

**A DEPRECIÇÃO / AMORTIZAÇÃO: A FRONTEIRA
QUE UNE E SEPARA O REGIME CONTABILÍSTICO
E O REGIME FISCAL**

2014 | vol. IV | nº 016 | pág. 561-576

Ana Paula Silva

Licenciada em Gestão de Empresas e Doutorada em Gestão pela Manchester Business School
Técnica Oficial de Contas
Docente na Universidade Portucalense

Bruno Miranda Alves Pereira

Subdiretor da Revista Portuguesa de Contabilidade
Licenciado em Economia e Pós-Graduado em Contabilidade e Auditoria
TOC Especialista em Contabilidade Financeira
Docente no Instituto Superior de Paços de Brandão
Docente na Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras
Consultor integrado na ANTÍPODA Consultores, Lda.

A DEPRECIACÃO / AMORTIZACÃO: A FRONTEIRA QUE UNE E SEPARA O REGIME CONTABILÍSTICO E O REGIME FISCAL

ÍNDICE

Resumo	563
1_Introdução	564
2_A dualidade encerrada pelo conceito de vida útil	566
3_A particularidade fiscal das viaturas ligeiras de passageiros e mistas	568
4_Aspetos comuns ao regime contabilístico e fiscal	569
5_Notas conclusivas	573
Referências bibliográficas	574

Ficha Técnica

Título

Revista Portuguesa de Contabilidade

Director

Hernâni Olímpio Carqueja

Subdirector

Bruno Miranda Alves Pereira

Editor

Ginocar Produções, Lda.

NIPC: 501 736 026

Sede de Redacção

Rua Domingos Sequeira, n.º 178

Apartado 8012 • 4050-230 Porto

Telf.: 22 339 40 30 Fax: 22 339 40 39

www.revistadecontabilidade.com

encomendas@revistadecontabilidade.com

Propriedade

Ginocar Produções, Lda.

Execução Gráfica

www.Ginocar.pt

Rua Domingos Sequeira, n.º 178

Apartado 8012 • 4050-230 Porto

Tiragem

2000 Exemplares

Periodicidade Trimestral

DEZEMBRO/2014

ERC 126037

ISSN 2182-2042

DEP. LEGAL 327583/11

A DEPRECIÇÃO / AMORTIZAÇÃO: A FRONTEIRA QUE UNE E SEPARA O REGIME CONTABILÍSTICO E O REGIME FISCAL

RESUMO

O presente artigo pretende revisitar de forma sumária os principais aspetos que ora erguem, ora esbatem a fronteira entre o regime contabilístico e o regime fiscal da depreciação / amortização. Embora se assinalem certas dissemelhanças, parecem-nos ser muitos mais os aspetos que ambos os regimes comungam. Será porventura a vida útil a variável fundamental da depreciação / amortização que mais vincadamente encerra uma certa dualidade entre ambos os regimes, a par das particularidades fiscais consagradas para as viaturas ligeiras de passageiros e mistas. Porém, refletindo sobre aspetos como (i) o momento em que se inicia e cessa a depreciação / amortização; (ii) as circunstâncias em que não há lugar a depreciação / amortização; (iii) os métodos de depreciação / amortização passíveis de adoção; e, (iv) a possibilidade de revisão do método adotado, depreende-se de forma axiomática que prevalecem as afinidades entre ambos os regimes.

Palavras-chave: depreciação contabilística; depreciação fiscal; amortização contabilística; amortização fiscal.

1_INTRODUÇÃO

Numa perspetiva económica, a depreciação consubstancia-se numa operação contabilística que visa registar o desgaste do investimento físico inerente à sua utilização, obsolescência e/ou passagem do tempo. Já a amortização relaciona-se com a diminuição de valor dos direitos com prazo (legal ou contratualmente) limitado, dizendo por isso respeito aos ativos intangíveis. Dito de outra forma, a depreciação / amortização corresponde ao valor a reconhecer como gasto do período pois, reportando-se a ativos de médio e longo prazo, afigurar-se-ia como um contrassenso reconhecer o seu consumo, entenda-se, *gasto*, todo ele no ano de aquisição¹.

