



XIII JORNADA DE CONTABILIDADE E FISCALIDADE

APOTEC – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE TÉCNICOS
DE CONTABILIDADE

1 DE MARÇO DE 2007

**TEMA IV – Fiscalidade ibérica e o impacto da normalização nacional ao nível
tributário**

ORADOR – José Alberto Pinheiro Pinto

A certeza e a segurança, por um lado, e a justiça, por outro lado, são valores que o Direito procura privilegiar.

Sendo que tais valores são por vezes conflituantes entre si, é muitas vezes indispensável a realização de opções.

No caso do Direito Fiscal, sempre que é necessário optar, aceita-se que seja sacrificada a justiça, por se considerar que os valores fundamentais serão, neste ramo do Direito, a certeza e a segurança.

Entende-se, na verdade, que, estando em causa efeitos patrimoniais relevantes para os cidadãos, é preferível que se assegure a certeza e a segurança, mesmo que em detrimento da justiça.

Por isso, não se admite a analogia na interpretação das leis fiscais, salvo em matérias “menores”, devendo recorrer-se à interpretação literal das suas disposições como meio privilegiado para estabelecer o respectivo alcance.

Por seu turno, a Contabilidade, como sistema de informação sobre meios económicos ao dispor das unidades económicas, sempre consagrou a objectividade como seu requisito fundamental.

Na verdade, atendendo a que a sua existência só tem sentido em função dos seus múltiplos e heterogéneos destinatários, impõe-se-lhe a satisfação de vários requisitos para que possa ter utilidade, isto é, a objectividade, a inteligibilidade, a oportunidade, a relevância e a rendibilidade.

Não obstante, quando não houver possibilidade de conciliar todos estes requisitos, designadamente o da objectividade e o da relevância, sempre se optou por dar prioridade ao primeiro.

É que em muitos casos a hipotética satisfação do requisito da relevância não é mais que aparente. Com efeito, optar, por exemplo, por valores não históricos pode significar uma maior proximidade dos valores contabilísticos aos valores tidos como reais, mas essa simples possibilidade pode, inversamente, pela manipulação a que pode dar lugar, significar precisamente uma não satisfação do requisito da relevância.

Isto é, perde-se a objectividade garantida pelo custo histórico e não se ganha em relevância, apesar de ter sido este o argumento que esteve na base do referido abandono da objectividade.

Daí a tradicional prevalência em Contabilidade da objectividade sobre a relevância da informação.

Compreende-se então que esta consonância de propósitos entre o Direito Fiscal e a Contabilidade tenha dado origem a que aquele se apoie nesta no exercício da sua função tributária, designadamente no domínio da tributação do rendimento.

Entre nós, essa ligação tem origem no Código da Contribuição Industrial (CCI), integrado na grande reforma fiscal levada a cabo na década de 60 do século passado.

Este facto pode parecer hoje surpreendente, ao pensar-se que na data de entrada em vigor desse Código (1964) não havia ainda normalização contabilística em Portugal.

Assim, no artigo 22.º do CCI estabelece-se que a Contabilidade, para servir de base à tributação nesse imposto, deveria estar organizada em obediência aos sãos princípios contabilísticos, que, ao cabo e ao resto, eram princípios técnicos, não legalmente consagrados de forma expressa, e que correspondiam aos chamados princípios geralmente aceites.

Trata-se de tradição “democrática” que permitia – dentro, naturalmente, de certos limites – assegurar a pretendida objectividade, pois o técnico de contabilidade estava obrigado a proceder de acordo com as regras acolhidas, bem ou mal, pela maioria dos técnicos, representando consensos alargados tacitamente estabelecidos entre eles.

Claro que em algumas matérias o CCI foi obrigado a estabelecer regras próprias, já que a objectividade contabilística tem limites.

Estamos a referir-nos, por exemplo, às amortizações ou reintegrações e às provisões, em que a objectividade não pode consubstanciar-se na existência de prova documental dos valores contabilísticos.

Nestes campos, curiosamente, a objectividade contabilística foi assegurada pela via inversa, ou seja, generalizou-se entre os técnicos de contabilidade a prática de valores decorrentes das regras fiscais previstas no CCI e legislação complementar.

No caso das amortizações ou reintegrações, as tabelas de taxas máximas previstas para a tributação em contribuição industrial passaram a ser utilizadas pelos técnicos de contas como meio de as objectivar, não no sentido de disporem de valores documentalmente provados, mas no sentido de independência em relação à pessoa do informador.

Assim, como regra, eram essas as taxas aplicadas pela generalidade dos técnicos, o

que fazia com que adquirissem, por essa via, a pretendida objectividade.

No caso das provisões, generalizou-se também o procedimento consistente na adopção das taxas previstas – neste caso, por “despacho” - para efeitos fiscais.

