em artigo sob o título “As Normas Internacionais de Contabilidade e Fiscalidade” publicado no Boletim APECA n.º 123, do 4.º trimestre de 2005 e disponível no Portal: www.infocontab.com.pt. apelámos a diversos aspectos particulares da aplicação das NIC/NIRF no Código do IRC.

(¹³) Sob este aspecto conceptual elaborámos um artigo sob o título “A “IVA” na Contabilidade”, Revista de Contabilidade e Finanças n.º 80, de Janeiro/Março de 2005, pp. 5-6.

(¹⁴) Referido no rodapé anterior.

(¹⁵) Fernandes Ferreira, Rogério: “O Perturbante IMT – Exame do Artigo 58.º-A do CIRC”, *op. cit.*, p. 51.

(¹⁶) Em Espanha designa-se de “valor razonable” (“valor razoável”).

(¹⁷) É o caso das Directrizes Contabilísticas n.ºs 1, 2, 12, 16, 19, 25.

(¹⁸) Fernandes Ferreira, Rogério: “Ainda o IMT”, *ob. cit.*

(¹⁹) O artigo sob o título “Comentários ao art. 58.º do CIRC”, foi publicado na revista “Revisores & Empresas” n.º 31, de Outubro/Dezembro de 2005, pp. 39-43, e é da autoria daquela Comissão representada por Maria Isabel Ferreira Carneiro, Luis Manuel Gonçalves Almeida e José Fernando Morais de Araújo.