



CATÓLICA PORTO

AMORTIZAÇÕES CONTABILÍSTICAS E FISCAIS

Manuel Diego Antas da Silva | nº 349412014

Tese de Mestrado em Direito Fiscal

Maio 2014

Sob a orientação da Prof. Doutora Luísa Anacoreta Correia e Prof. Doutor Rui Duarte Morais

*Aos meus pais, Manuel e Laura, e ao meu irmão,
Luís, por constituírem uma peça fundamental em
toda a minha vivência.*

*Aos meus amigos que me acompanharam ao
longo de todo o meu percurso académico, em
especial ao Vítor, amigo desde o primeiro dia e
companheiro de inúmeras batalhas.*

*Agradeço aos meus orientadores, em especial à
Professora Doutora Luísa Anacoreta Correia, todo
o apoio, dedicação e disponibilidade
demonstrados.*

A todos eles, um sincero obrigado.

Lista de Siglas e Abreviaturas

CCI	Código da Contribuição Industrial
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DL n.º 47/77	Decreto – Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro de 1977
DL n.º 159/2009	Decreto – Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho de 2009
DGCI	Direcção Geral de Impostos (atual Autoridade Tributária)
DR n.º 2/90	Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 Janeiro de 1990
DR n.º 25/2009	Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro de 2009
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS/IFRS	International Accounting Standard / International Financial Reporting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OC n.º 2906	Ofício Circular n.º 2906, de 29 de Maio de 1964
Portaria n.º 21867	Portaria n.º 21867, de 12 de Fevereiro de 1966
Portaria n.º 737/81	Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto de 1981
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
§	Parágrafo

Sumário

1. NOTA INTRODUTÓRIA	6
2. CONCEITO DE AMORTIZAÇÃO	7
2.1 – Ativos imobilizados	7
2.2 – Distinção entre amortização e reintegração	11
2.3 – Distinção entre amortização e reservas e provisões	14
2.4 – Do tratamento dos ativos intangíveis a nível contabilístico	18
3. TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS: ANÁLISE DO REGIME DA AMORTIZAÇÃO	22
3.1 – Reconhecimento inicial	22
3.2 – Mensuração subsequente	24
4. TRATAMENTO FISCAL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS: ANÁLISE DO REGIME DA AMORTIZAÇÃO E A SUA RIGIDEZ COMPARATIVAMENTE À CONTABILIDADE	27
5. EVOLUÇÃO DO REGIME E DR N.º 25/2009	33
6. AMORTIZAÇÃO DO GOODWILL.....	39
6.1 – Definição de goodwill.....	39
6.2 – Tratamento contabilístico do goodwill	39
6.2.1 – Goodwill gerado internamente	39
6.2.2 – Goodwill adquirido	40
6.3 – Tratamento fiscal do goodwill	42
7. CONCLUSÃO	47
BIBLIOGRAFIA	48

1. NOTA INTRODUTÓRIA

A amortização consiste em repartir o custo do ativo imobilizado pelos exercícios que beneficiam do seu uso, imputando a cada um dos mesmos a parte que lhes cabe no gasto total efetuado aquando da aquisição do bem (quota de amortização).

Dividem-se os ativos imobilizados em corpóreos ou fixos e em incorpóreos ou intangíveis, sendo nos últimos que vamos centrar as nossas atenções, já que são vistos como os principais responsáveis pela criação de valor e diferenciação entre as empresas na economia atual.

Cabe assim à presente dissertação incidir na análise do tratamento contabilístico e fiscal do instituto da amortização, *in casu*, ativos intangíveis.

Para o efeito, iniciaremos a nossa abordagem com a concetualização desta temática, definindo a importância da mesma, e distinguindo-a de figuras como a reintegração, reservas e provisões. Posteriormente, analisaremos o regime contabilístico das amortizações quanto a este tipo de ativos, nomeadamente o reconhecimento inicial destes e a sua mensuração subsequente. Num terceiro momento, faremos a citada análise, mas quanto ao regime fiscal, observando a diferença de tratamento quanto à contabilidade. De seguida, trilharemos o caminho das regulamentações do regime fiscal que existiram quanto a esta matéria, concluindo na que vigora nos dias de hoje, o DR n.º 25/2009. Por fim, vamos debruçar-nos sobre o goodwill, analisando o seu conceito e o diferente tratamento que recebe a nível contabilístico e, em especial devido às novidades introduzidas pela reforma do IRC, fiscal.

Urge uma análise desta temática, já que, além de não existirem estudos atualizados sobre a mesma, registaram-se recentes alterações, concretamente a nível fiscal, que merecem uma análise detalhada como a que, humildemente, faremos.

2. CONCEITO DE AMORTIZAÇÃO

2.1 – ATIVOS IMOBILIZADOS

Qual é a necessidade da previsão do regime que vamos abordar? Nas palavras de Rui Morais, temos de ter em conta que a aquisição de um bem por uma empresa não implica uma perda para o adquirente, mas sim uma alteração qualitativa do respetivo património, ou seja, dinheiro passa a ativo imobilizado¹.

O nome de ativo imobilizado é destinado “(...) aos elementos patrimoniais activos, corpóreos e incorpóreos, não destinados à venda, cuja utilidade se não esgota total e imediatamente na primeira operação em que intervém, antes perdura por prazos mais ou menos longos”². Gonçalves da Silva faz uma divisão entre duas espécies de imobilizações: as de rendimento (são inversões de capital não diretamente relacionadas com as atividades específicas ou profissionais da empresa e que lhe proporcionam um rendimento, o que podemos ver, por exemplo nos empréstimos a juro, prédios arrendados entre outros) ou as técnicas (são inversões necessárias à exploração da empresa e destinadas à organização permanente da empresa, ou seja, são elementos que facilitam a produção e que, por isso, não podem destacar-se da empresa sem que haja perturbações do seu funcionamento)³.

Podemos distinguir duas grandes categorias de imobilizações técnicas: as corpóreas ou fixas, ou ainda as tangíveis, e as incorpóreas ou intangíveis. Podemos qualificar as imobilizações corpóreas, ou, numa denominação mais atualizada, os ativos fixos tangíveis, como meios de produção ou bens de uso duradouro, ou seja, como “(...) coisas concretas ou materiais que, não sendo objecto directo das operações da empresa, lhe servem de condições ou de ferramentas de trabalho”⁴. Atualmente têm previsão na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 – Ativos Fixos

¹ Morais, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Reimpressão de edição de Novembro de 2007, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 102 e ss

² Silva, F.V. Gonçalves da, *Imobilizações e Amortizações*, 1ª Edição, Lisboa, Livraria Sá da Costa Editora, 1972, pp. 7 e ss.

³ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit*, pp. 7 e ss.

⁴ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit*, pp. 7 e ss.

Tangíveis⁵ e Classe 4 – Investimentos, em concreto a 43 – Ativos Fixos Tangíveis do Código de Contas⁶.

Já as imobilizações incorpóreas, ou ativos intangíveis, são coisas imateriais, que carecem “(...) de existência física e não são, por conseguinte, apreensíveis ou perceptíveis pelos sentidos”, “têm a sua origem em certas despesas, não imputáveis a qualquer coisa material, mas cuja serventia transcende o exercício em que se verificaram”, sendo precisamente a perdurabilidade da “(...) utilidade dos serviços ou vantagens que motivaram o desembolso que tais valores assumem o carácter de verdadeiros componentes do activo”⁷. Têm previsão na NCRF 6 – Ativos Intangíveis⁸ e Classe 4 – Investimentos, em concreto a 44 – Ativos Intangíveis do Código de Contas⁹.

Porém, em regra, esse bem entrará num processo de depreciação. Assim, “se a empresa não assinalasse as perdas de valor dos bens que fazem parte do seu património no segmento activo imobilizado, estaria a induzir em erro todos os que utilizassem o balanço para leitura da sua situação patrimonial”¹⁰. Mas não é apenas este processo de depreciação que justifica a amortização ou depreciação. Já que o valor da referida amortização ou depreciação, corresponde em cada exercício a um custo suportado pela empresa (“(...), contabilística e fiscalmente, é relevado pela quota de amortização, contabilizada como custo de cada exercício”¹¹).

Isto porque não seria justo que o exercício em que teve lugar a aquisição de um instrumento suportasse sozinho o respetivo custo, logo é lógico que este se reparta o mais equitativamente possível por todos os exercícios que beneficiam do uso da

⁵ Podemos observar a sua definição no parágrafo 6: “Ativos fixos tangíveis: são itens tangíveis que: a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período”.

⁶ Subdivide-se em: 431 – Terrenos e recursos naturais, 432 – Edifícios e outras construções, 433 – Equipamento básico, 434 – Equipamento de transporte, 435 – Equipamento administrativo, 436 – Equipamentos biológicos, 437 – Outros activos fixos tangíveis, 438 – Depreciações acumuladas e 439 – Perdas por imparidade acumuladas.

⁷ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit.*, pp. 7 e ss.

⁸ O § 8 refere que “Ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física”.

⁹ Subdivide-se em: 441 – Goodwill, 442 – Projetos de desenvolvimento, 443 – Programas de computador, 444 – Propriedade industrial, 446 – Outros ativos intangíveis, 448 – Amortizações acumuladas e 449 – Perdas por imparidade acumuladas.

¹⁰ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss.

¹¹ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss.

imobilização¹². Assim, o primeiro exercício, em vez de ficar sobrecarregado com todo o custo originário, suportará apenas a quota-parte do mesmo se lhe possa atribuir. Já o restante (a parte imputável aos exercícios futuros) fica em suspenso e representa o atual valor do instrumento que figura no balanço como valor patrimonial ativo¹³.

De referir que na contabilidade, como demonstra o parágrafo (§) 22 da Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística (em diante, SNC), ao nível da noção de rendimento, vigora como regra de reconhecimento do mesmo a da realização: “(...), os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”. Existe rendimento através do momento da realização, ou seja, no momento económico da venda ou da transmissão (o cash não é relevante).

Esta regra prepassa para o direito fiscal, ao nível do princípio da especialização dos exercícios. A vida da empresa tem que ser dividida em períodos, a cada um desses períodos deverão ser imputados determinados ganhos e perdas (decorre daqui o cálculo do lucro desse exercício), contabilizando-se créditos e débitos e não pagamentos e recebimentos¹⁴. Isto está plenamente ilustrado pelo artigo 18.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (em diante, CIRC)¹⁵.

¹² Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit.*, pp. 7 e ss.

¹³ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit.*, pp. 7 e ss.

¹⁴ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 64 e ss.

¹⁵ “1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

3 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade; b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução; c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º.

Seguindo o mesmo autor, concluímos que “as amortizações dão tradução à regra básica de imputação temporal que preside ao cálculo do lucro: aos proveitos de um exercício deduzem-se os custos que, nesse exercício, se tornou necessário suportar para obter aqueles”¹⁶.

