

**ESTUDOS
DE DIREITO
CONTABILÍSTICO
E FISCAL**

Representando em boa parte, como sucede com a directrizes da Comissão de Normalização Contabilística, a recepção na ordem interna, de um corpo de princípios definidos internacional pela profissionais de contabilidade.

A nova lei limita-se a dar uma estrutura mais acabada e completa à nova Ordem e a reforçar as suas competências no âmbito profissional: exigência de licenciatura para o acesso à profissão, criação de membros estagiários, determinação da sociedades que devem ter as suas contas certificadas e alterações deste teor.

E também uma regulamentação mais minuciosa dos vários tipos possíveis de certificação: com ou sem reservas, possibilidade de «escusa de opinião», opinião adversa «com ou sem ênfases».

Não temos assim alterações significativas em relação ao regime anterior: apenas uma reformulação de princípios mais ou menos consensuais, com uma regulamentação mais densa do exercício da profissão.

O ACTIVO IMOBILIZADO: A JURISDIFCAÇÃO DE UM CONCEITO ECONOMICO

Sumário: 1. A construção de um conceito jurídico. 2. Capital fixo e capital circulante. 3. Activo immobilizado e activo circulante (existências). 4. A inscrição de um activo no balanço: trespassse e outras despesas de aquisição. 5. O activo immobilizado e a jurisprudência. 6. O grau de precisão do conceito

1. A CONSTRUÇÃO DE UM CONCEITO JURÍDICO

A distinção entre bens que devem ser qualificados como integrand o activo immobilizado das empresas e de bens que devem figurar no seu activo corrente ou existências é uma questão com grande importância em relação ao modo como dever estruturado o balanço comercial e fiscal de um empresa.

Se um certo bem é considerado como devendo fazer parte do activo immobilizado vamos ter, como primeira consequência desta sua qualidade na perspectiva do direito comercial e do direito fiscal, um bem que deve ser, ano após ano sujeito, a amortização: o que poderá não suceder no caso das existências que têm regras específicas de valorimetria.

E na perspectiva do direito fiscal podemos ter um bem cuja venda conduz não a um puro e simples proveito, mas a uma mais-valia ⁽¹⁾, com um regime fiscal que tem como principal característica um adiamento da tributação.

⁽¹⁾ Recordemos a definição de VOGEL: há uma mais-valia quando temos um ganho resultante da alienação de um bem económico, na medida em que esta

Mas a distinção entre um bem que é adquirido com o objetivo de proporcionar uma utilidade duradoura à empresa — e que deve por isso ser contabilizado como integrando o activo immobilizado — ou com o objetivo de uma futura alienação não é sempre clara.

Vejamus por exemplo as seguintes hipóteses:

Hipótese A: a empresa adquire um imóvel para servir de sede da empresa. Mas perante uma inesperada valorização do imóvel vende-o ainda no mesmo exercício em que o adquiriu e reinveste parte do ganho numa nova sede.

Hipótese B: a empresa adquire um edifício onde instala um hotel. Mas algum tempo depois — menos de um ano por hipótese — vende-o e investe a totalidade do ganho em outro hotel com outra localização.

Hipótese C: a empresa compra prédios para arrendar contando com um certo regime legal. Perante um outro regime com que não podia contar vende o prédio e realiza um ganho

Hipótese D: a empresa adquire acções para uma reserva de fruição. Mas prevendo que os ganhos da bolsa que num certo momento se registam podem não se manter opta por realizar os ganhos seis meses depois da compra.

Em todos estes casos encontramos uma situação em que o bem não vai permanecer no activo da empresa: terá assim as características que correspondem a um bem do activo immobilizado?

A resposta a esta pergunta tem que passar pela construção do conceito: estamos perante um dos muitos casos em que um conceito criado na economia política é recebido e adaptado pelo direito.

E quando é recebido pelo direito torna-se um conceito com base no qual dever ser possível realizar uma qualificação (o bem x pertence ou não pertence ao activo immobilizado) e decidir no caso

concreto: é com este problema que vai ser defrontada a jurisprudência sempre que é chamada a decidir um litígio.

E a definição deste conceito na área do conhecimento jurídico implica uma codeterminação pelos fins específicos do direito; fins que são naturalmente distintos dos utilizados noutras zonas de conhecimento⁽²⁾. A construção do conceito de activo immobilizado, que provém directamente do conceito de capital fixo, conduz a um novo conceito cujo conteúdo pode não ser exactamente o mesmo que o do conceito que lhe deu origem. Ou, pelo menos, é um conceito vai ser delimitado com base numa outra perspectiva.

Mas isso não obsta a que a fixação do conteúdo jurídico deste instrumento jurídico — a determinação da sua compreensão — não ganhe com a análise dos seus antecedentes históricos.