Também aqui a objectividade imposta para efeitos de tributação se estendeu à contabilidade.

Com o advento do Plano Oficial de Contabilidade (POC), os princípios contabilísticos passaram a ter um referencial dentro da própria lei, sem que daí, entretanto, tivessem advindo alterações sensíveis nos procedimentos que vinham sendo adoptados.

Não se notou, na verdade, uma alteração substancial nos procedimentos acolhidos e na relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade, salvo a resultante da acrescida objectividade e clareza trazidas pelo referencial contabilístico, que passou a estar expresso, com forma legal.

Diferente nos parece já ter sido a introdução do POC de 1989, designadamente quando se lhe acrescentou o princípio da substância sobre a forma.

Embora, quanto a nós, com uma deficiente redacção, quer esse princípio significar que, não coincidindo a forma com a substância de uma dada operação, deve ser esta a prevalecer em relação àquela.

Estamos perante aquilo que poderia constituir um rude golpe na almejada objectividade da contabilidade, sabido como é que a apreciação da substância envolve uma natural subjectividade, ao contrário do que se passa com a forma.

Quando dizemos “poderia”, pretendemos expressar que, na prática, o princípio em questão quase se foi limitando à figura que esteve na sua origem, ou seja, a locação financeira.

Na verdade, por regra, continuou a contabilidade a privilegiar a forma jurídica das operações, sempre em nome da objectividade da informação contabilística. E foi por isso, sem dúvida, que, na prática, o tratamento previsto no POC para a locação financeira não foi estendido a outras formas de locação substancialmente idênticas ou semelhantes, como é o caso do chamado aluguer de longa duração.

Entretanto, a progressiva aproximação às normas internacionais de contabilidade que as directrizes contabilísticas foram promovendo foi-se encarregado de acrescentar subjectividade na contabilidade.

A própria locação financeira é disso exemplo bem acabado.

Quando o POC de 1989 foi publicado, locação financeira era uma figura juridicamente definida e era nessa acepção que devia ser – e era – tomada em contabilidade.

Com a publicação da Directriz Contabilística n.º 25, porém, passou a haver um conceito contabilístico próprio de locação financeira, similar ao da Norma Internacional de Contabilidade n.º 17, ou seja, assente na satisfação de requisitos predominantemente subjectivos.

Reflexamente, como é óbvio, surgiram problemas fiscais, exigindo-se a objectivação das definições de locação financeira e de locação operacional. É o caso da quantificação da “maior parte da vida útil do bem”, que pode ser decisiva para a qualificação de um contrato de locação financeira, que veio a ser objecto de entendimento administrativo para efeitos fiscais.

Outra situação relaciona-se com o método da equivalência patrimonial nas contas individuais das empresas, admitido em alternativa ao método do custo.

Neste caso, foi o próprio legislador que veio resolver a questão, estabelecendo, no n.º 7 do artigo 18.º do Código do IRC, que, para efeitos de tributação, apenas releva o

método do custo.

Claro que nada impede que ocorram situações deste tipo, afastando o resultado fiscal do resultado contabilístico. A questão é, no entanto, de grau, isto é, há que saber se o grau de afastamento entre esses dois resultados está correcto ou se é desejável promover uma aproximação entre eles ou um afastamento progressivo.

No limite, podemos ter dois sistemas: um sistema de coincidência, ou quase, entre os resultados contabilístico e fiscal; e outro sistema, de total afastamento entre eles.

Se o primeiro dos sistemas não parece justificar-se, até por envolver uma irrazoável cedência de uma das disciplinas em relação à outra, por significar que pelo menos uma delas estará a abdicar dos seus propósitos essenciais, o outro não se insere na nossa cultura, nem terá méritos que compensem uma excessiva independência.

Continuamos a pensar, neste domínio do posicionamento relativo da contabilidade e da fiscalidade, e pegando nas palavras sempre sábias do povo, que é no meio que está a virtude.

O sistema ideal, quanto a nós, é sensivelmente aquele que foi implantado com o CCI e mantido no Código do IRC, ou seja, adoptando a contabilidade como ponto de partida para a tributação e introduzindo correcções extra-contabilísticas visando a adequação do resultado contabilístico aos propósitos fiscais.

Assim se mantém a independência de ambas as disciplinas, mas sem o incómodo, tão ao gosto dos anglo-saxónicos em que manifestamente não nos incluímos, de um afastamento que não tem qualquer justificação.

Ora, sendo este o sistema que se considere desejável, há que reflectir sobre se é admissível que a Contabilidade seja permeável a conceitos subjectivos, que progressivamente a afastem dos padrões de objectividade requeridos pela Fiscalidade.