Desde 2012 que o elenco dos ativos depreciáveis / amortizáveis deixou de estar confinado aos investimentos técnicos e propriedades de investimento, passando a contemplar também os ativos biológicos não consumíveis, i.e., de produção, desde que contabilizados ao custo histórico. Em rigor, não estamos em presença de uma nova realidade face ao normativo contabilístico anterior do Plano Oficial de Contabilidade (POC), no âmbito do qual tais ativos eram “imobilizações corpóreas”, e portanto sujeitos a depreciação. Porém, no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) esta foi uma alteração marcante pois veio colocar um ponto final à irrelevância dos ativos biológicos de produção do ponto de vista fiscal².

Numa perspetiva financeira, quer a depreciação, quer a amortização, tratando-se de gastos que não se consubstanciam em *cash outflow*, visam assegurar a capacidade de reinvestimento da entidade finda a vida útil dos ativos enquadráveis. É precisamente este o ponto que despoleta o presente artigo, pois, constituindo a depreciação / amortização um gasto com potencial de redução da receita de IRC arrecadada pelo Fisco, há inevitavelmente um conjunto de contornos que delimitam a sua aceitação enquanto gasto fiscal, e que decorrem das disposições do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, e do próprio Código do IRC. E é com estes contornos que coabitam os normativos que compõem o atual SNC, percebendo-se nitidamente inúmeras similitudes, mas descortinando-se também algumas vincadas dissemelhanças.

O presente artigo propõe-se revisitar de forma sumária os principais aspetos que ora erguem, ora esbatem a fronteira entre o regime contabilístico e o regime fiscal da depreciação / amortização. As restantes secções encontram-se organizadas da seguinte forma: a secção 2 debruça-se sobre uma das variáveis fundamentais da depreciação / amortização que

- 1 Acresce-se ainda que outro procedimento não seria aceitável à luz do pressuposto do regime do acréscimo, consagrado no §22 da Estrutura Conceptual (EC) do SNC.
- 2 Recorde-se que o justo valor adotado no âmbito do SNC é um justo valor regulado, o que até final de 2011 implicava que só as variações do justo valor dos ativos biológicos consumíveis tinham impacto no apuramento do lucro tributável, pois só neste caso existe um mercado ativo - SIMA (Sistema de Informação de Mercados Agrícolas). Desde 2012, os ativos biológicos de produção deixaram então de ser irrelevantes do ponto de vista fiscal, se mensurados ao custo.

claramente divide os regimes contabilístico e fiscal - a *vida útil*; a secção 3 aborda aquela que é talvez a particularidade do regime fiscal mais incontornável do ponto de vista das correções fiscais - o tratamento adverso das viaturas ligeiras de passageiros e mistas; por outro lado, a secção 4, designadamente ao longo das suas subsecções, aborda aspetos de sintonia entre ambos os regimes, respetivamente: o momento em que se inicia e cessa a depreciação / amortização, as circunstâncias de inexistência de depreciação / amortização, os métodos de depreciação / amortização passíveis de adoção, e as circunstâncias subjacentes à revisão do método de depreciação / amortização adotado. Finalmente, a secção 5 remata o artigo com breves notas conclusivas.

2_A DUALIDADE ENCERRADA PELO CONCEITO DE VIDA ÚTIL

A vida útil constituirá porventura a variável fundamental da depreciação / amortização que mais vincadamente segrega o regime contabilístico do regime fiscal no que respeita a ativos novos. De acordo com os normativos contabilísticos, a quota de depreciação / amortização depende da vida útil estimada, enquanto que fiscalmente as depreciações / amortizações aceites são limitadas às taxas definidas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

No que concerne aos Ativos Fixos Tangíveis (AFT), diz a norma com o mesmo nome - NCRF 7, no seu § 50, que “A quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil”. O período de vida útil corresponde ao período de tempo durante o qual se espera que o AFT possa ser utilizado em condições de funcionamento económico. A vida útil do ativo pode ser mais curta do que a vida física (o que vulgarmente sucede aos ativos com bastante tecnologia incorporada), atendendo à estimativa efetuada em função da experiência da entidade com a utilização de ativos semelhantes. A vida útil do bem deve ser determinada considerando (NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, §56):

- i. o uso esperado do ativo;
- ii. o seu desgaste normal esperado (dependente de fatores operacionais);
- iii. a obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações na produção ou no mercado;
- iv. os limites legais para o seu uso.

A definição contabilística de vida útil aplicável aos AFT é extensível às propriedades de investimento por força da remissão que a NCRF 11 - Propriedades de investimento efetua no seu § 58 para a NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis: “Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7 - Ativos Fixos Tangíveis para esse modelo”³.