2. CAPITAL FIXO E CAPITAL CIRCULANTE

A análise da estrutura interna do capital utilizado por uma empresa foi feita pela primeira vez, na história da economia, por ADAM SMITH: este autor, depois de fazer notar que apenas quando alguém possuía bens em quantidade acima da necessária para assegurar a sua subsistência estávamos na presença de uma realidade que se podia designar por capital, distinguiu duas formas de obter um ganho com a sua exploração.

Numa primeira hipótese, esse excedente poderia ser utilizado na compra de mercadorias para posterior revenda. E nesse caso estaríamos perante capital circulante.

Numa outra hipótese, o capital poderia ser empregado na melhoria da terra, na compra de máquinas úteis e utensílios profissionais. E nesse caso tais capitais deveriam ser qualificados como capitais fixos⁽³⁾.

alienação não constitui o objecto específico de uma actividade empresarial.

VOGEL, *Relatório nacional ao XXX Congresso da Associação Fiscal Internacional sobre Mais-Valias*, in *Cahier de Droit Fiscal International*, vol. 41 b.

(2) Sobre os problemas específicos desta construção de conceitos jurídicos, LARENZ-CANARIS, *Methodenlehre des Rechtswissenschaft* (Berlin, 1995), pp. 266-267.

(3) ADAM SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, ed. Everyman (London-New York, 1964), I v., p. 244.

É uma ideia nova, simples mas de grande precisão, que surge pela primeira vez no pensamento económico ⁽⁴⁾. E uma ideia que iria ter grande influência no pensamento contabilístico, que deveria distinguir entre os bens que a empresa deverá adquirir para aliear com ou sem transformação prévia e os bens que ela adquiere para serem utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Uma outra análise desta mesma questão mas apontando numa outra direcção é feita por RICARDO que embora distinguindo entre capital fixo e capital circulante conforme o grau de durabilidade do capital está preocupado com as consequências das várias combinações de ambos os tipos de capital (mais capital fixo, mais capital circulante) no preço das mercadorias.

RICARDO distingue entre o capital que é investido em ferramentas, maquinaria e edifícios (capital fixo) e o que é usado para sustentar (*support*) o trabalho ⁽⁵⁾.

E as variações desta proporção vão ser determinantes para o aumento ou subida do valor do trabalho e introduzir variações no seu valor de troca: que dependeria exclusivamente do tempo de trabalho necessário para a produção se não a maquinaria (o capital fixo) não fosse usado para a produção ⁽⁶⁾.

O interesse desta digressão é que ela ajuda a explicar o motivo pelo qual MARX veio opor à dicotomia clássica capital fixo — capital circulante uma nova dicotomia: capital constante, capital variável.

Este último, com um papel central no seu sistema, constituiu apenas pelo trabalho utilizado directamente na produção de uma mercadoria.

⁽⁴⁾ Para a novidade desta ideia v. SCHUMPFER, *History of Economic Analysis* (London, 1994), pp. 934-935. QUESNAY já usava os adiantamentos com uma noção implícita de capital no seu *Quatro Económico*, tradução de Teodora Cardoso (Lisboa, 1969), *maxime* pp. 75-77. Mas sem a clareza conceptual de SMITH.

⁽⁵⁾ RICARDO, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, The works and Correspondence of David Ricardo ed. SRAFFA I (Cambridge, 1970), p. 30.

⁽⁶⁾ RICARDO, *On the Principles...* (1970), p. 32.

A partir da crítica às posições de RICARDO mas retomando os conceitos por ele elaborados — proporção entre o capital fixo e constante, preço da força de trabalho, valor de troca dos bens ⁽⁷⁾ parte para a sua teoria do valor que é também a sua teoria da exploração: MARX afirma que se do ponto de vista da circulação, o que para ele significa uma confusão inadmissível entre o fenómeno (a circulação das mercadorias) e a essência (o processo de produção) pode distinguir-se entre o capital fixo e o capital circulante, esta distinção não vale se ultrapassarmos esta fase da análise.

Uma vez que do ponto de vista do processo de trabalho e da formação do valor a distinção básica é entre os meios de produção — capital constante — e a força de trabalho — capital variável ⁽⁸⁾.

Esta nova distinção só podia ter sentido dentro do sistema teórico criado por MARX: do ponto de vista de descrição do processo da circulação de mercadorias (e MARX reconhecia isso) a distinção é necessariamente entre capital fixo e capital circulante. Mas a circulação de mercadorias era apenas o começo da análise da economia feita por MARX uma vez que esta recobria a questão mais funda das relações de produção.