E em que consiste, em concreto, o processo de amortização? “Consiste em repartir o custo da imobilização pelos exercícios que beneficiam do seu uso (...), por

4 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, não se tomam em consideração eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes.

5 - Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

6 - A determinação de resultados nas obras efetuadas por conta própria vendidas fracionadamente é efetuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exatamente os custos totais das mesmas.

7 - Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extração efetuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é atualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.º.

8 - Os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.

9 - Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, exceto quando:

a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

10 - Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indireta no capital a que se refere o número anterior são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.

11 - Os pagamentos com base em ações, efetuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago.

12 - Exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários”.

¹⁶ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss.

outras palavras, em imputar a cada um desses exercícios a parte que lhe cabe no gasto total (quota de amortização)”¹⁷.

A amortização das imobilizações é a operação destinada a reduzir ou atualizar o valor que originariamente se lhes atribuiu, ou seja, consiste em imputar a cada um dos exercícios que beneficiam do seu uso a parte que lhe cabe no gasto total (quota de amortização)¹⁸.

2.2 – DISTINÇÃO ENTRE AMORTIZAÇÃO E REINTEGRAÇÃO

A distinção entre os conceitos de amortização e reintegração é algo que marcou a nossa temática contabilística durante parte do último século. Vamos abordar as diferentes posições e explicitar como estamos a nível terminológico nos dias de hoje.

Como refere Camilo Cimourdain de Oliveira, a questão da distinção entre amortização e reintegração é meramente terminológica¹⁹. Porém, citando Rogério Fernandes Ferreira, “A palavra amortização tem sido objecto (...) de algumas polémicas”, já que “uns autores tem procurado uma nova terminologia (...)” e “(...) outros reservam à palavra apenas certos sentidos (...)”²⁰. Ou seja, a controvérsia discutida em diante centra-se na escolha do termo mais apropriado para representar a operação contabilística que tem por objetivo traduzir e imputar o deprecimento dos elementos do ativo imobilizado das empresas²¹.

A análise das diferentes posições nesta temática vai passar, até para facilitar o estudo desta problemática, pela compartimentação dos que analisaram e comentaram esta distinção entre os reintegracionistas, os semi-reintegracionistas e os amortizacionistas (defendem apenas a aplicação do termo amortização).

¹⁷ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op cit.*, pp. 57 e ss.

¹⁸ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op cit.*, pp. 57 e ss.

¹⁹ Oliveira, Camilo Cimourdain de, “Quinquagésimo Ano Reintegrações Versus Amortizações”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 377, p. 76 a 89.

²⁰ Ferreira, Rogério Fernandes, “Suprimentos, Amortizações, Provisões e Mais-Valias (Temas Contabilísticos Suscitados pela Reforma Tributária)”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 33, pp. 29 a 39.

²¹ Oliveira, Camilo Cimourdain de, *Op. cit.*, pp. 76 a 89.

Os primeiros propõe uma reforma terminológica. Invocam, por um lado, “(...) a ambiguidade do termo amortização e, por outro, que a palavra reintegração tem um significado que melhor se adapta à operação contabilística que os amortizacionistas designam impropriamente por amortização”²². Ou seja, “(...) a operação contabilística correspondente não visa (propriamente) reduzir o valor do imobilizado (levar à morte) mas sim a sua reconstituição (ou então que visa ambas as coisas mas que deve ser dada maior relevância à segunda finalidade)”²³. Ainda referindo o mesmo autor, este diz que entre os adeptos do termo reintegração está longe de haver unanimidade de conceituação, pois enquanto uns afirmam que com a reintegração se procura registar a recuperação do valor do imobilizado que se depreciou, outros dizem simplesmente que se procura a reconstituição do imobilizado e outros chamam a atenção para a conveniência em distinguir a chamada reintegração valórica da reintegração da reintegração física, admitindo a sua não coincidência. A isto os amortizacionistas respondem dizendo que a “(...) amortização é tão somente o registo da depreciação, da redução de valor do activo imobilizado”²⁴.

Como autores postuladores desta posição temos Jaime Lopes de Amorim.

Ao nível das posições semi-reintegracionistas, encontramos o seu maior baluarte em Camilo Simourdain de Oliveira. Em 1943 defendeu que “(...) o termo amortização se reservasse para o registo contabilístico do deprecimento dos elementos do activo imobilizado incorpóreo; e que, para o registo do deprecimento (ou depreciação) dos do activo imobilizado corpóreo se utilizasse o termo reintegração”²⁵.

Para Rogério Fernandes Ferreira, quer a posição dos reintegracionistas quer a dos semi-reintegracionistas deve-se ao facto de procurarem definir a operação que contabilizam pela finalidade última de reintegração do imobilizado. Porém, para ele não consiste nesta finalidade, mas sim “(...) no registo da depreciação ou da baixa contabilística do valor do Imobilizado”, pois “em muitos casos não se verifica – quer a

²² Ferreira, Rogério Fernandes, *Op. cit.*, pp. 29 a 39.

²³ Ferreira, Rogério Fernandes, *Op. cit.*, pp. 29 a 39.

²⁴ Ferreira, Rogério Fernandes, *Op. cit.*, pp. 29 a 39.

²⁵ Oliveira, Camilo Cimourdain de, “A expressão matemática do balanço”, *Revista de Contabilidade e de Comércio*, nº 41, pp. 50 e ss.

posteriori, quer a priori – a reconstituição ou reintegração do imobilizado amortizado através da contabilidade”²⁶.

Como amortizacionistas temos Rogério Fernandes Ferreira e Gonçalves da Silva, que pugnam apenas pelo uso da expressão amortização. Como argumento alegam que o “(...) o termo reintegração não serve para apelidar o fenómeno contabilístico designado tradicionalmente por amortização pelos técnicos de contas dos diversos países, tradição que persiste (...) pelo relevante facto de os planos de contas impostos (...) em vários países continuarem a falar de amortização”²⁷. Os termos usados pelos técnicos referidos são Amortización em Espanha, Amortissement em França, Abschreibung na Alemanha e Amortamento em Itália. Apesar de Camilo Cimourdain de Oliveira referir que o termo amortização não é usado “(...) na quase totalidade dos países de língua inglesa em que (...) introduzem na contabilidade a conta Depreciação”²⁸, Rogério Fernandes Ferreira diz que os termos amortization e depreciation (usado como amortização de imobilizado sujeito a deprecimento) são usados nestes países “(...) dentro de um significado lato de amortization”²⁹.

Apesar de Gonçalves da Silva admitir que a expressão amortização se utiliza, em muitos casos, para indicar a extinção parcial de uma dívida, uma entrega por conta, para designar a liquidação ou pagamento de uma conta, não é menos certo que se emprega também para nomear a operação contabilística, já que também tem o mesmo étimo que amortecer e significa reduzir, abrandar, extinguir gradualmente, aniquilar pouco a pouco³⁰. Ainda refere que a amortização das imobilizações é “(...), a operação contabilística destinada a reduzir ou actualizar o valor que originariamente se lhes atribuiu” e não consiste, portanto, “(...), na gradual reintegração ou recuperação do valor dos instrumentos e nada tem que ver com a acumulação de disponibilidades destinadas à futura renovação ou substituição das imobilizações existentes”³¹.

²⁶ Ferreira, Rogério Fernandes, *Op. cit.*, pp. 29 a 39.

²⁷ Ferreira, Rogério Fernandes, *Op. cit.*, pp. 29 a 39.

²⁸ Oliveira, Camilo Cimourdain de, “Quinquagésimo Ano Reintegrações Versus Amortizações”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 377, p. 76 a 89

²⁹ Ferreira, Rogério Fernandes, *Op. cit.*, pp. 29 a 39.

³⁰ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit.*, pp. 81 e ss.

³¹ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit.*, pp. 57 e ss.

Hoje, no entanto, esta polémica deixou de ter sentido prático. A nível contabilístico, com a entrada em vigor do Plano Oficial de Contas, em 1990, a expressão “reintegrações” desapareceu, atribuindo para a contabilização do deprecimento sofrido pelos elementos do ativo imobilizado das empresas (corpóreos ou incorpóreos) em exclusivo o termo “amortizações”³². Com a entrada em vigor do SNC, em 1 de Janeiro de 2010, que teve como propósito a atualização das normas contabilísticas portuguesas³³, o que antes se definia como amortização dos activos fixos tangíveis passou a depreciação³⁴.

A nível fiscal podemos observar a relação de dependência que existe com a contabilidade: a fiscalidade parte da contabilidade, podendo alterá-la para compatibilizá-la com os seus fins. Neste caso em concreto, adoptou os seus conceitos. O que é perfeitamente visível na análise da Subsecção III do CIRC, com o uso das expressões “Depreciações e Amortizações”³⁵.

2.3 – DISTINÇÃO ENTRE AMORTIZAÇÃO E RESERVAS E PROVISÕES

Já vimos o conceito de amortização (ou de depreciação). Este distingue-se completamente do de reserva ou de provisão.

Nas palavras de Gonçalves da Silva, reservar é guardar ou pôr de parte lucros realizados, só podem criar-se ou reforçar-se nos exercícios em que há lucros, podem aumentar-se indefinidamente e correspondem a valores ativos reais. Já as amortizações têm de se fazer todos os anos, hajam lucros ou prejuízos (antes mesmo

³² Algo extramamente criticado por Camilo Cimoudain de Oliveira: “(...), os ilustres redactores do POC revisto, (...), (im)pura e simplesmente, pegam na caçadeira e...zás! – abatem as reintegrações”. Oliveira, Camilo Cimourdain de, “Quinquagésimo Ano Reintegrações Versus Amortizações”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 377, p. 76 a 89.

³³ Porque a partir de 2005 houve a obrigação para as entidades com valores admitidos à cotação em mercados regulamentados, com contas consolidadas, de apresentarem as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS, mas também pelo facto de as normas contabilísticas portuguesas não serem de todo comparáveis com as normas internacionais, dificultando investimentos provenientes do exterior.

³⁴ Como podemos observar no parágrafo 6 da NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis: “Depreciação: é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil”.

³⁵ Artigo 29.º e ss do CIRC.

de apurados os resultados líquidos de que são um dos fatores), têm por limites máximos os valores iniciais das imobilizações a que concernem e correspondem a valores ativos fictícios (não é lícito que se somem ao capital)³⁶.

O SNC, na Classe 5 – Capital, reservas e resultados transitados, em concreto no ponto 55 – Reservas, prevê a constituição de 551 – Reservas legais ou de 552 – Outras reservas.