Em conformidade, a amortização de um ativo intangível deve ser considerada de acordo com a melhor estimativa para a sua vida útil, nos termos do § 89 da NCRF 6 – Ativos intangíveis. Após reconhecimento inicial, os ativos intangíveis são amortizados em regra pelo método da linha reta pelo simples facto de que a amortização dos ativos intangíveis corresponde à redução do valor dos direitos com vigência temporal limitada, e, o tempo flui a

3 A NCRF 11 - Propriedades de investimento estabelece no §30 que, com as exceções indicadas nos §§32 a 36, uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do justo valor, referido nos §§35 a 57, ou o modelo do custo, mencionado no §58, e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento. As propriedades de investimento sujeitas a depreciação são apenas as mensuradas subsequentemente segundo o modelo do custo, previsto no §58 da NCRF 11 - Propriedades de investimento, pelo que se depreende que a problemática das depreciações aplicáveis às propriedades de investimento se rege pelos mesmos critérios previstos na NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis.

um ritmo constante. Por exemplo, considerando o direito de ingresso num centro comercial, associado a um contrato de utilização de loja por 6 anos, seria de contemplar a amortização deste ativo intangível ao longo de uma vida útil de 6 anos, pois com a proximidade do término do referido contrato, o *prorata* a que a entidade teria direito em caso de uma saída antecipada do contrato, iria diminuindo gradual e proporcionalmente, até ao seu completo desvanecimento ao fim dos 6 anos.

Em súpula, enquanto a vida útil do ativo para efeitos dos normativos contabilísticos reflete, tão ampla quanto simplesmente, a vida útil *estimada* para o mesmo, do ponto de vista fiscal a vida útil está contida num intervalo fechado, com toda a objetividade, definido pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009. Embora a profissão tenda, de forma pouco ou nada assumida, a definir valores de depreciação / amortização em função do regime fiscal, os postulados do SNC tais como o regime do acréscimo e ainda o requisito da 'representação fidedigna' associado à característica qualitativa da 'fiabilidade', previstos na Estrutura Conceptual (EC) do SNC como condições subjacentes a uma *True and Fair View*, pressupõem a aplicação prática do normativo contabilístico.

Não obstante a legitimidade fiscal conferida às entidades na atribuição de uma qualquer vida útil ao elenco dos seus ativos depreciáveis / amortizáveis, porquanto se situe entre a vida útil mínima e a vida útil máxima, conforme extrapoladas a partir da taxa máxima e da taxa mínima, respetivamente, fixadas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, (criando assim um espaço assinalável para manipulação, *legal*, dos resultados), deverá ser observado o limite imposto pelos condicionalismos constantes dos normativos contabilísticos. A ser assim, nunca a conveniência fiscal e/ou interesse em economizar correções fiscais ameaçariam, como ameaçam, a observância da desejada *True and Fair View* da posição financeira e económica de qualquer entidade.

De salientar que a divergência contabilístico-fiscal que nesta secção se descreve verifica-se apenas a nível de ativos novos, já que no caso dos ativos adquiridos em estado de uso (bem assim como de componentes, grandes reparações e benfeitorias, bens avaliados para efeitos de abertura de escrita, e obras em edifícios de propriedade alheia), as taxas de depreciação do regime fiscal devem ser calculadas com base no período de utilidade esperada (n.º 6 do artigo 31.º do Código do IRC e n.º 2 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009), o que vai de encontro ao disposto nos normativos contabilísticos.

3_A PARTICULARIDADE FISCAL DAS VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS E MISTAS

De acordo com a alínea e) do n.º 1 do artigo 34º do Código do IRC e normativos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, não são aceites como gasto fiscal “As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.”

O valor a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34º do Código do IRC, encontra-se fixado pela Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, e varia em função do ano de aquisição: €40.000 para viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas em 2010, €30.000 se adquiridas em 2011, e €25.000 se adquiridas em ou posteriormente a 2012⁴. Trata-se pois de valores de referência *com* IVA incluído, uma vez que por força da alínea a) do n.º1 do artigo 21º do Código do IVA, este faz parte do custo de tais viaturas, logo, do valor sujeito a depreciação.

Vulgarmente as referidas viaturas ligeiras de passageiros e mistas são referenciadas como viaturas de *turismo*, espelhando de forma nítida a visão das mesmas por parte do Fisco, e que subjaz ao seu tratamento fiscal adverso.