E deste modo a dicotomia tradicional é depois retomada por MARSHALL, que adota a distinção formulada por STUART MILL entre o capital circulante (a parte do capital que preenche inteiramente a sua função numa qualquer forma de produção com uma utilização feita uma única vez) e o capital fixo, que existe de uma forma duradoura e que proporciona um retorno que se vai espalhar por um período de alguns anos ⁽⁹⁾.

A perda gradual de valor dos elementos do capital fixo, o

⁽⁷⁾ Veja-se a crítica de RICARDO tal como é formulada por MARX, in *Theorien über der Mehrwert* (Vierter Band des «Kapital») MEGA, Berlin, 1974), 26.2, pp. 192-200, e *Le Capital — Critique de l'Economie Politique* (Paris, Editions Sociales, 1960), I, pp. 1999 ss.

⁽⁸⁾ MARX, *Le Capital...* (Editions Sociales), I, Livro 2, p. 201.

⁽⁹⁾ MARSHALL, *Principles of Economics — An Introductory Volume* (reimpressão da 8.ª ed. 1920) (London, 1966), p. 63.

seu «*wear-and-tear*» como dizia expressivamente MARSHALL, a que está inevitavelmente sujeito um bem que tem uma utilização duradoura e que transmite o seu valor aos bens que resultam da sua utilização é que distingue este bens dos que têm uma utilização menos prolongada⁽¹⁰⁾.

Temos assim, através da elaboração da ciência económica, a formulação de conceito que pode considerar-se, desde MARSHALL, como estabilizado.

O capital constante é constituído por bens com uma vocação duradoura. Bens que deverão ser amortizados porque vão sofrer uma diminuição de valor exercício após exercício.

Mas esta categoria de bens não pode ser objecto de uma classificação-qualificação *a priori* resultante da natureza intrínseca do bem: o mesmo bem que numa empresa vai integrar o capital fixo (um imóvel adquirido para servir de armazém) vai ser capital circulante para a empresa que se dedica à construção.

Questões com pouca importância na economia mas com grande importância na utilização jurídica: problemas de qualificação em suma que vão ser decisivos para o uso deste conceito no direito contabilístico.

3. ACTIVO IMOBILIZADO E ACTIVO CIRCULANTE (EXISTÊNCIAS)

Essas novas funções do conceito justificam que a distinção formulada pela economia política entre capital fixo e capital circulante tenha sido transposta para a contabilidade com a sua linguagem própria e com os seus específicos problemas: servindo o balanço da empresa para proporcionar, primordialmente, uma *true and fair view* da sua situação patrimonial, o lado do activo no seu balanço deverá conter uma descrição dos bens — materiais e imateriais, corpóreos ou incorpóreos — de que a empresa é titular.

⁽¹⁰⁾ MARSHALL, *Principles of...* (1960), p. 295 nt.

Que devem ser inscritos no balanço sob pena deste proporcionar uma visão necessariamente incompleta da situação patrimonial da empresa.

E cuja aquisição ou produção pela empresa em vez de proporcionar um custo puro e simples vai apenas proporcionar, mediante a realização anual da amortização, um custo diferido no tempo: uma vez que se um bem produzido ou comprado entra para o activo da empresa vamos ter simultaneamente um acréscimo e um decréscimo patrimonial.

E como o facto de o conceito ser chamado a novas funções não altera o seu conteúdo essencial as definições que vamos encontrar nos manuais de contabilidade para os vários elementos do activo da empresa, ou noutros termos dos vários bens que constituem o património da empresa descendem directamente destas construções da economia.

Como ponto prévio para a definição do activo imobilizado coloca-se a questão da definição do conceito de activo (*asset*): e temos um activo ou elemento que deve integrar o activo quando estamos perante um bem que: 1) Tem aptidão para proporcionar um ganho futuro; 2) Está na posse ou sob o domínio da empresa;

3) Resultou de um negócio ou de outro facto já verificado⁽¹¹⁾.

A intenção contida nesta definição é encontrar uma forma de decidir, uma vez por todas, se um certo bem pode ou não integrar o activo de uma empresa: um conceito de activo que permite distinguir entre os dispêndios que provocam um imediato acréscimo patrimonial e os que, embora necessários para a actividade da empresa — condução *sine qua non* para poderem ser custos — não provocam um imediato acréscimo não podendo por isso ser levados ao activo.

⁽¹¹⁾ ALEXANDER/BURTON, *Financial Reporting*, 3.ª ed. (London, 1993), p. 149. A definição partiu do *Standard Financial Accounting Concepts*, 6, § 25. DELANEY/ERSTEIN/ADLER/FORAN, *GAAP/Interpretation and application of the Generally Accepted Accounting Principles* — 1996 (New York, 1996), p. 31. É uma definição pacificamente aceite mas cujo exacto alcance é problemático. Veja-se WHITE/SONDHI/FRIED, *The Analysis and Use of Financial Statements*, 2.ª ed. (New York, 1997), p. 16.