Podemos encontrar mais informação sobre esta temática no âmbito do Direito Societário. Temos de ter em conta que existem vários tipos de reservas. Existem as estatutárias, cuja constituição é imposta por cláusula do contrato de sociedade, podendo ter os mais variados fins: modernização de equipamentos, compra de instalações, incorporação no capital social, entre outros (a elas faz referência expressa o artigo 33.º, n.º1 do Código das Sociedades Comerciais – CSC). De notar que, como não resultam de imposição legal, os sócios, alterando o pacto social onde existe a obrigação da sua constituição, podem desafetá-las do seu fim para que sejam distribuídas a título de dividendos. Existem reservas livres, que constituem aquelas que os sócios podem, no final de cada exercício, deliberar constituir através da não distribuição de lucros. A estas reservas faz referência o artigo 220.º, n.º2 do CSC, com atenção aos artigos 217.º e 294.º do CSC, que limitam, em princípio, as reservas nestes moldes a apenas metade do lucro do exercício. Temos as reservas contratuais, que resultam de contratos celebrados entre a sociedade e terceiros, por exemplo entidades públicas, bancos e investidores. O regime que se aplica a estas reservas é o que resulta do referido contrato entre as partes. Existem, também, as reservas ocultas, que são as que resultam de uma subvalorização de bens do ativo ou de sobrevalorização de verbas do passivo. O artigo 33.º, n.º3 do CSC consagra que não podem ser distribuídas aos sócios (estas reservas contrariam as regras contabilísticas e de elaboração do balanço, já que não traduzem uma imagem verdadeira e fiel da situação patrimonial societária). Por fim, existem as reservas legais, que são aquelas cuja constituição é imposta por lei. Estão previstas para as Sociedades Anónimas nos artigos 295.º e 296.º do CSC, que se aplicam, por força do artigo 218.º do CSC, às Sociedades por Quotas. De referir igualmente que quaisquer deliberações que violem

³⁶ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op cit.*, pp. 171 e 172.

as regras de constituição, reintegração ou utilização da reserva legal serão nulas, nos termos dos artigos 56.º, n.º1, al. d) e 69.º, n.º 3 do CSC, podendo ser civilmente (e até penalmente – artigo 514.º do CSC) responsabilizados os gerentes e administradores que contribuam para a aprovação de tais deliberações (artigos 78.º e 79.º do CSC)³⁷.

Mas como refere Rui Morais, “As provisões são registos contabilísticos de verbas destinadas a fazer face a um encargo imputável ao exercício, mas de comprovação futura, ou já comprovado mas de montante incerto”³⁸. Descreve que “tal como uma pessoa cautelosa, quando confrontada com uma despesa previsível, põe antecipadamente de lado o dinheiro necessário para a satisfazer, também uma empresa previdente deve preservar certa fracção dos seus resultados para se precaver contra perdas que reputa de prováveis”³⁹.

O SNC, na NCRF 21, também contém uma definição de Provisão⁴⁰.

Rogério Fernandes Ferreira classifica-as como as contas “(...) onde se inscrevem as verbas destinadas a contrabalançar encargos ou prejuízos estimados e actuais de provável processamento futuro ou apenas de montante actualmente incerto”⁴¹. Diz também que este mecanismo tem as finalidades de possibilitar a retenção na empresa de recursos que evitarão, na altura do processamento financeiro dos encargos previstos pelas provisões, um desequilíbrio nas contas da empresa, de “proporcionar a retenção dos fundos ou meios activos genericamente justapostos às provisões criadas, evitando-se assim que o processamento posterior dos possíveis encargos previstos afecte a situação de tesouraria” e de “incluir em custos ou perdas de dado exercício uma dotação que de outro modo nele não figuraria, visto lhe faltar contrapartida para movimentação, falta que a provisão vem suprir”⁴².

Mas, como refere Rui Morais, é preciso atender a que “(...) na constituição de uma provisão não está, directamente, em causa a criação de uma reserva monetária,

³⁷ Maia, Pedro; Ramos, Maria Elisabete; Martins, Alexandre Soveral e Domingues, Paulo de Tarso, *Estudos de Direito das Sociedades*, 10.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 256 a 260.

³⁸ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 119 e ss.

³⁹ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 119 e ss.

⁴⁰ “Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incerta”.

⁴¹ Ferreira, Rogério Fernandes, *Provisões*, 1ª Edição, Lisboa, Petrony, 1970, pp. 11 a 27.

⁴² Ferreira, Rogério Fernandes, *Provisões*, 1ª Edição, Lisboa, Petrony, 1970, pp. 11 a 27.

mas a consideração de um custo, o que tem como consequência que o lucro apurado (e, portanto, também o lucro distribuível) seja menor”⁴³.

Este autor diz que a consideração de uma provisão como um custo de determinado exercício dá tradução a dois princípios da contabilidade: “o princípio da prudência (tomam-se em consideração, no apuramento dos resultados do exercício, os riscos previsíveis e as perdas eventuais derivadas de um facto nele ocorrido)” e o “princípio da especialização dos exercícios (imputa-se ao exercício em que o facto ocorreu o seu – ainda que só meramente possível – custo)”, pois “a não constituição da provisão num dado exercício (ou a sua contituição por valor insuficiente) resulta numa violação deste princípio, na medida em que terá por efeito deslocar para outros exercícios custos pertencentes àquele”⁴⁴.

O papel das Provisões é fundamental, já que “permitem uma maior regularidade na escrituração dos prejuízos ou apuramento dos resultados, evitando que se venha a afectar desfavorável ou desmesuradamente o exercício em que se consumaram os eventos que conduziram anteriormente à constituição das Provisões”⁴⁵.

Porém, à constituição de provisões, está associado um “(...) elevado grau de subjectividade por parte da empresa, (...), na apreciação dos factos que, no seu entender, poderão gerar, no futuro, perdas”⁴⁶. Ou seja, “(...), uma empresa cautelosa tenderá – e bem – a efectivar provisões, decidindo quais os factos que as devem legitimar e respectivo montante” e “por este ser um procedimento correcto, compreende-se a intencional flexibilidade das regras contabilísticas”⁴⁷. Contudo, “(...), a lei fiscal tem de assumir uma perspectiva mais restritiva”, já que “caso fossem aceites como custo fiscal a totalidade ou, pelo menos, a generalidade das provisões que a empresa decidiu constituir, estaria caminho aberto fácil para se evitar ou, pelo menos, adiar a tributação (para se conseguir uma redução artificial do lucro tributável,

⁴³ Moraes, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 119 e ss.

⁴⁴ Moraes, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 119 e ss.

⁴⁵ Ferreira, Rogério Fernandes, *Provisões*, 1ª Edição, Lisboa, Petrony, 1970, pág. 11 a 27.

⁴⁶ Moraes, Rui Duarte, *Op cit.*, pp. 119 e ss.

⁴⁷ Moraes, Rui Duarte, *Op cit.*, pp. 119 e ss.

através da constituição de provisões excessivas)”⁴⁸. Assim, Rui Morais refere que as regras fiscais se afastam das contabilísticas, porque são muito mais densas, ou seja “o mesmo é dizer que será normal existirem provisões registadas na contabilidade que não são aceites como custo fiscal, (...)”⁴⁹, logo o resultado fiscal vai diferir do lucro contabilístico apurado. Assim, a lei fixa, taxativamente, quais as provisões aceites como custo fiscal e, ainda, alguns casos qual o valor a considerar⁵⁰.

2.4 – DO TRATAMENTO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS A NÍVEL CONTABILÍSTICO

Já expusemos os conceitos de ativo fixo tangível, de ativo fixo intangível e de amortização.

⁴⁸ Morais, Rui Duarte, *Op cit.*, pp. 119 e ss.

⁴⁹ Morais, Rui Duarte, *Op cit.*, pp. 119 e ss.

⁵⁰ Artigo 39.º do CIRC: “1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões: a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação; b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços; c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia; d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao setor das indústrias extrativas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

2 - A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.

3 - Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respetivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.

4 - As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respetivo período de tributação.

5 - O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos.

6 - O montante anual acumulado das provisões técnicas, referidas na alínea c) do n.º 1, não deve ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão”.

Após as distinções abordadas e após a chegada a um conceito de amortização, vamos direcionar o nosso estudo para as amortizações dos bens que integram o ativo imobilizado incorpóreo (ativos fixos intangíveis).

Já vimos que os ativos fixos intangíveis são recursos imateriais, que carecem “(...) de existência física e não são, por conseguinte, apreensíveis ou perceptíveis pelos sentidos”, “têm a sua origem em certas despesas, não imputáveis a qualquer coisa material, mas cuja serventia transcende o exercício em que se verificaram”, sendo precisamente a perdurabilidade da “(...) utilidade dos serviços ou vantagens que motivaram o desembolso que tais valores assumem o carácter de verdadeiros componentes do activo”⁵¹. Têm previsão na NCRF 6 – Ativos Intangíveis⁵² e Classe 4 – Investimentos, em concreto a 44 – Activos Intangíveis do Código de Contas⁵³. Mas poderemos dizer algo mais em relação a estes ativos...

Temos de estar cientes que a “(...) decisão de reconhecer o investimento em intangíveis como gasto ou activo tem repercussões directas na avaliação das empresas, conduzindo a diferenças substanciais no valor do activo e nos resultados de uma entidade”⁵⁴.

Podemos então reforçar a definição ativo intangível como “(...) um activo não monetário identificável sem substância física, detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendar a outros, ou para finalidades administrativas, que é controlado pela empresa, como resultado de acontecimentos passados e do qual a entidade espera obter benefícios económicos futuros”⁵⁵, com base no complemento da definição de ativo intangível do § 8 da NCRF 6⁵⁶ com a

⁵¹ Silva, F.V. Gonçalves da, *Op. cit.*, pp. 7 e ss.

⁵² O § 8 refere que “Ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física”.

⁵³ Subdivide-se em: 441 – Goodwill, 442 – Projectos de desenvolvimento, 443 – Programas de computador, 444 – Propriedade industrial, 446 – Outros ativos intangíveis, 448 – Amortizações acumuladas e 449 – Perdas por imparidade acumuladas.

⁵⁴ Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Formação à Distância da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, SNC – Activos não correntes* (disponível em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/snc-activosnaocorrentesdis1609.pdf>), pp. 4 e ss.

⁵⁵ Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

⁵⁶ “Ativo: é um recurso: a) Controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e b) Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade”.

definição de ativo (alínea a) do § 49 da Estrutura Concetual do SNC⁵⁷. Desta definição assacamos três características: Identificabilidade (§ 11 e 12 da NCRF 6), Controlo (§ 13 a 16 da NCRF 6) e Benefícios económicos futuros (§ 17 da NCRF 6). Estas características são essenciais, a nível contabilístico, para o reconhecimento inicial dos ativos intangíveis.

Ao nível da Identificabilidade, uma importância fundamental deve-se ao facto de que o elemento intangível não se confunda com o goodwill. “De facto, o *goodwill* diz-se não identificável porque não pode ser substancialmente transferido para uma entidade, sem que ocorra a venda de outros activos ou das operações de um negócio. Todavia, a separabilidade não é uma condição essencial/necessária para a identificabilidade de um elemento intangível, uma vez que ainda que a entidade o adquira em conjunto com outros activos, ele pode ser facilmente identificável, caso se verifique, com a transacção, a transferência de direitos legais que permitam a sua identificação. De igual forma, o elemento intangível será identificável, quando associado a outros activos, sempre que a empresa consiga identificar os benefícios que lhe estão associados”⁵⁸. Assim, “Os activos intangíveis identificáveis referem-se, assim, a patentes, *copyrights*, marcas, *franchises*, software de computadores, listas de clientes, nomes comerciais, quotas de importação, licenças, *know-how* especializado (propriedade intelectual), receitas, fórmulas, desenhos, protótipos, direitos de comercialização e outros direitos que podem ser transferidos para uma determinada entidade sem que seja necessária a transferência do activo fixo tangível que lhes esteja associado”⁵⁹.