Contrariamente, no âmbito do normativo contabilístico não surgem quaisquer limitações ao montante a reconhecer como gasto de depreciação. A depreciação de um ativo (viaturas de turismo incluídas) é a imputação sistemática da sua quantia depreciável durante a sua vida útil, entendendo-se por quantia depreciável o custo de um ativo, ou outra quantia substituída do custo, menos o seu valor residual (NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, §6).

Da divergência apontada entre o regime contabilístico e o regime fiscal resulta pois a necessidade incontornável de se proceder a correções fiscais do montante reconhecido como gasto de depreciação de uma viatura ligeira de passageiros ou mista adquirida por um valor superior aos limites consagrados na Portaria n.º467/2010.

Portanto, enquanto no plano contabilístico não estão previstas quaisquer penalizações às viaturas de turismo, a situação inversa verifica-se no plano fiscal, e com crescente expressividade ao longo dos últimos anos. Da conjugação dos limites suprarreferidos com as taxas de tributação autónoma, consagradas no artigo 88º do Código do IRC, conclui-se que a aquisição de uma viatura de turismo de valor superior a €25.000 resulta inevitavelmente num acréscimo de tributação em sede de IRC pois sendo tal ativo depreciável apenas até ao limiar de €25.000, a sua tributação autónoma recairá sobre a (maior) quota de depreciação contabilística.

4 Estes *thresholds* afiguram-se mais favoráveis no caso dos veículos movidos exclusivamente a energia elétrica quando adquiridos em 2011 (€45.000), ou posteriormente (€50.000).

4 ASPETOS COMUNS AO REGIME CONTABILÍSTICO E FISCAL

Início e Fim da Depreciação / Amortização

O momento em que se inicia a depreciação / amortização de um ativo é comumente definido no âmbito do regime contabilístico e do regime fiscal, como correspondendo ao início da sua utilização. Expomos no quadro 1 informação mais precisa suportada na legislação relevante.

Quadro 1 – O Início da Depreciação / Amortização em ambos os Regimes

REGIME CONTABILÍSTICO	REGIME FISCAL
“A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida” (NCRF 7 - Ativos fixos tangíveis, §55)	Os elementos do ativo só são objeto de amortização / depreciação a partir do momento em que entram em funcionamento ou utilização (n.º 4 do artigo 29º do Código do IRC; n.º 2 do artigo 1º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009)
“A amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida” (NCRF6 – Ativos intangíveis, §96)	

Fonte: Elaboração própria

Saliente-se o facto de que, contrariamente ao início da depreciação / amortização que exige a disponibilidade do ativo para funcionamento, a depreciação / amortização de um ativo não cessa pelo facto de o mesmo se tornar ocioso ou ser retirado do uso. Conforme dispõem claramente a NCRF 6 – Ativos intangíveis no seu § 96, e a NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis no seu § 55, a depreciação / amortização só cessa no momento que ocorrer mais cedo entre:

- i. a data em que o ativo for reclassificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda), de acordo com a NCRF8 - Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas ; e
- ii. a data em que o ativo for desreconhecido (abate, sinistro, alienação).

O regime fiscal também aqui dispõe no mesmo sentido, não efetuando em ponto algum qualquer referência à cessação da depreciação pela retirada de uso do ativo. Portanto, ainda que um ativo seja retirado de uso, o mesmo continuará a ser depreciado. Claro está, admitindo o cenário de uma entidade que adote o método de depreciação pelo uso e o ativo em causa não tenha tido qualquer utilização durante o período de referência, então não haverá lugar a depreciação; mas tal inexistência decorreria do método adotado de acordo com o qual seria calculada uma quota de depreciação igual a zero; não se trataria pois de cessação de depreciação.

Inexistência de Depreciação / Amortização

No plano estritamente contabilístico, uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo (in)tangível é finita ou indefinida: sendo finita há lugar à respetiva depreciação / amortização em função da política adotada; sendo indefinida não há lugar a depreciação / amortização.

Com algumas exceções (e.g. minas, plantações, pedreiras, barreiras, locais usados como aterros), os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados (NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, §58). Neste ponto, o regime fiscal denota uma harmonia perfeita com os normativos contabilísticos ao dispor que não são aceites como gasto fiscal as depreciações e amortizações (i) de elementos do ativo não sujeitos a depreciação; e (ii) de imóveis na parte correspondente ao valor do terreno ou na parte não sujeita a depreciação (n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC).