Como sucede com o *vernögengegenstand*, ou numa outra formulação com o *wirtschaftgut*, do direito contábilístico germânico definido como os direitos e as coisas, bem como as circunstâncias fácticas, susceptíveis de vir a trazer vantagens para as empresas e cuja inscrição no balanço se deverá fazer de acordo com os *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* ⁽¹²⁾: no conceito equivalente que era usado no Código da Contribuição Industrial, os são princípios da contabilidade.

Tudo bens que, segundo a posição tradicional dos comerciantes, podiam figurar no balanço por serem susceptíveis de uma valorização autónoma e uma alienação também autónoma podendo por isso contribuir para a tutela dos interesses dos credores ⁽¹³⁾.

Aqui encontramos não uma definição mas uma remissão para uma cláusula geral — os *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* — que devidamente utilizada permite encontrar um critério que permita qualificar como bem a inscrever no activo uma certa realidade.

Mas obtido o conceito de bem do activo surge a distinção entre os *fixed assets* de uma empresa que são a terra, os edifícios, a fábrica e as máquinas e os *current assets*: a caixa, outros activos que podem ser convertidos em moeda, as matérias primas, as obras em estado inacabado e as mercadorias acabadas ⁽¹⁴⁾.

Num esforço para tornar estes conceitos mais rigorosos escreve-se, num outro manual de referência ⁽¹⁵⁾, que a definição de *fixed asset* é por vezes mal compreendida: porque um *fixed asset* não é necessariamente (embora muitas vezes o seja) um bem do activo com uma longa duração. O que é relevante é que se trate de um bem do activo que a firma pretende utilizar para a sua actividade, num período longo.

⁽¹²⁾ KNOBBE-KEUK, *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht*, 9.ª ed. (Köln, 1993), pp. 86-89.

⁽¹³⁾ KNOBBE-KEUK, *Bilanz...* (1993), pp. 87-88. Tal como o artigo 20.º do Código das Sociedades Comerciais exige que os sócios realizem o capital da sociedade com «bens susceptíveis de penhora».

⁽¹⁴⁾ GLAUTIER/LINDERDOWN, *Accounting — Theory and Practice*, 5.ª ed. (London, 1994), pp. 174-177.

⁽¹⁵⁾ ALEXANDER/BRITTON, *Financial Reporting*, 3.ª ed. (London, 1993), pp. 149-150.

O bem foi adquirido ou produzido contando-se com a sua permanência na empresa. O activo vai ter, em princípio, uma duração longa e é adquirido ou construído contando-se com esse facto. Sem que seja obrigatório que isso aconteça.

E nesse mesmo sentido, os n.ºs 1 e 2 do § 243 do Código Comercial alemão (HGB) dividem o património da empresa em dois grupos (*Anlagevermögen* e *Umlaufvermögen*), o que corresponde ao nosso activo immobilizado e existências, segundo a intenção com que a empresa adquiriu estes bens e que se vai traduzir, em princípio, na maior ou menor duração destes ⁽¹⁶⁾.

Uma divisão com uma grande importância no sistema do HGB por causa das diferentes regras de amortização destes bens.

Mas notemos que se começa a recorrer, como forma de distinção entre activo immobilizado e activo permutável, à intenção da empresa momento em que adquiriu o bem: temos assim uma definição que se vai tornar normativa sem que alcançar o objectivo de fornecer uma resposta inequívoca à questão de saber se um certo bem deve ou não pertencer ao activo immobilizado. E que recorre à intenção da empresa ao adquirir o bem.

vamos encontrar na doutrina francesa, também com recurso à intenção da empresa, uma definição muito semelhante. Considera-se que temos uma *immobilization* a partir de duas referências básicas:

A primeira é que haja uma intenção da empresa de utilizar o bem durante um período longo

A segundo o seu não consumo na primeira utilização. Se isso acontecer, temos um bem que pode ser considerado como integrando o immobilizado da empresa ⁽¹⁷⁾.

As tentativas mais significativas da distinção não ficam contudo por aqui: encontramos na directiva da CEE (78/660/CEE)

⁽¹⁶⁾ WÖHLE *Die Handels- und Steuerbilanz*, 2.ª ed. (München, 1990), p. 151.

«Ao activo immobilizado pertencem os bens que a empresa tem destinado a uma longa duração», KNOBBE-KEUK, *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht*, 9.ª ed. (Köln, 1993), p. 61.

⁽¹⁷⁾ HINARD/MITRAINE-CHENEVIER, *Comptabilité e Fiscalité* (Paris, 1988), p. 134.

sobre as contas das sociedades, que constituiu um esforço de harmonização entre a tradição contábilística continental (francesa, alemã e italiana) e as práticas anglo-americanas, que têm como principais agentes as grandes empresas multinacionais de auditoria.