Quanto ao Controlo, em regra, é “(...) o poder de controlo sobre os benefícios económicos futuros dado por direitos legais”⁶⁰. Mas a ausência de direitos legais não significa necessariamente não ter controlo⁶¹. Temos de atender, também, as

⁵⁷ “a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.

⁵⁸ Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

⁵⁹ Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

⁶⁰ Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

⁶¹ Esta ideia é ilustrada pela parte final do § 13 da NCRF 6: “Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar o controlo sobre o ativo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira”.

especificidades do regime quanto ao conhecimento técnico⁶², relativamente à propriedade industrial e formação especializada⁶³ e ao nível da carteira de clientes⁶⁴.

Por fim, ao nível dos Benefícios económicos futuros, “não é necessário que tomem a forma de um rédito. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual (*Know-how*) num processo produtivo pode levar a uma redução de custos de produção e não, necessariamente, a um aumento de réditos futuros (através da venda de bens/prestação de serviços)”⁶⁵.

⁶² “Em relação ao conhecimento técnico, uma entidade pode controlar os benefícios económicos que dele pode advir, caso o conhecimento estiver protegido por direitos legais (copyrights) ou desde que exista um dever legal dos empregados em manterem a confidencialidade sobre o conhecimento adquirido” in Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

⁶³ Aqui, “(...) é difícil comprovar o controlo dos benefícios económicos de trabalhadores especializados (estes podem sempre deixar a entidade e obter emprego noutra local, onde podem aplicar o know-how adquirido), a não ser que a empresa esteja protegida por direitos legais, isto é, a existência de um vínculo que lhe garanta o controlo sobre tais benefícios económicos” in Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

⁶⁴ Já que “(...)”, uma entidade geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros derivados do relacionamento e fidelização dos clientes (pois os clientes podem mudar de fornecedor), a não ser que existam direitos contratuais sobre os mesmos” in Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

⁶⁵ Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Op. cit.*, pp. 4 e ss.

3. Tratamento Contabilístico dos Ativos Intangíveis: análise do regime da amortização

3.1 – Reconhecimento inicial

Como já foi explicitado no Capítulo anterior, para que um ativo intangível seja reconhecido inicialmente, é necessário que cumpra os requisitos da identificabilidade, do controlo e dos benefícios económicos futuros.

Porém, um grande problema prende-se com a mensuração destes ativos. Os normativos contabilísticos apenas permitem o reconhecimento inicial destes, sejam estes obtidos numa aquisição separada ou gerados internamente, por quantias que sejam o seu custo⁶⁶, sempre e só, quando este puder ser fiavelmente mensurado (logo, com exceção do reconhecimento dos ativos intangíveis adquiridos no âmbito das concentrações empresariais, estes só podem ser reconhecidos se o custo do ativo puder ser fiavelmente mensurado)⁶⁷. Como é visível isto levanta um grande problema: não se reconhecem, geralmente, este tipo de ativos gerados internamente, exceto, entre outras, as despesas de investimento que cumpram determinadas condições⁶⁸, o que leva a sejam considerados dispêndios e reconhecidos como gasto do período em que são incorridos⁶⁹, por impossibilidade objetiva de determinação do seu custo e, em alguns casos, da eventual incerteza nos benefícios esperados da posse do seu ativo⁷⁰.

Quanto aos ativos intangíveis adquiridos no âmbito de uma concentração de atividades empresariais, o seu custo pode ser identificado com o justo valor⁷¹ à data da aquisição e reflecte as expectativas do investidor relativas à probabilidade de os benefícios económicos futuros incorporados no ativo fluírem para a entidade⁷². Porém,

⁶⁶ § 8 da NCRF 6.

⁶⁷ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Activos Intangíveis. Algumas Reflexões Contabilísticas e Fiscais*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. IV, 1ª Edição, Lisboa, Coimbra Editora, 2011, pp. 469 e ss.

⁶⁸ § 56 a 63 da NCRF 6.

⁶⁹ § 53 a 55 da NCRF 6.

⁷⁰ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁷¹ Alínea e) do § 98 da Estrutura Concetual e § 8 NCRF 6.

⁷² Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

a determinação do justo valor identifica-se com os preços num mercado ativo (como refere, também, Ana Rodrigues, são eles que proporcionam a estimativa mais fiável do justo valor de um ativo intangível)⁷³. Mas, ao contrário do previsto nas normas internacionais das IASB e FASB, o SNC não permite, quando não estiverem disponíveis os preços correntes de mercado, que se recorra ao preço de uma semelhante e recente transação⁷⁴, como podemos observar⁷⁵.

Podemos definir o Mercado ativo como um mercado onde se verifiquem todas as seguintes condições: os itens negociados no mercado são homogéneos; podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender e onde os preços estão disponíveis ao público⁷⁶.

Então, como facilmente se percebe, estamos perante um tratamento discriminatório entre os ativos intangíveis adquiridos externamente (sejam adquiridos individualmente/separadamente ou resultantes de uma concentração empresarial) e os ativos gerados internamente, o que conduz necessariamente a distorções materialmente relevantes nas Demonstrações Financeiras⁷⁷. A que ainda se pode juntar o facto de, muitos destes ativos, não se poderem reconhecer por preencherem os requisitos básicos do reconhecimento: identificabilidade, controlo ou benefícios económicos futuros⁷⁸. Mas, o facto de não satisfazerem os critérios de reconhecimento contabilístico, anteriormente identificados, não impede que muitos desses ativos sejam fonte de criação de valor para a entidade e, inclusive, de serem reconhecidos pelos próprios investidores quando conhecem adequadamente a entidade, e realizaram, por exemplo, grandes operações de aquisição⁷⁹.

⁷³ § 8 da NCRF 6.

⁷⁴ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁷⁵ Alínea b) do § 75 e 77 NCRF, in fine.

⁷⁶ Cipriano, João – O Impacto da Contabilidade e Fiscalidade na Agricultura (disponível em http://www.cap.pt/0_users/Seminrio_CAP_OTOC_JUN2012/Ativos_Biologicos_-_Joao_Cipriano.pdf).

⁷⁷ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁷⁸ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁷⁹ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

3.2 – Mensuração subsequente

Aqui, o legislador contabilístico prevê dois modelos alternativos (a NCRF 6, à semelhança da sua homónima IAS/IFRS 38, remete para a entidade a escolha do modelo adequado em função do cumprimento dos requisitos impostos): o modelo do custo⁸⁰ ou o modelo de revalorização⁸¹.

O modelo do custo prevê que os ativos sejam mensurados ao custo menos amortizações acumuladas e qualquer perda por imparidade verificada, logo o valor obtido é o que irá constar do balanço como quantia escriturada do ativo⁸². Todavia, é necessário que esse custo possa ser mensurado com segurança, o que inclui o preço de compra e custos diretamente atribuíveis à preparação do ativo para a finalidade proposta, inclusive impostos não dedutíveis, menos descontos comerciais e abatimentos⁸³, como é possível observar na Estrutura Concetual e na NCRF 6⁸⁴.

Já o modelo de revalorização, admite que os ativos intangíveis sejam mensurados pelo montante revalorizado (para manter a homogeneidade das contas, se um ativo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros ativos, dentro da mesma classe, devem ser contabilizados usando o mesmo modelo), tendo por referência o justo valor menos amortizações acumuladas subsequentes e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Mas, ao contrário do que é admitido para os ativos fixos tangíveis e para as propriedades de investimento, caso não seja possível determinar o valor revalorizado com base nos preços de mercado⁸⁵, formados em mercado ativo, a dualidade de modelos não é admissível⁸⁶.

⁸⁰ Modelo de referência do SNC: § 99 da Estrutura Concetual

⁸¹ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁸² Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁸³ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁸⁴ Alínea a) § 98 da Estrutura Concetual e § 8 e 73 da NCRF 6.

⁸⁵ § 74 e ss da NCRF 6.

⁸⁶ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

A capitalização de um ativo intangível obriga, normalmente, à sua amortização, permitindo a imputação sistemática da quantia depreciável⁸⁷ de um ativo intangível durante a sua vida útil⁸⁸. A definição da vida útil destes ativos condiciona também o tratamento contabilístico posterior⁸⁹. Assim, se o ativo intangível tiver uma vida útil definida e finita⁹⁰, admite-se a sua amortização sistemática durante essa vida útil, em função da estimativa do horizonte temporal de consumo de benefícios económicos do ativo⁹¹. Já quando o modelo de consumo dos benefícios não puder ser determinado fiavelmente, o método de cálculo das amortizações é o método da linha reta, pelo que este é considerado o método regra⁹².

No entanto, como é muito comum nestes ativos não ser possível prever um período de vida útil (vida útil indefinida), o que ocorre? Ele não é amortizável, sendo todavia sujeito a testes capazes de avaliar eventuais perdas por imparidade anuais (neste caso, a perda por imparidade⁹³ é, na sua essência, um mecanismo contabilístico equivalente à amortização, se bem que não previamente determinável, não representando uma redução excecional de valor desses ativos, mas apenas um mecanismo de imputar a gastos do exercício a redução de valor recuperável desse ativo, por impossibilidade de conhecer com alguma fiabilidade a sua vida útil). Isto está demonstrado nos § 107 e 108 da NCRF 6. No entanto, em alguns casos, aquela perda de valor pode assumir também uma natureza excecional, equiparando-se às tradicionais perdas por imparidade dos ativos com vida útil definida⁹⁴. Devemos, também, atentar ao exposto no § 109 da NCRF 6: “A vida útil de um ativo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas

⁸⁷ § 8 da NCRF 6.

⁸⁸ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁸⁹ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁹⁰ § 96 a 105 da NCRF 6.

⁹¹ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁹² Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁹³ É o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

⁹⁴ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

Estimativas Contabilísticas e Erros”. Veremos que a nível da fiscalidade, existe uma diferença relevante a este nível.

Podemos concluir esta análise afirmando que os ativos intangíveis são entendidos como os principais responsáveis pela criação de valor e diferenciação entre as empresas na economia atual, não havendo, contudo, consenso quanto à sua natureza económica, à sua definição e classificação, à forma como afeta o valor da empresa ou aos critérios que deveriam ser adotados para os reconhecer, medir e consumir⁹⁵. No entanto, são importantes na avaliação do desempenho histórico de uma entidade e na fundamentação das previsões relativas à capacidade de geração de benefícios económicos futuros⁹⁶.