No que concerne aos ativos intangíveis adquiridos até 2013, verifica-se igualmente uma sobreposição plena entre os regimes contabilístico e fiscal no tocante às situações não passíveis de depreciação / amortização: os direitos perpétuos ou com vigência indefinida no tempo não são passíveis de amortização, ou seja, os ativos intangíveis só são amortizáveis se tiverem uma vigência temporal limitada (NCRF 6 – Ativos intangíveis, §88; n.º1 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009). No entanto, na sequência da reforma do IRC recentemente operada, e atendendo à sua importância enquanto elementos potenciadores do crescimento económico, tornou-se mais benévolo o tratamento fiscal dos seguintes itens do ativo intangível quando adquiridos em ou após 1 de janeiro de 2014: (i) propriedade industrial adquirida a título oneroso, com vida útil ilimitada ou indefinida (e.g. marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados); e (ii) *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais (excluindo o respeitante a participações sociais). Outrora não amortizáveis por terem uma vida útil infinita / indefinida respetivamente, passam pois do ponto de vista fiscal a sê-lo ao longo de 20 anos (n.º 1 do artigo 45º-A do Código do IRC).

Métodos de Depreciação / Amortização

Os métodos de depreciação / amortização passíveis de adoção, constituem mais uma evidência da ténue fronteira que separa o regime contabilístico e o regime fiscal.

Contabilisticamente podem ser adotados os seguintes métodos de depreciação:

- i. método da linha reta;
- ii. método do saldo decrescente (também conhecido como método de depreciação acelerada pelo facto de refletir um maior impacto das depreciações no início da vida útil do ativo); e o
- iii. método das unidades de produção, sendo que a escolha deverá recair sobre o método que melhor refletir o modelo por que se espera que os benefícios económicos futuros do ativo sejam consumidos pela entidade (NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, §62).

No que concerne aos ativos intangíveis, são passíveis de ser adotados os mesmos métodos, com exceção do método do saldo decrescente; no entanto, sendo a perda de valor dos ativos intangíveis o espelho da passagem do tempo, o método de amortização adotado é, em regra, o método da linha reta (NCRF 6 - Ativos intangíveis, §§96-97). Recorde-se o facto de que para as entidades que adotem a norma das microentidades, apenas está previsto o método de depreciação da linha reta, não havendo no restante, divergências a referir (Norma Contabilística para Microentidades, §7.14).

No âmbito do regime fiscal, consagra-se a possibilidade de adoção do método da linha reta sem restrições para qualquer ativo depreciável / amortizável, podendo o método das quotas decrescentes ser adotado relativamente aos AFT, com as restrições impostas pelo n.º 2 do artigo 30º do Código do IRC e n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009. Concede-se ainda espaço fiscal para a adoção de um método de depreciação distinto do método da linha reta e das quotas decrescentes (e.g. método das unidades de produção, previsto na NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis), sem necessidade de consentimento prévio por parte da Autoridade Tributária (AT), desde que a quota anual não exceda a que resultaria da aplicação daqueles métodos (n.º3 do artigo 30º do Código do IRC e n.º3 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009). O fundamento terá naturalmente que ser contabilístico, ou seja, resultar da natureza do deprecimento ou da atividade económica da empresa.

Ainda no domínio da coesão entre os regimes contabilístico e fiscal em matéria de métodos de depreciação / amortização, de salientar a crescente aproximação da terminologia do Código do IRC à do normativo contabilístico, com a substituição em 2014 da referência ao “método das quotas constantes” por “método da linha reta”.

Revisão do Método de Depreciação / Amortização

Rematamos a secção referente aos aspetos comuns ao regime contabilístico e fiscal da depreciação / amortização com mais uma clarividência da proximidade entre ambos. Desta feita, fazemos referência à similitude das circunstâncias subjacentes à revisão do método de depreciação / amortização.

Regra geral, para cada elemento do ativo deve ser adotado o mesmo método de depreciação / amortização durante toda a sua vida útil, embora métodos distintos possam ser aplicados a ativos igualmente distintos (NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, §61; n.º1 do artigo 31º-A Código do IRC, e artigo 8º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009). Assim, se no primeiro período o contribuinte opta, por exemplo, pelo método da linha reta, deverá em princípio manter tal método até que finde a vida útil do ativo, i.e., até que se verifique a sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.