E nessa directiva, designadamente no artigo 9.º, são «Imobilizações corpóreas»: «Terrenos e construções»; «Instalações técnicas e máquinas»; «Outras instalações, utensílios e mobiliário»; «Adiantamentos por conta e imobilizações corpóreas em curso».

Todos estes bens serão em princípio imobilizações corpóreas, a menos que se trate, por exemplo, de uma empresa que negocie em imóveis e os adquira já com intenção de uma venda logo que possível.

Mas todos estes bens constituem *prima facie* imobilizações corpóreas para a directiva da CEE, que hoje estrutura as diversas técnicas contábilísticas e os diversos planos de contabilidade nos países da União Europeia (18).

Quando passamos para outros bens do activo imobilizado com uma natureza menos definida que as instalações da empresa como sucede com os títulos eles farão parte do activo imobilizado se tiverem «a característica de imobilizações». A definição torna-se circular.

E temos por fim a divisão do Plano Oficial de Contabilidade entre «activo imobilizado» e «activo circulante» sem grandes esforços para clarificar o conceito.

O que se deve assim concluir é que nenhuma destas tentativas definitórias chegaram a bom porto no sentido de se poder dispensar a interpretação das normas que aplicam o conceito.

Pois se há bens que nunca podem pertencer ao activo imobilizado — como títulos ao portador ou mercadorias perecíveis — outros bens encontramos que nuns casos irão integrar o activo imobilizado — ou como os enumerados na directiva CEE lhe pertencem *prima facie* — e noutros casos não o devem ser.

(18) Este movimento para criar regras comuns de contabilidade ultrapassa a UE tem-se estendido ao mundo inteiro. Veja-se NOBES/PARKER, *Comparative International Accounting*, 4.ª ed. (Cambridge, 1995).

Ou em alguns casos o critério para a integração ou não integração de um bem no activo imobilizado resulta de uma complexa ponderação de valores:

Como sucede por exemplo com as despesas de investigação e desenvolvimento:

A questão coloca-se porque, para permitir que os balanços das empresas reflitam de forma adequada a sua situação patrimonial, é preciso é saber que custos da actividade da empresa devem ser considerados como puras despesas, ainda não reprodutivas, ou despesas que originam de forma imediata e directa um bem que deve ser capitalizado: e por isso deve ser inscrito no activo imobilizado corpóreo ou incorpóreo.

E deste modo como tratar as despesas com Investigação e Desenvolvimento (R & D)?

Se elas são capitalizadas haverá no balanço antecipação de lucros. Se não o forem, o balanço não vai reflectir a verdadeira situação patrimonial da empresa. Mas se as descobertas capitalizadas não forem a tempo comercializadas, poderemos ter, como sucedeu no caso Rolls-Royce uma inesperada falência com um balanço largamente positivo (19).

E por isso o *Statement of Standard Accounting Practice* (SFAS) n.º 13 veio distinguir entre a investigação que podia e não podia — conforme o risco e distância previsível em relação à aplicação — ser capitalizada.

Problemas do mesmo tipo se colocam na indústria petrolífera em relação ao poços secos e aos produtivos: a despesa de perfuração de um poço seco pode ser integrada na despesa total de busca de petróleo e por isso ser imediatamente capitalizada, mesmo antes de se começar a exploração do poço produtivo que vai pagar estas despesas.

Mas, numa orientação mais conservadora o *Financial Account-*

(19) Sobre este caso veja-se BLAKE, *Accounting Standards*, 3.ª ed. (London, 1992), pp. 105-113. E também, do autor, *Problemas Jurídicos da contabilidade (O Direito Contábilístico e as suas Fontes)*, in «Ab Uno Ad Omnes — 75 anos da Coimbra Editora» (Coimbra, 1998).

g *Standard Board* publicou uma *standard* contabilístico (o SFAS 19) que desaconselhava a inscrição no balanço de activos constituídos por poços ainda em fase de prospecção e com um futuro económico ainda incerto.

Posição esta que, por poder prejudicar a imagem na Bolsa de empresas petrolíferas de menor dimensão, foi revogada pela *Securities and Exchange Commission*, que no seu ASR 253 concedeu às empresas petrolíferas a opção entre o método de apenas capitalizar despesas bem sucedidas e o de capitalizar o total das despesas, incluindo as que conduziram a poços improditivos.

E no caso de se capitalizar o conjunto das despesas (*full expenses* ou *FE method*) há uma antecipação do reconhecimento contabilístico da existência de lucro⁽²⁰⁾.

4. A INSCRIÇÃO DE UM ACTIVO NO BALANÇO: TRESPASSE E OUTRAS DESPESAS DE AQUISIÇÃO

O problema aqui — uma questão necessariamente prévia em relação a saber se um bem pertence ou não ao activo imobilizado — é saber se um bem constitui ou não um activo.