⁹⁵ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁹⁶ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

4. Tratamento fiscal dos Ativos Intangíveis: análise do regime da amortização e a sua rigidez comparativamente à contabilidade

É comum aceitar que a determinação do lucro tributável assenta numa relação de dependência parcial⁹⁷ relativamente à Contabilidade, já que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período, determinado com base no lucro contabilístico e, eventualmente, corrigido pela lei fiscal⁹⁸. Isto é visível nos artigos 3.º e 17.º do CIRC⁹⁹. Ainda assim, e relativamente ao tratamento fiscal dos ativos intangíveis, poderemos afirmar que não existe uma revolução nem mesmo uma reforma. Mas sendo o objecto do nosso estudo, naturalmente, as amortizações, veremos que aqui existem importantes e relevantes diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade.

A nível fiscal, temos que ter em conta que, quanto aos ativos fixos intangíveis, para que exista amortização, tem que existir uma série de pressupostos essenciais.

Um deles é que temos que estar perante bens que estejam sujeitos a deprecimento¹⁰⁰. O deprecimento não resulta tanto do desgaste físico mas da

⁹⁷ Como refere Tomás Cantista Tavares, através deste modelo, a determinação da matéria coletável realiza-se em dois patamares: num primeiro, pela acrítica aceitação das regras contabilísticas de apuramento do resultado líquido, as quais funcionam como um prius em relação à regulação fiscal do balanço; num segundo, prevêm-se certas correções àquele resultado, por exigência de autónomas valorações da lei fiscal. Isto ocorre devido aos interesses autónomos da lei fiscal, já que as correções extra-contabilísticas decorrem da abrangência, pelo sistema tributário, de fatores de natureza fiscal (abarca as divergências entre o património gerador do resultado contabilístico e o que molda o resultado fiscal (por exemplo, devido à transparência fiscal), a exigência de certeza e simplicidade da norma tributária e, por fim, a prevenção da evasão fiscal) e extra-fiscal (deve-se ao papel que o IRC possui ao nível do encaminhamento da economia, por submissão a vetores de política geral). Apesar de, com estas especificidades fiscais, o lucro contabilístico nunca coincidir com o lucro fiscal, tais desfasamentos não revestem uma dimensão tal que desvirtue, por completo, a base contabilística. Por Tavares, Tomás Cantista, *IRC e Contabilidade – Da Realização ao Justo Valor*, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 49.

⁹⁸ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 469 e ss.

⁹⁹ Artigo 3.º, n.º2 (“Para efeitos do disposto no número anterior, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código”) e 17.º, n.º1 (“O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”).

¹⁰⁰ Artigo 29.º, n.º 1 e 2 do CIRC (“1 - São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais: a) Os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis; 2 - Para efeitos do disposto no número anterior consideram-se sujeitos a

desatualização, ou seja, tem que estar em causa uma depreciação previsível, sistemática e irreversível, pelo que não originam amortizações os bens que, normalmente, não se depreciam¹⁰¹. Isto é perfeitamente compreensível, pois se um bem não desvaloriza, não há qualquer custo ou perda¹⁰².

Igualmente atendível é o facto de, quanto ao valor amortizável, em geral, a quota de amortização ser calculada com base no custo de aquisição ou de produção do bem em causa, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico¹⁰³.

Ao nível do período de vida útil, temos de atender a certas especificidades. Como refere Rui Morais, “uma vez que a quota de amortização traduz o custo imputável à depreciação dos bens em razão da sua afectação ao processo produtivo num exercício, pareceria lógico que o período de amortização correspondesse ao período de vida útil esperado”¹⁰⁴. Aqui existe uma grande diferença entre a contabilidade e a lei fiscal. Ao nível da contabilidade, citando Luísa Anacoreta, “(...) a norma contabilística não estipula vidas úteis mínimas e máximas para os ativos, nem pré-define modelos de amortização e depreciação (apesar de quase obrigar a usar o método das quotas constantes para intangíveis amortizáveis), nem quantifica, ainda que proporcionalmente, valores residuais (se bem que presuma zero para determinadas situações em que estão em causa intangíveis)”, já que “todas essas questões são deixadas ao utilizador da norma para as concretizar consoante o seu juízo de valor”.¹⁰⁵ Isto leva, segundo a mesma, a que “(...) o período de vida útil é definido consoante a avaliação de “muitos fatores”, dos quais as normas apresentam 4

depreciação os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”) e 16.º, n.º1, do DR n.º 25/2009 (“1 — Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a depreciação, designadamente por terem uma vigência temporal limitada”).

¹⁰¹ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss.

¹⁰² Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss.

¹⁰³ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss e artigo 2.º do DR n.º 25/2009 (“1 — Para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação ou amortização, os elementos do ativo devem ser valorizados do seguinte modo: a) Custo de aquisição ou de produção, consoante se trate, respectivamente, de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso ou de elementos construídos ou produzidos pela própria empresa”).

¹⁰⁴ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss.

¹⁰⁵ Luísa C. F. L. de Castro Anacoreta Correia, Maria, *Até onde vão os juízos de valor? O caso particular das amortizações e imparidades in O SNC e os Juízos de Valor – uma perspectiva crítica e multidisciplinar*, 1ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2013, pp. 20 e ss.

(tangíveis) ou 8 (intangíveis); o método de amortização deve seguir “o modelo pelo qual espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade” e o valor residual deve corresponder à “quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil”. Concretamente para a vida útil, a NCRF 6 chega mesmo a referir: “A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes”¹⁰⁶.

Como vimos, na contabilidade existe uma grande subjetividade na estimativa da vida útil, mas na lei fiscal isto não ocorre. A lei fiscal impõe restrições, até para evitar que os sujeitos passivos optem por períodos de amortização excessivamente curtos em ordem a antecipar o efeito da consideração fiscal destes custos (temos de ter em conta que a relevância fiscal de um custo é a redução do montante do imposto que a sua consideração proporciona)¹⁰⁷. Apesar disto, ao nível dos ativos fixos intangíveis, ainda existe uma pequena margem de apreciação, como veremos na análise do DR n.º 25/2009.

Porém, conforme resulta da lei¹⁰⁸, temos de atender a um ponto muito importante ao nível da fiscalidade quanto à vida útil: qual o tratamento, para efeitos fiscais, de um ativo quando este tem uma vida útil indefinida? Antes da anterior reforma do CIRC, existiam opiniões a favor do não afastamento do instituto da amortização nestas situações, já que a natureza da disposição é meramente exemplificativa¹⁰⁹. Para Ana Rodrigues, como vimos anteriormente, quanto aos ativos reconhecidos ao custo de aquisição, o legislador contabilístico não admite a sua amortização¹¹⁰, por impossibilidade de definir o seu período de vida útil, admitindo-se apenas a realização de testes de imparidade¹¹¹. Isto leva a que o regime do apuramento das perdas neste subtipo de intangíveis (de vida útil indefinida) não seja o

¹⁰⁶ Luísa C. F. L. de Castro Anacoreta Correia, Maria, *Op. cit.*, pp. 20 e ss.

¹⁰⁷ Morais, Rui Duarte, *Op. cit.*, pp. 102 e ss.

¹⁰⁸ O já abordado artigo 16.º do DR n.º 25/2009.

¹⁰⁹ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 494 e ss.

¹¹⁰ § 106 da NCRF 6.

¹¹¹ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 494 e ss.

das amortizações, mas antes o das perdas por imparidade¹¹². Qual é a resposta do legislador fiscal para este problema? Parecia responder a isto no art.º 35, n.º4 do CIRC¹¹³. Aqui, a perda por imparidade é, em termos de substância, semelhante às amortizações para os ativos com vida útil finita, traduzindo-se, em ambos os casos, o reconhecimento de diminuições de valores nas quantias escrituradas dos ativos intangíveis (igualmente acaba por ocorrer a nível contabilístico, já que, essa perda por imparidade, é reconhecida em resultados em tudo idênticos as que ocorreriam devido às amortizações periódicas dos ativos intangíveis com vida útil definida)¹¹⁴. Difere apenas, a nível contabilístico, pelo facto dessa perda de valor não ser reconhecida anualmente de modo sistemático, mas apenas aquando da realização dos testes de imparidade, que devem ocorrer anualmente ou sempre que haja uma indicação de que o ativo intangível pode estar com imparidade, se aferir que a quantia recuperável é inferior à escriturada¹¹⁵)¹¹⁶. Não se encontrava na lei fiscal um suporte a esta situação, mas tendo o mesmo significado das amortizações, será de aplicar as regras de amortização para efeitos fiscais, ainda que em termos contabilísticos o normalizador opte por os tratar como perda por imparidade¹¹⁷. Porém, a reforma do CIRC veio alterar esta situação com o aditamento do novo art.º 45 – A¹¹⁸. Assim, e muito embora se tratem de ativos que – justamente por não terem o seu período de vida útil definido –, não estão sujeitos a amortização, o legislador considerou vantajoso que a lei fiscal reconheça a possibilidade do seu custo de aquisição ser dedutível, em partes iguais, ao longo de vinte períodos de tributação.

¹¹² Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 494 e ss.

¹¹³ “As perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou, sem prejuízo do disposto nos artigos 35.º-B e 43.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo”.

¹¹⁴ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 494 e ss.

¹¹⁵ § 106 a 109 NCRF 6.

¹¹⁶ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 499 e ss.

¹¹⁷ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 499 e ss.

¹¹⁸ “1 - É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: a) Elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada”.

Ainda podemos relevar outra diferença entre a contabilidade e a fiscalidade: o normalizador contabilístico prevê¹¹⁹ que os ativos intangíveis devem ser amortizados independentemente do seu funcionamento ou utilização, bastando-se com a mera situação de estarem em condições de serem utilizados¹²⁰. Para o direito fiscal, esta orientação viola claramente o princípio da correlação dos gastos e rendimentos, pois admite-se que concorram para os gastos de um determinado período a amortização de um ativo que não está a gerar rendimentos/réditos¹²¹. Porém, a fiscalidade abre uma exceção a esta regra no artigo 29, n.º 4 do CIRC: “Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira, os elementos do ativo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização”. Ou seja, com uma autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira, pode existir amortização antes da entrada em funcionamento ou utilização.

Concluindo, podemos referir que existem fortes discrepâncias entre a contabilidade e a fiscalidade no instituto contabilístico das amortizações¹²². No preenchimento de um plano de amortização temos de atender a três coordenadas: uma constante (preço histórico de aquisição) e duas variáveis (determinação do período de vida útil e da respetiva quota anual de amortização)¹²³. A nível contabilístico, no preenchimento das referidas variáveis, existe uma consideração folga de apreciação, já que, não obstante a vinculação teleológica à imagem fiel e verdadeira da empresa, o valor está sujeito a juízos práticos de adequação¹²⁴. No entanto, o direito fiscal não admite esta ampla esfera de conformação contabilística, sob pena de institucionalização de um mecanismo de modelação do imposto, com uma indesejável, improfícua e complexa sindicância das decisões de gestão¹²⁵. Assim, parafraseando Tomás Cantista Tavares, “a lei tributária, na regulamentação das amortizações, nem concede uma carta em branco à administração da sociedade, nem se coloca, além disso, nos terrenos movediços da casuística sindicância do período de vida útil e da

¹¹⁹ § 96 da NCRF 6

¹²⁰ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 499 e ss.