No entanto, e no plano contabilístico, se houver uma alteração significativa no uso do ativo (ou se existir prova objetiva de que a estimativa estava errada), o método de depreciação / amortização não só pode, como *deve*, ser alterado no sentido de melhor refletir o padrão

de utilização de tal ativo (NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, §61; NCRF 6 – Ativos intangíveis, §103), seguindo o disposto na NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros. Só assim será observada a premissa base de que o método selecionado deve ser o que refletir mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados no ativo (NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, §62; NCRF 6 – Ativos intangíveis, §96).

De acordo com a supramencionada NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, tais alterações ao método de depreciação / amortização, não se tratando de erros mas antes de alterações de estimativas contabilísticas, devem ser efetuadas apenas de forma prospetiva, ou seja, afetar somente as depreciações / amortizações do período corrente e dos períodos futuros.

À semelhança do preceituado contabilisticamente, também fiscalmente (e contrariamente ao que vinha sucedendo até 31 de dezembro de 2009) passa a ser possível alterar o método de depreciação. Porém, tal alteração carece de aceitação prévia por parte da AT (n.º2 do artigo 31º-A do Código do IRC, e artigo 8º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009), sendo que o pedido deverá encontrar fundamento contabilístico, ou seja, deverá alicerçar-se na mudança do perfil de geração de benefícios económicos associados ao ativo.

5_NOTAS CONCLUSIVAS

Será porventura a vida útil a variável fundamental que mais vincadamente encerra uma certa dualidade entre o regime contabilístico e o regime fiscal da depreciação / amortização. Uma dualidade tão latente quanto dissimulada na prestação de contas de grande parte das entidades, que frequentemente invoca algo como “*as quotas de depreciação / amortização foram calculadas atendendo à vida útil prevista para os ativos*”, ou ainda “*não existem diferenças entre as vidas úteis estimadas e as contantes do decreto regulamentar n.º 25/2009*”. De resto, como outro procedimento não seria de esperar, tendo em conta que a remissão direta para as tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009 seria passível de sanção.

Do exposto desponta a necessidade imperiosa de uma cooperação estreita entre o TOC externo à entidade e os seus órgãos governativos no sentido de que ao primeiro seja facilitado o acesso a toda a informação de gestão necessária à correta atribuição da vida útil a cada um dos ativos em conformidade com os postulados contabilísticos. A ser assim, a monótona coincidência entre a vida útil ‘esperada’ para os ativos (conforme genericamente invocado aquando da prestação de contas) e a vida útil constante do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, daria lugar a uma representação mais fidedigna da realidade, por conseguinte, é certo, a um trabalho mais árduo no âmbito das correções fiscais mas com o inerente galardão de uma maior proximidade à desejável *True and Fair View*.

Não obstante as dissemelhanças assinaladas pelo presente artigo, a esfera comum aos regimes contabilístico e fiscal da depreciação / amortização parece-nos ser aquela com maior abrangência. Em particular, refletindo sobre aspetos como (i) o momento em que se inicia e cessa a depreciação / amortização; (ii) as circunstâncias em que não há lugar a depreciação / amortização; (iii) os métodos de depreciação / amortização passíveis de adoção; e, (iv) a possibilidade de revisão do método adotado, depreende-se de forma axiomática que são as afinidades que predominam. Aliás, mesmo no tocante à variável mais diferenciadora dos dois regimes – a vida útil, saliente-se que o próprio regime fiscal é suficientemente flexível para acolher com oportunidade a boa prática contabilística ao contemplar a possibilidade de serem praticadas e aceites para efeitos fiscais depreciações / amortizações inferiores / superiores às quotas mínimas / máximas (respetivamente) que decorrem da aplicação das taxas das tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, mediante autorização prévia da AT (n.º 5 do artigo 3.º, n.º 3 do artigo 4.º, e n.º 3 do artigo 9.º do Decreto Regulamentar 25/2009; n.º 3 do artigo 30.º e n.º 5 do artigo 31.º-A do Código do IRC), sendo que o pedido deverá encontrar fundamento contabilístico, ou seja, consubstanciar-se no perfil de utilização / geração de benefícios económicos associados ao ativo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro

Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro

Aviso n.º 6726-A/2011

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro

Portaria n.º467/2010 de 7 de julho