Surge quando se realizam despesas de investigação (devem ou ser inscritas no balanço como um activo?) mas também se colocam em relação a toda e qualquer aquisição de bens ou serviços.

Que nuns casos por constituírem um activo não sujeito a desvalorização deverão ser inscritos no activo do balanço e não podem ser amortizados.

Em outros casos poderão ser inscritos no balanço e sujeitos a amortização.

E em outros deverão ser considerados como meros custos: uma vez que não conduzem à aquisição de nenhum activo no

(20) Sobre estas questões v. WHITE/SONDHI/FRIED, *The Analysis and Use of Financial Statements*, 2.ª ed. (New York, 1997), pp. 340-342. ELANEV/EPSTEIN/ADLER/FORAN, *GAAP/Interpretation and application of the Generally Accepted Accounting Principles* — 1996 (New York, 1996), pp. 820-821.

sentido em que o termo bem económico tem no direito contabilístico alemão ou, numa outra perspectiva, não são activos segundo a definição que destes dão os *International Accounting Standards* (IAS)⁽²¹⁾.

O *International Accounting Standard Committee* define activo como «um recurso controlado por uma empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que tenham origem proveitos económicos»⁽²²⁾.

E por isso temos três aspectos particulares que devem caracterizar um activo (*asset*):

1. O activo deve proporcionar proventos económicos presentes e futuros; vai estar na origem de futuros fluxos financeiros líquidos.
2. A entidade que possui o activo deve estar habilitada a receber os proventos e a excluir outros do acesso a estes proventos.
3. O facto que atribui à entidade com o direito ao provento já se verificou⁽²³⁾.

Em outros termos os princípios contabilísticos geralmente aceites distinguem entre a aquisição de bens que podem dar origem, com elevado grau de probabilidade, a lucros futuros e a bens que, por não proporcionarem uma propriedade plena de um bem económico susceptível de ter um valor autónomo, deverão ser objecto de amortização ou considerado com um custo sem contrapartida.

A distinção não é fácil e na regulamentação do balanço fiscal o legislador oscila entre as posições de recusa e de aceitação do custo: a alínea *a*) do n.º 2 do artigo 17.º do Decreto Regula-

(21) Sobre os IAS e a sua vigência entre nós v. o estudo, publicado nesta colecção, «As Novas Regras do Direito Contabilístico (Nota de actualização)», (22) NONES/PARKER, *Comparative International Accounting*, 3.ª ed. (New York, 1991), p. 143.

(23) DELANEV/EPSTEIN/ADLER/FORAN, *GAAP/Interpretation and application of the Generally Accepted Accounting Principles* — 1996 (New York, 1996), pp. 30-31.

mentar n.º 2/90 permite a amortização das despesas de instalação em três anos. Mas logo depois, na alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo 17.º proíbe a amortização da despesa de instalação por excelência que é o *trespasse* ⁽²⁴⁾.

Ora o *trespasse*, ou mais exactamente o *goodwill* ou avia-mento que representa a diferença entre o somatório do valor dos bens adquiridos e o valor pago pela empresa, constitui o tipo de despesa que, de acordo com o princípio da prudência, deveria ser sujeita a amortização.

Uma amortização que, como vimos, não é aceite pelas leis fiscais portuguesas tal como sucede noutros ordenamentos jurídicos ⁽²⁵⁾.

Perante a dificuldade da questão o STA tem tomado uma posição com base na delimitação do conceito de *trespasse*, distinguindo-o de figuras semelhantes onde a amortização pode ter lugar.

No caso *Fernandes & Irmão* ⁽²⁶⁾, o STA teve de discutir a qualificação de um negócio jurídico em que alguém aliena um estabelecimento comercial de venda de lotarias, mas sem que possa transmitir o respectivo alvará: concluindo que não estamos perante um *trespasse* se a transmissão não abrange, por impossibilidade legal «o alvará da actividade condicionada e, consequentemente, o próprio negócio».

Está aqui pressuposta, sem que o tribunal a aborde expressamente, a questão do tipo de aquisição que foi feita. Ou do bem que foi adquirido.

⁽²⁴⁾ Sobre os problemas por isto levantados, M. PRAZERES LOUSA, *Algumas Questões Relativas ao Trespasse*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 380 (1996), pp. 117-130.

⁽²⁵⁾ Ver a diferença entre lucro segundo os *gaap* e o IRS, nos Estados Unidos, por causa da amortização ou não-amortização do *goodwill* em REVSINE/COLINS/JOHNSON, *Financial Reporting & Analysis* (New Jersey, 1998), pp. 302-303. No caso britânico a amortização depende da previsão sobre a vida económica do bem. WOOD/SANGSTER, *Business Accounting*, 2.ª ed. (London, 1999), pp. 176-177. Sobre a controvérsia verificada na Alemanha v. KNORRE-KEUR, *Bilanz und Unternehmenssteuerrecht*, 9.ª ed. (Köln, 1993).