¹²¹ Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Op. cit.*, pp. 499 e ss.

¹²² Tavares, Tomás Cantista, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, pp. 74 e ss.

¹²³ Tavares, Tomás Cantista, *Op. cit.*, pp. 74 e ss.

¹²⁴ Tavares, Tomás Cantista, *Op. cit.*, pp. 74 e ss.

¹²⁵ Tavares, Tomás Cantista, *Op. cit.*, pp. 74 e ss.

taxa anual de amortização de cada um dos activos”¹²⁶. No entanto, temos de referir que a imperatividade fiscal não se entende ao domínio contabilístico: à contabilidade apenas se outorga a faculdade (nunca a obrigação) de seguir o diapasão fiscal, já que, se tal não acontecer, apenas se efetuam determinadas correções extra-contabilísticas aquando da passagem do balanço económico para o fiscal¹²⁷. Ou seja, a lei fiscal, quanto ao instituto da amortização em concreto, não aniquila a liberdade conformadora da contabilidade, mas, para tutelar os seus próprios interesses, ergue determinadas barreiras entre os dois ordenamentos¹²⁸. Finalizando, existiria uma clara violação da imagem fiel e verdadeira da empresa sem as autónomas regras tributárias imperativas sobre as amortizações: perante a sua inexistência, o elaborador das contas da empresa, numa clara pretensão de erosão do pagamento de imposto, sentiriam-se tentados a gerir o nível anual de amortização em função dos resultados expectáveis (fortes amortizações nos exercícios lucrativos e fracas depreciações nos anos de prejuízo).

¹²⁶ Tavares, Tomás Cantista, Op. cit., pp. 74 e ss.

¹²⁷ Tavares, Tomás Cantista, Op. cit., pp. 74 e ss.

¹²⁸ Tavares, Tomás Cantista, Op. cit., pp. 74 e ss.

5. Evolução do regime e DR n.º 25/2009

Com a publicação da Portaria n.º 21867 e das tabelas anexas à mesma, o Governo veio acabar com a situação transitória a que se refere o artigo 30.º do Código da Contribuição Industrial (doravante, CCI) ora vigente¹²⁹. Deste modo, acabou a situação que até então existia de incerteza, já que os serviços da Administração Fiscal se regulavam pelas instruções contidas no OC n.º 2906, de 29 de Maio de 1964, da 3.ª Repartição da Direcção Geral de Impostos (DGCI), atual Autoridade Tributária, que tinham sido elaboradas a título exclusivamente indicativo para uso dos serviços. Neste Ofício apenas se indicavam taxas máximas permitidas, o que dificultava a leitura do disposto do art.º n.º 32 do CCI¹³⁰ e permitia à Administração usufruir de um poder discricionário que suscitava enormes embaraços aos contribuintes.

A Portaria n.º 737/81, sustenta a sua existência por duas ordens de razões. A primeira deveu-se ao aparecimento do Plano Oficial de Contas, aprovado pelo DL n.º 47/77, que estabeleceu certos condicionalismos quanto à contabilização de terrenos, cujos reflexos, a nível fiscal, se torna necessário disciplinar. A segunda sustenta-se no facto de, embora os princípios básicos se mantenham da Portaria anterior, devido à extensão das alterações introduzidas, foi necessária uma nova Portaria, contendo esta uma nova sistematização que torne mais fácil a sua compreensão.

O DR n.º 2/90 serviu para regulamentar o desenvolvimento técnico do regime previsto no CIRC quanto às amortizações, "(...), no qual se procurou também reflectir a experiência que, no âmbito dos impostos sobre lucros anteriormente em vigor, foi recolhida da aplicação quer da Portaria n.º 21867, quer da Portaria n.º 737/81"¹³¹. Este decreto dá execução ao disposto ao n.º 1 do art.º 29º do CIRC. Tem como linhas fundamentais: a) flexibilizar o regime das reintegrações e amortizações tendo,

¹²⁹ "Enquanto não forem fixadas taxas de reintegração e de amortização, os encargos desta natureza serão tidos como custos ou perdas do exercício dentro dos limites geralmente aceites para cada ramo de atividade e na medida em que pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos não forem considerados fora do razoável".

¹³⁰ "As reintegrações ou amortizações que não tiverem sido contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitariam não poderão ser deduzidas dos proveitos ou ganhos de qualquer outro exercício".

¹³¹ Preâmbulo do DR n.º 2/90.

designadamente, em conta o papel que lhes cabe no quadro do investimento empresarial, o desenvolvimento tecnológico e a evolução em matéria contabilística; b) Estabelecer o regime de aplicação dos princípios e métodos consagrados no CIRC de modo a evitar, na medida do possível, vazios regulamentares e a necessidade de decisões administrativas para os preencher e c) Reunir num único diploma todos os aspetos regulamentares relativos a reintegrações e amortizações, mesmo que repetindo a matéria já tratada no CIRC.

O DR n.º 25/2009 veio substituir o DR n.º 2/90 em matéria de regulamentação do regime fiscal das amortizações. Esta nova previsão legislativa apareceu como consequência da adoção das IAS/IFRS e do SNC pela ordem contabilística interna. Nesse sentido foi publicado o DL n.º 159/2009, que introduziu alterações ao CIRC “(...) decorrentes, na sua maioria, da necessidade de alinhamento da legislação fiscal com o novo ordenamento contabilístico de base”¹³². De acordo com estas alterações, foi publicado o DR n.º 25/2009, “(...), o qual teve como intuito rever o regime fiscal aplicável às amortizações, uma vez que o vigente até à data passou a demonstrar-se desajustado face ao novo enquadramento contabilístico”¹³³. Retiramos esta conclusão do preâmbulo do referido Decreto Regulamentar¹³⁴.

No entanto, se é verdade que existiram aspectos em que a legislação fiscal acolheu novidades contidas na normalização contabilística, outras foram negligenciadas, dando lugar a diferenças relevantes entre os tratamentos contabilístico e fiscal das amortizações¹³⁵. Isto é claramente perceptível no preâmbulo do DL n.º 159/2009¹³⁶. “Ou seja, foi claramente assumido pelo legislador que a motivação que esteve subjacente à produção do DR n.º 25/2009 foi a de manter a receita fiscal do Estado decorrente destas realidades, não permitindo que a alteração do normativo

¹³² Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações*, 1ª Edição, Porto, Areal, 2011, pp. 11.

¹³³ Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Op. cit.*, pp. 11.

¹³⁴ “Assim se dá cumprimento, por um lado, à preocupação de aproximação entre fiscalidade e contabilidade e à necessidade de evitar constrangimentos à plena adopção das NIC, e, por outro, ao intuito reformador que presidiu à alteração do quadro jurídico em matéria contabilística”.

¹³⁵ Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Op. cit.*, pp. 11.

¹³⁶ No intuito de “preservar interesses e (...) perspetivas próprias da fiscalidade”, mantiveram-se as características essenciais do regime de amortizações, “adaptando-se apenas a definição do respetivo âmbito de aplicação à nova terminologia contabilística, incluindo-se nos elementos do ativo sujeitos a depreciação os ativos fixos tangíveis, os ativos fixos intangíveis e as propriedades de investimento que sejam contabilizadas ao custo histórico”.

contabilístico produzisse efeitos adversos àquele nível”¹³⁷. Convém explicar a opinião crítica de André Alpoim Vasconcelos e de Cristina Pinto, que referem que se perdeu aqui uma oportunidade em termos de evolução legislativa, já que ocorreu uma mera adaptação do diploma existente (ndr, o DR n.º 2/90) e não uma revisão estruturada do mesmo¹³⁸. Estes oferecem uma série de soluções que deviam ter sido consagradas neste diploma:

- Nunca se percepcionou de um modo claro o modelo de coexistência de normas se semelhantes em dois diplomas distintos: o CIRC e o DR n.º 2/90 (substituído pelo DR n.º 25/2009). Seria, talvez, mais adequado pura e simplesmente remeter esta matéria do CIRC para o diploma complementar e eliminar incertezas e dificuldades na interpretação das normas aplicáveis;
- Poderia ter sido feita uma revisão da sistematização do diploma, organizando as matérias em função da sua natureza (por exemplo, a menção à dedução do valor residual para efeitos do apuramento da base depreciable está no artigo em que é regulamentada a vida útil dos ativos);
- Perdeu-se, também, uma oportunidade para adaptar as taxas de depreciação previstas nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009. Tendo o ordenamento contabilístico de base como objetivo de definir períodos de vida útil (contabilística) em função da utilidade económica dos bens para a entidade, algumas das taxas previstas no diploma encontram-se claramente desajustadas daquelas que deveriam ser praticadas contabilisticamente (não se deve abdicar da objetividade inerente à publicação de taxas de depreciação e amortização relevantes para efeitos fiscais, mas algumas estão desadequadas à realidade económica dos respectivos ativos);
- Face à multiplicidade de redações utilizadas quando se pretende deixar sob o escrutínio da DGCI (atual AT) a aceitabilidade de determinadas

¹³⁷ Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Op. cit.*, pp. 11.

¹³⁸ Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Op. cit.*, pp. 12.

situações (por exemplo, a alteração de método de depreciação, a utilização de um método não consagrado, depreciação de elementos não previstos nas tabelas anexas, entre outros), não resulta claro se se pretende que seja apresentado um requerimento ad hoc ou que as mesmas apenas deverão ser objeto de aceitação quando e se analisadas pelas autoridades fiscais¹³⁹.

Outro ponto prende-se com o facto de o DR n.º 25/2009 ser considerado legislação complementar do CIRC em matéria de depreciações e amortizações, sendo aplicável aos sujeitos passivos daquele imposto. Porém, as pessoas singulares que auferirem rendimentos da Categoria B e cujo rendimento coletável seja apurado nos termos da contabilidade organizada devem, por remissão, aplicar o disposto no CIRC, considerando, naturalmente, a respetiva legislação complementar. Assim, as normas do referido Decreto serão extensíveis para estes sujeitos passivos¹⁴⁰.

Analisando em concreto o regime quanto aos ativos fixos intangíveis, centraremos a análise dos artigos do Decreto que versem sobre o valor amortizável, o período de vida útil e o método de amortização, por motivos de utilidade prática e de economia textual.

O valor amortizável consubstancia-se no custo de aquisição ou de produção, sendo esta concretização um corolário do princípio contabilístico do custo histórico, como podemos observar no art.º 2.º do referido Decreto Regulamentar.