Claro que não podemos deixar de ter em atenção que a Fiscalidade não é senão um dos múltiplos destinatários da informação contabilística. Mas não podemos deixar de considerar que é um dos mais importantes, a exemplo do que acontece nas empresas com os clientes, em que, ainda que se pretenda tratar todos com o devido respeito, alguns haverá que, pelo volume de negócios que originam, merecem um tratamento especial.

Ora, se atentarmos na dimensão do nosso tecido empresarial e das unidades que o compõem, não podemos ignorar o peso que naturalmente terá o destinatário fiscal, sendo por isso merecedor de uma particular atenção. Isto, obviamente, sem se abdicar da autonomia da Contabilidade, que não pode esquecer todos os demais destinatários do seu trabalho.

Esta é mais uma razão que nos leva a defender um modelo como aquele que temos tido e a considerar indesejável um afastamento significativo do mesmo que inevitavelmente pode resultar da progressiva introdução de normas subjectivas na contabilidade, como aquelas que emanam das normas internacionais de contabilidade.

Por despacho de 23 de Janeiro de 2006 do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi criado um Grupo de Trabalho para identificar o impacte em termos fiscais das alterações decorrentes da adopção das normas internacionais de contabilidade nas contas individuais e propor as necessárias adaptações da legislação fiscal.

O relatório produzido por esse Grupo de Trabalho começou precisamente para caracterizar o universo das nossas empresas, concluindo aquilo que decerto já se suspeitava, ou seja, de que a sua distribuição é muito desproporcionada, com uma acentuada concentração em função, quer dos indicadores utilizados, quer dos escalões de proveitos.

Sem prejuízo de o Grupo de Trabalho ter cumprido o objectivo que lhe havia sido proposto – analisar o impacte da eventual introdução das normas internacionais de contabilidade nas contas individuais e a proposta de alterações legislativas fiscais tendo em conta a alteração das regras contabilísticas – , não deixa de inferir-se, do seu trabalho,

algumas ideias sobre as quais importa reflectir.

E a principal delas tem a ver com a razoabilidade ou não da introdução entre nós da maioria das normas internacionais de contabilidade.

Face ao nosso tecido empresarial, justificar-se-á a aplicabilidade no nosso País de normas que foram elaboradas tendo como pano de fundo empresas de grande dimensão?

Sem dúvida que a resposta é negativa.

Admitimos que algumas empresas de maior dimensão, cotadas em bolsa e com ligações internacionais, possam adoptar nas suas contas individuais outras normas que não as nacionais – sejam as internacionais, sejam quaisquer outras em que nisso exista interesse. Aliás, essas empresas têm normalmente recurso técnicos, humanos e financeiros que lhe permitem, fazê-lo sem grande dificuldade.

O que não tem sentido é obrigar-se – ou mesmo, em nosso entender, permitir-se – que as demais empresas o façam, sem qualquer vantagem e com a complexidade que daí necessariamente advirá.

Claro que se poderá questionar sobre qual o problema que para as empresas de menor dimensão resultará do facto de eventualmente terem de adoptar as normas internacionais de contabilidade.

Para além dos custos que isso representará, o que mais nos preocupa é o impacto dessa eventual mudança para os destinatários da informação contabilística, em particular na manipulação de valores que isso poderá representar face à subjectividade da maioria das normas internacionais de contabilidade.

Se lermos com atenção as recomendações do Grupo de Trabalho a que temos vindo a fazer referência, facilmente se comprovarão estes nossos receios no tocante ao destinatário fiscal, que se verá obrigado a promover várias medidas de maior afastamento

do resultado fiscal em relação ao resultado contabilístico, com os inerentes custos e transtornos para os técnicos de contabilidade.

E isto, obviamente, sem qualquer vantagem para os demais destinatários da informação contabilística. Bem pelo contrário, pois a fraca qualidade das normas internacionais de contabilidade, em particular pela falta de objectividade, é susceptível de reduzir fortemente o seu valor informativo.

Parece-nos, pois, que o magnífico trabalho desenvolvido pelo referido Grupo de Trabalho, para além das específicas conclusões a que chegou, deve suscitar uma grande reflexão por parte de todos quantos estão académica ou profissional ligados à contabilidade, no sentido de apurarem se está correcto o caminho que a mesma está a seguir.

Desde logo, o estabelecimento daquilo a que se chamou 1.º nível e 2.º nível, reservando este último para a quase totalidade das nossas empresas, não nos parece razoável, sendo indicativo de uma filosofia que não se coaduna com o nosso tecido empresarial.

Por outro lado, o objectivo de introduzir progressivamente no nosso referencial contabilístico normas importadas, apenas por serem importadas, mas sem a qualidade que o respeito pelos destinatários da informação contabilística exige, não parece caminho que se possa aceitar.

Esperemos que o bom senso prevaleça.