⁽²⁶⁾ STA, Ac. 15-01-75.

Para que haja *trespasse* tem que se verificar a aquisição daquilo que constitui, do ponto de vista do direito civil, a universalidade-estabelecimento. E de ponto de vista do direito contabilístico um activo susceptível de produzir, com elevada probabilidade, um fluxo de receitas futuras.

E esta mesma questão está presente no caso *Luis Veiga, Lda.* ⁽²⁷⁾, onde a questão a tratar era precisamente a possibilidade de amortizar o custo com a aquisição de outra empresa.

A sociedade Luis Veiga, Lda., que se dedicava à venda a retalho de artigos de vestuário em Cascais, decidiu abrir um novo estabelecimento, na mesma localidade.

Tendo-se interessado por uma outra loja que se dedicava à venda a retalho de electrodomésticos e artigos eléctricos. Mas não permitindo o contrato de arrendamento existente que no local pudesse ser exercida a venda a retalho de artigos de vestuário.

E por isso obteve o acordo da sociedade que explorava essa loja para a renúncia ao arrendamento, mediante indemnização a pagar pela impugnante, no montante de 34 000 000\$00 e um outro acordo com o senhorio para a realização de um novo arrendamento.

Tendo contabilizado a indemnização paga à ocupante da loja como «Gastos plurianuais não iniciais», e procedendo à sua amortização nos exercícios de 1987, 1988 e 1989.

Segundo as regras da Contribuição Industrial uma vez que tudo isto se passou antes da reforma fiscal.

Ao considerar que nestes casos não há *trespasse* o STA está a distinguir entre a possibilidade de sucessão nas posições contratuais anteriores que caracteriza o *trespasse* e a aquisição de uma posição, sem sucessão nas posições contratuais, como sucede quando se paga uma indemnização para ocupar uma certa posição: uma despesa da instalação.

E que não conduzindo à aquisição de um activo, no sentido em que o direito contabilístico dá a este termo, não poderá figurar no activo da empresa: a menos que seja objecto de amortização.

⁽²⁷⁾ STA, Ac. 26-04-95. A primeira instância decidiu no mesmo sentido.

Em qualquer dos casos a presunção de lucro futuro proporcionado pela aquisição de um activo conduz à sua inscrição no balanço sem possibilidade de amortização: é o que sucede quando a empresa adquire quotas ou acções de outra empresa:

E é o que sucede, de forma mais discutível, no trespassse: caso em que a empresa sucede nas posições contratuais de outra empresa.

5. O CONCEITO DE ACTIVO IMOBILIZADO E A JURISPRUDÊNCIA

Dando por assente que o bem adquirido deve ser inscrito no balanço, um outro problema é saber se faz parte do activo imobilizado da empresa.

A questão tem sido colocada entre nós em acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por causa do tratamento favorável que a lei fiscal portuguesa concedia às mais-valias antes e depois da reforma fiscal de 1989.

Levando a uma indagação judicial sobre a questão de saber se um determinado bem vendido por uma empresa correspondia, ou não, a um bem pertencente ao seu activo imobilizado. O que equivale a saber se a sua venda dá origem a uma mais-valia ou a um outro tipo de ganho.

E, de um modo geral, a jurisprudência do STA tem acentuado a importância da intenção empresarial na aquisição de um bem para distinguir entre os casos em que o bem foi correctamente inscrito no activo imobilizado e os casos em que existe um comportamento abusivo em que a forma da operação está em contradição com a sua substância.

Num caso em que se discutia a isenção de sisa e a compra de um prédio que foi inscrito no activo imobilizado e depois objecto de revenda o STA considerou que se um prédio foi adquirido com isenção de sisa e depois revendido a empresa «não teve a intenção de o integrar no seu activo *permutável*, mas sim no seu activo *imobilizado*» faltando assim o pressuposto «compra de prédio para revenda» necessário para a isenção desse

imposto⁽²⁸⁾. Ou seja, considerou a intenção demonstrada por um certo comportamento na empresa.

E num outro caso em que se tratava já de saber se a alienação de um certo bem produzia ou não uma mais-valia afirmou o STA: «Tudo dependerá pois, da intenção da empresa, da função que esta atribui ao bem na sua economia»⁽²⁹⁾. E o mesmo, em termos mais gerais, é afirmado num outro acórdão «o direito tributário considera o mais possível as situações de facto que pela sua natureza expressem significativamente as finalidades volitivas dos intervenientes»⁽³⁰⁾.