Quanto ao período de vida útil a ser considerado, o regime previsto para este tipo de ativos tem uma grande especificidade, já que oferece dois casos distintos. No primeiro caso, na tabela anexa ao Decreto em causa, nomeadamente na Tabela II, ao nível das taxas genéricas (o tipo de ativos em análise não estão previstos na Tabela I, que versa sobre taxas específicas), quanto aos projetos de desenvolvimento, a percentagem está fixada em 33,33%, o que leva a que a vida útil nestes ativos seja de 3

¹³⁹ Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Op. cit.*, pp. 12.

¹⁴⁰ Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Op. cit.*, pp. 12.

anos¹⁴¹. Mas quanto aos elementos da propriedade industrial (“tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, moldes ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo”), na mesma Tabela, a percentagem não está fixada, já que é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva. Do exposto poderemos retirar várias conclusões, quanto ao segundo caso:

- Só os ativos que tenham uma duração limitada no tempo, podiam usufruir do regime da amortização; esta situação alterou-se com a introdução do novo artigo 45 – A do CIRC, como já vimos.
- Para estes a taxa a aplicar ao valor amortizável não é fixa, mas está dependente do tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva – ora, podemos estar perante situações de taxas diferentes no mesmo tipo de ativo (por exemplo, uma marca), já que a utilização exclusiva é um factor fulcral;

No entanto, mesmo que o período de vida útil de um bem, para efeitos fiscais, seja fixado pela lei (o que não ocorre em específico e de modo rígido no nosso caso), não existe uma rigidez total, já que apenas é obrigatória, no cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, a consideração como custo, em cada um dos exercícios correspondentes à vida útil do bem, do valor correspondente à quota mínima de amortização¹⁴². Tal quota mínima calcula-se por aplicação, ao valor amortizável, de uma taxa igual a metade da prevista, na tabela aplicável (voltamos a

¹⁴¹ Há casos em que a lei fiscal opta por uma padronização típica, como é este. Esta solução tem merecido o repúdio de algumas hostes da teoria da contabilidade, que pretensamente estão incomodadas com a espécie de “atestado de menoridade” da lei contabilística perante os interesses fiscais, pois sublinham que prejudicar-se-ia a imagem fiel e verdadeira da empresa, tal a força imperativa das regras fiscais de amortização, como refere Tomás Cantista Tavares. Porém, este autor diz que essa argumentação não procede, já que a rigidez da amortização não se encontra de costas viradas para o valor da imagem fiel e verdadeira da empresa, pois o estreitamento tributário, derivado da economia de massas e do combate à evasão fiscal, produz uma simplificação da realidade económica, mas nunca a sua negação, já que, de facto, o conteúdo das tabelas ainda representa a alia empresarial. Tavares, Tomás Cantista, Op. cit., pp. 74 e ss.

¹⁴² Morais, Rui Duarte, Op. cit., pp. 110 e ss.

frisar a especificidade do regime quanto aos elementos da propriedade industrial)¹⁴³, tal como aparece referido no CIRC¹⁴⁴.

Passando à análise do método de amortização, de referir que no caso dos ativos fixos intangíveis só é possível utilizar o método regra das quotas constantes, ou como o que o reformado CIRC designa de método da linha reta¹⁴⁵. Neste método, o valor a ser considerado como custo em cada exercício (a quota de amortização) resulta da divisão do valor amortizável pelo número de anos de vida útil, o que leva a que a amortização seja linear, já que o custo relevado a tal título é igual em cada exercício¹⁴⁶.

¹⁴³ Morais, Rui Duarte, Op. cit., pp. 110 e ss.

¹⁴⁴ Artigo 31 – A CIRC.

¹⁴⁵ Artigo 4.º, n.º1 (“O cálculo das depreciações e amortizações faz - se, em regra, pelo método das quotas constantes”) e 5.º DR n.º 25/2009 (“No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando – se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de actividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas mencionadas na tabela II anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante”) e 30.º, n.º1 do CIRC (“O cálculo das depreciações e amortizações dos ativos referidos no artigo anterior faz-se, em regra, pelo método da linha reta, atendendo ao seu período de vida útil”).

¹⁴⁶ Morais, Rui Duarte, Op. cit., pp. 110 e ss

6. Amortização do Goodwill

6.1 – Definição de Goodwill

O Goodwill é “entendido como o excesso do preço pago por adquirir uma certa entidade económica relativamente ao justo valor dos seus activos”¹⁴⁷. Isto porque a empresa adquirida tem certos elementos imateriais que lhe acrescentam valor, “(...) tais como a competência da sua administração, o prestígio, o valor da clientela fidelizada, etc”¹⁴⁸.

6.2 – Tratamento Contabilístico do Goodwill

Podemos distinguir para efeitos de análise ao tratamento contabilístico do Goodwill duas situações: a primeira, ao nível do goodwill gerado internamente; a segunda, ao nível do que é adquirido.

6.2.1 – Goodwill gerado internamente

Estamos perante o “(...) suposto valor de activos imateriais que não se encontra inscrito nas demonstrações financeiras (balanço), (...)”¹⁴⁹. Ou seja, como refere Ana Rodrigues, “(...) trata-se de reconhecer nas demonstrações financeiras todos os activos, tangíveis ou intangíveis, detidos pela empresa, independentemente da forma como passaram a fazer parte do património (adquiridos ou gerados internamente)”¹⁵⁰.

Podemos observar no SNC, através de diversos pontos da sua estrutura concetual ou através da NCRF n.º 6¹⁵¹. Destes, segundo António Martins resulta uma conclusão: “Não foram acolhidas pelo SNC as sugestões de uma ala mais ousada da

¹⁴⁷ Martins, António, “O Goodwill gerado internamente e a problemática dos activos intangíveis: uma reflexão adicional”, *Fiscalidade*, n.º 37, pp. 65.

¹⁴⁸ Martins, António, *Op. cit.*, pp. 66.

¹⁴⁹ Martins, António, *Op. cit.*, pp. 66.

¹⁵⁰ Martins, António, *Op. cit.*, pp. 66.

¹⁵¹ § 34, 49, 58, 99 da Estrutura Conceptual e § 8, 17, 35 e 47 da NCRF 6.

doutrina contabilística, que sustenta que as demonstrações financeiras devem não só evidenciar o goodwill em consequência de processos de aquisição, mas também de desenvolver métodos de medição e registo do goodwill gerado internamente”. Assim, “apesar da referida corrente dizer que o princípio geral do custo histórico, em conjugação com o não reconhecimento do valor de intangíveis internamente existentes (este autor dá o exemplo de “(...) valia dos recursos humanos, marcas, fidelização de clientes, (...))”, torna a informação divulgada por inútil com até nociva” (afasta os valores de balanço do efectivo valor dos ativos controlados pelas entidades empresariais), o SNC adoptou uma posição realista, pois estão em causa “(...) enormes dificuldades de mensuração e o potencial de subjectividade que encerram”, pois não nos devemos esquecer que “(...) a contabilidade não deve ser permeada por excesso de estimativas e de juízos subjectivos – (...) – sob pena de, com maior probabilidade, se tornar um instrumento de manipulação nas mãos de gestores com menores escrúpulos”.

6.2.2 – Goodwill adquirido

O goodwill adquirido corporiza-se no valor de aquisição menos a soma algébrica ponderada pela percentagem e de interesse do justo valor dos ativos e passivos adquiridos.

A nível contabilístico, está regulado na NCRF 14 – Concentrações de atividades empresariais. Esta NCRF contém a definição de goodwill, no seu parágrafo 9: “corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de ativos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos”, representado a “(...) diferença entre o custo da concentração de actividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis” (§ 23). Ou, por outros termos, “(...) representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos” (§ 33).

Assim, “de modo a se proceder ao apuramento do goodwill, dever-se-á apurar a diferença entre o valor contabilístico dos ativos, passivos e passivos contingentes e o seu justo valor, diferença essa que vai ser sujeita a impostos diferidos. A diferença final vai possibilitar o apuramento de um capital próprio ajustado, correspondendo o goodwill à diferença entre esse capital próprio ajustado e o montante a pagar pela aquisição”¹⁵².

Podemos dividir este goodwill em positivo ou negativo (esta divisão depende do facto de “(...) o custo de aquisição ser superior ou inferior ao capital próprio ajustado”¹⁵³). O goodwill positivo corresponde à diferença entre o valor do negócio em continuidade e a soma do valor dos ativos e passivos que o compõem. Assim, em condições normais, o goodwill adquirido é positivo. Isto significa que foi realizada uma perda (o que não é expectável pois, racionalmente, a empresa não tende a adquirir negócio realizando perdas logo de início) ou que, no futuro, a empresa adquirente irá recuperar, através de lucros futuros, os montantes despendidos com a aquisição do conjunto de ativos e passivos. Já o goodwill negativo resulta, normalmente, de uma errada avaliação do negócio por parte do vendedor (o que, geralmente, se aplida de “venda apressada”) ou que possíveis custos futuros não estão adequadamente refletidos na quantificação dos justos valores dos ativos e passivos adquiridos. Assim, esta vertente traduz que foi realizado um ganho ou que, no futuro, a empresa adquirente irá incorrer em custos não identificados no momento da aquisição.

Como é efectuada a contabilização inicial do goodwill? Como já vimos pelo § 9 da NCRF 14, o goodwill corporiza benefícios económicos futuros resultantes de ativos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Ao nível do goodwill positivo, “na medida em que esses elementos não podem ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos, o mesmo não cumpre os critérios para ser considerado um ativo intangível”¹⁵⁴. Igualmente, “(...) também não pode ser considerado um ativo tangível, visto que não ser um item que seja para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento

¹⁵² Newsletter ORA, pp. 2 (disponível em [http://www.oliveirarego.pt/ficheiros_artigos/Newsletter_552011_ORA\(1\).pdf](http://www.oliveirarego.pt/ficheiros_artigos/Newsletter_552011_ORA(1).pdf)).

¹⁵³ Newsletter ORA, *Op. cit.*, pp. 2.

¹⁵⁴ Newsletter ORA, *Op. cit.*, pp. 2.

ou para fins administrativos, conforme requisitos do § 6 da NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis”¹⁵⁵. No entanto, apesar destes aspectos, “(...), a NCRF 14, no seu § 32, exige que o goodwill seja reconhecido como um ativo, sendo inicialmente mensurado pelo custo, e posteriormente reconhecido pelo custo menos perdas por imparidade acumuladas”¹⁵⁶. Já perante o goodwill negativo, “(...), e de acordo com o estipulado no § 36 da mesma NCRF, dever-se-á proceder ao seu reconhecimento imediatamente em resultados, mais especificamente numa rúbrica de Rendimentos e Ganhos”¹⁵⁷.

E como se efectua a contabilização subsequente do goodwill? O § 35 da NCRF 14 é bastante claro: “O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo quanto a imparidade anualmente, ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Ativos”.

6.3 – Tratamento fiscal do Goodwill

Vamos analisar o regime fiscal sobre esta temática. Porém, por motivos metodológicos, será feita uma análise ao regime que vigorou em Espanha. Aqui, desde 2002, era permitida a entidades residentes para efeitos fiscais nesse território, a consideração do goodwill gerado na aquisição de participações sociais de entidades qualificadas como aí não residentes, desde que a referida aquisição representasse, directa ou indirectamente, pelo menos 5% no capital social da sociedade adquirida. No caso explanado, “(...), a legislação em vigor permitia por um período de 20 anos, às entidades residentes fiscais em Espanha, uma dedução linear, em sede de imposto das sociedades, ao seu lucro tributável de montante equivalente à diferença entre o custo

¹⁵⁵ Newsletter ORA, *Op. cit.*, pp. 2.

¹⁵⁶ Newsletter ORA, *Op. cit.*, pp. 2.

¹⁵⁷ Newsletter ORA, *Op. cit.*, pp. 2.

de aquisição da participação social e o valor de mercado dos respectivos activos da entidade adquirida”¹⁵⁸.

No entanto, este regime fiscal foi alvo de uma análise da Comissão Europeia, que emitiu duas decisões em que foi considerado um auxílio estatal ilegal. Em primeiro, no ano de 2009 (Processo n.º C45/07 – notificação C (2009) 8107), “(...), seria qualificada nestas condições a aplicação da regra de amortização do goodwill nas operações de aquisição por sociedades residentes na União Europeia”¹⁵⁹. Em segundo, em Janeiro de 2011 (Processo n.º C45/07 – notificação C (2010) 9566), “(...), a Comissão Europeia decidiu no mesmo sentido, mas desta vez relativamente a operações de aquisições de participações em sociedades residentes em países terceiros”¹⁶⁰.

Ora, urge analisar as motivações da Comissão Europeia nestas decisões. Em ambas as decisões, esta “(...) salientou que um desagravamento fiscal que favorece somente as exportações de produtos nacionais constitui um auxílio estatal, sendo, por esse motivo, considerada uma medida selectiva, a qual se desviava das regras gerais dos sistemas contabilísticos e fiscais vigentes em Espanha (...) e, igualmente considerou (...) que esta medida implicava a utilização de recursos estatais (por via da perda de receitas), podendo ter impacto na concorrência no mercado de aquisição de empresas”¹⁶¹. Tudo isto originou que a Comissão Europeia considerasse que o regime espanhol configurava um auxílio estatal incompatível, “(...), visto conceder um tratamento claramente mais favorável às aquisições efectuadas por entidades espanholas fora do país, do que às operações de aquisição dentro do próprio país”¹⁶².

Estas decisões levaram a que, a referida entidade, solicitasse a revogação da disposição para as aquisições efetuadas noutros Estados-Membros, bem como em países terceiros (com excepção da China e da Índia, onde a Espanha demonstrou verificarem-se obstáculos fiscais ou legais ao investimento).

¹⁵⁸ Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro, *O novo IRC*, 1ª Edição, Coimbra, Almedina, 2013, pp. 113 a 115.

¹⁵⁹ Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro, *Op. cit.*, pp. 113 a 115.

¹⁶⁰ Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro, *Op. cit.*, pp. 113 a 115.

¹⁶¹ Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro, *Op. cit.*, pp. 113 a 115.

¹⁶² Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro, *Op. cit.*, pp. 113 a 115.

No entanto, de todo o exposto, ressalta uma ideia fulcral: a Comissão Europeia, em caso algum, se pronunciou “(...) sobre a ilegalidade do regime fiscal vigente em Espanha relativamente à possibilidade da dedução, para efeitos fiscais, da amortização do goodwill, mas sim ao carácter discriminatório do regime em vigor, o qual previa aplicabilidade unicamente a aquisições de sociedades não-residentes em Espanha”¹⁶³.

Em Portugal, antes da introdução da reforma do IRC, quanto ao goodwill, a possibilidade de amortização era bastante limitada, facto que é exposto no artigo 16.º, n.º 3, alínea a) do DR n.º 25/2009. Este artigo diz-nos que “Excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis: a) Trespases”¹⁶⁴.

No entanto, a reforma introduziu mudanças significativas neste paradigma, através do novo artigo 45.º - A do CIRC. Este artigo refere que “1 - É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: b) O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais”. No entanto, é de referir, ainda, que “4 - O disposto no n.º 1 não é aplicável: a) Aos ativos intangíveis adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, quando seja aplicado o regime especial previsto no artigo 74.º e b) Ao goodwill respeitante a participações sociais”.

Antes de mais de referir que a definição de concentração de atividades empresariais está contida na NCRF 14, no ponto 9: “é a junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata”. Deste modo, esta norma exclui do conceito de concentração de atividades empresariais as fusões de entidades ou atividades empresariais quando estas tem um controlo comum.

A justificação para este novo regime encontra-se plasmada no Relatório da Reforma do IRC, já que ocorreu a “introdução de um regime inovador ao abrigo do

¹⁶³ Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro, *Op. cit.*, pp. 113 a 115.

¹⁶⁴ O trespasse é frequentemente confundido com goodwill. No entanto, devido ao facto de ser evidente que a definição de trespasse é bastante mais limitada que a de goodwill, a normalização contabilística abandonou o seu uso, optando pela última.

qual é atribuída relevância fiscal, durante vinte períodos de tributação, aos elementos do ativo intangível adquiridos autonomamente pelo sujeito passivo, com vista a adequar o seu tratamento tributário à importância que os referidos elementos têm vindo a assumir enquanto potenciadores de crescimento económico”.

Ainda temos que referir que este regime, de acordo com as disposições transitórias, apenas se aplica aos ativos adquiridos em, ou após, o dia 1 de Janeiro de 2014.

Da análise ao novo regime consagrado resultam três dúvidas, completamente distintas, que merecem esclarecimento.

Por um lado, será que o regime português corre o risco de ser denominado, como no caso espanhol que analisamos, de ser considerado um Auxílio de Estado ilegítimo? Ao dissecar o regime português, penso que ele não corre o risco de sofrer esta denominação, por diversas razões. Em primeiro lugar, apenas se aplica ao goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais, afastando o goodwill respeitante a participações sociais. Em segundo, não estabelece um regime discriminatório como o regime espanhol, já que não se aplica apenas a aquisições de entidades não residentes (as aquisições, no nosso caso, não se limitam a aquisições fora de Portugal). Assim, é importante voltar a frisar, como vimos, que a Comissão Europeia não se pronunciou sobre a ilegalidade do regime em vigor em Espanha relativamente à amortização do goodwill, mas sim à discriminação que existia, já que a aplicabilidade estava unicamente cingida a aquisições de sociedades não-residentes no referido país.

Por outro lado, o regime português, não contém, no entanto, uma discriminação intrínseca? Sim, sem dúvida. Já que ao permitir a amortização do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais, tendo por base a definição deste conceito, deixa de fora a concentração de actividades empresariais de controlo comum. Além disto, o artigo 45.º - A, n.º 4, na sua alínea a), afasta este regime de quando ocorre o regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 74.º do CIRC. Deste modo, é visível uma discriminação bastante clara, já que, por exemplo, se

efectuar uma concentração de atividades empresariais com controlo comum, não posso beneficiar do regime em análise.

Por fim, trata o artigo 45.º - A de uma efetiva amortização fiscal ou é apenas uma medida fiscal de incentivo fiscal consubstanciada por acréscimos de gastos ao longo de vinte anos? Parece que estamos sim perante um incentivo fiscal e não perante uma verdadeira amortização fiscal, até porque esta amortização, assimilada ao método da linha reta, devia seguir sim o período de vida útil e não indiscriminadamente vinte períodos de tributação.

7. Conclusão

O objectivo desta dissertação centrou-se em dois grandes pilares.

Por um lado, a análise do instituto das amortizações numa base multidisciplinar, em concreto da sua aplicação quanto aos ativos intangíveis, onde é de todo evidente que o regime contabilístico tem um enquadramento, linguagem, pressupostos e interesses bastante diversos do regime fiscal.

Por outro, em face das recentes alterações legislativas nesta temática, concretamente a nível fiscal, tornou-se de todo indispensável desenvolver um estudo atualizado que compare o tratamento do instituto das amortizações quanto aos ativos intangíveis na referida base multidisciplinar.

BIBLIOGRAFIA

Cipriano, João – O Impacto da Contabilidade e Fiscalidade na Agricultura (disponível em http://www.cap.pt/0_users/Seminrio_CAP_OTOC_JUN2012/Ativos_Biologicos_-_Joao_Cipriano.pdf).

Ferreira, Rogério Fernandes, *Provisões*, 1ª Edição, Lisboa, Petrony, 1970.

Ferreira, Rogério Fernandes, “Suprimentos, Amortizações, Provisões e Mais-Valias (Temas Contabilísticos Suscitados pela Reforma Tributária)”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 33.

Luísa C. F. L. de Castro Anacoreta Correia, Maria, *Até onde vão os juízos de valor? O caso particular das amortizações e imparidades in O SNC e os Juízos de Valor – uma perspectiva crítica e multidisciplinar*, 1ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2013.

Maia, Pedro; Ramos, Maria Elisabete; Martins, Alexandre Soveral e Domingues, Paulo de Tarso, *Estudos de Direito das Sociedades*, 10.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010.

Martins, António, “O Goodwill gerado internamente e a problemática dos activos intangíveis: uma reflexão adicional”, *Fiscalidade*, n.º 37.

Monteiro, Sónia e Mota, Jorge, *Formação à Distância da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, SNC – Activos não correntes* (disponível em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/snc-ativosnaocorrentesdis1609.pdf>).

Morais, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Reimpressão de edição de Novembro de 2007, Coimbra, Almedina, 2009.

Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro, *O novo IRC*, 1ª Edição, Coimbra, Almedina, 2013.

Newsletter ORA, pp. 2 (disponível em [http://www.oliveirarego.pt/ficheiros_artigos/Newsletter_552011_ORA\(1\).pdf](http://www.oliveirarego.pt/ficheiros_artigos/Newsletter_552011_ORA(1).pdf)).

Oliveira, Camilo Cimourdain de, “A expressão matemática do balanço”, *Revista de Contabilidade e de Comércio*, nº 41.

Oliveira, Camilo Cimourdain de, “Quinquagésimo Ano Reintegrações Versus Amortizações”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 377.

Pinto, Cristina; Vasconcelos, André Alpoim, *Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações*, 1ª Edição, Porto, Areal, 2011.

Rodrigues, Ana Maria Gomes, *Activos Intangíveis. Algumas Reflexões Contabilísticas e Fiscais*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. IV, 1ª Edição, Lisboa, Coimbra Editora, 2011.

Silva, F.V. Gonçalves da, *Imobilizações e Amortizações*, 1ª Edição, Lisboa, Livraria Sá da Costa Editora, 1972.

Tavares, Tomás Cantista, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396.

Tavares, Tomás Cantista, *IRC e Contabilidade – Da Realização ao Justo Valor*, Coimbra, Almedina, 2011.