Em suma a jurisprudência tem aceite a importância da intenção na compra de um bem feita por uma empresa. Distinguindo assim entre aquilo a que doutrina francesa chama a gestão normal e a gestão anormal⁽³¹⁾.

Se um bem é adquirido e depois vendido o que é juridicamente relevante é a integração dessa compra na política de gestão da empresa: o bem foi comprado e depois vendido num período relativamente curto.

Mas isso pode ter acontecido porque uma alteração das circunstâncias, um novo enquadramento legal, uma inesperada oportunidade de negócio justificaram a decisão: e levaram a que uma certa intenção não tivesse a durabilidade inicialmente esperada.

6. O GRAU DE PRECISÃO DO CONCEITO

O rigor com que um conceito deve ser definido está necessariamente ligado aos fins que este vai servir⁽³²⁾. A distinção sim-

⁽²⁸⁾ Caso «*A Confidante*», STA — Pleno, Ac. 07-07-72.

⁽²⁹⁾ Caso «*Minas da Borralha*», STA, Ac. 29-09-93.

⁽³⁰⁾ Caso «*Parcauto*», STA, Ac. 15-03-89. Neste acórdão trata-se de uma empresa que decidiu vender a sua sede, comprada pouco antes, por a venda lhe parecer um negócio vantajoso.

⁽³¹⁾ MASSON, *La Notion d'Événement Fiscale en Droit Interne Français* (Paris, 1990), p. 292.

⁽³²⁾ Como sempre sucede com conceitos económicos, escreve JOAN ROBINSON, nós devemos apoiar-nos em grossas distinções do senso comum e não

ples entre capital fixo e capital circulante que encontramos na economia vai ter necessidade de um aprofundamento que torne o conceito utilizável: e a construção do conceito é determinada pelo conhecimento dos interesses que deverá servir⁽³³⁾.

Mas a tentativa de encontrar um conceito que nos permita dizer sem margem para dúvidas se um certo bem vai ou não integrar o activo imobilizado sem recurso a conceitos como intenção ou gestão normal da empresa revela-se infrutífero: podemos obter uma definição aproximada desta realidade mas que não nos fornece uma lista fechada (ou um *numerus clausus*) dos bens que a podem ou não constituir.

A maior parte deles poderão ou não ser inscritos nessa parte do balanço: tudo depende do caso concreto, da natureza do bem, do escopo social da empresa e da intenção do seu gestor.

Uma vez que o tempo de permanência no património da empresa é também um mero indício e não uma característica que se possa considerar conclusiva.

E por isso teremos de concluir que sem recurso a certos conceitos como a intenção da empresa quando adquiriu o bem, intenção que tem de ser determinada com base em certos sinais exteriores que a documentam e comprovam ou as circunstâncias da sua alienação não poderemos saber se um certo bem deve ou não integrar o activo imobilizado: e a maior ou menor precisão do conceito vai assim depender dos factos relevantes para a sua aplicação.

em definições escolásticas. ROBINSON, *The Accumulation of Capital* (London, 1966), p. 9. Escolásticas evidentemente, na perspectiva específica da metodologia dos economistas.

⁽³³⁾ ZEPPELIUS, *Rechtshilosophie*, 3.^a ed. (München, 1994), p. 4. Ou seja, estamos perante um conceito funcional. Sobre isto ver, entre nós, PAIS VASCONCELOS, *Contratos Atípicos* (Coimbra, 1995), pp. 32-36.

SOBRE A HIPÓTESE DE UM IMPOSTO SOBRE O PATRIMÓNIO DAS EMPRESAS (*)

Sumário: 1. O imperativo constitucional de tributação segundo o lucro real. 2. A Constituição fiscal material. 3. Rendimento normal e rendimento real. 4. Determinação através da contabilidade e segurança jurídica. 5. Os limites do princípio. 6. Os problemas da praticabilidade. 7. A hipótese «sinais exteriores de riqueza». 8. O direito de opção do contribuinte. 9. As consequências do princípio da igualdade. 10. Conclusão

1. Segundo o ordenamento constitucional português «a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real».

A Constituição consagra assim um princípio de partilha dos encargos tributários, que atribui às empresas o direito de ver acolhida como medida do seu dever de prestação fiscal o seu rendimento real (o lucro das sociedades e outras empresas, o rendimento líquido dos trabalhadores independentes).

O imposto que deverão suportar está assim numa relação directa com o lucro que poderão obter. Suportarão uma maior carga fiscal, quanto maior for o lucro que eventualmente obtinham. Fundamentalmente.

O que deverá significar que alguns desvios devem ser permitidos a este princípio. Mas não de forma tão intensa que o possa vir a negar.

(*) Publicado em «Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Correia e Vale».