



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

FORMAÇÃO DISTÂNCIA

Dis0113

**REGIME CONTABILÍSTICO E FISCAL
DAS DEPRECIAÇÕES E
AMORTIZAÇÕES**

Elaborado por:

ANDRÉ ALPOIM VASCONCELOS
CRISTINA PINTO

Janeiro 2013

Nota Prévia

O presente curso, subordinado à temática *“Regime contabilístico e fiscal das depreciações e amortizações”*, tem como objectivo proporcionar aos formandos conhecimentos ao nível das políticas de depreciação e respectivo enquadramento fiscal tendo em conta o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e a legislação fiscal aplicável (Código do IRC e Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro).

Este manual foi preparado tendo em conta o facto de o conhecimento dos técnicos que diariamente lidam com esta matéria não ser homogéneo, razão pela qual se pretendeu fazer uma compilação completa de conceitos que serão objecto de estudo.

Índice

Nota Prévia	3
MÓDULO 1	7
1. Enquadramento.....	8
1.1 Legislação contabilística.....	8
1.2 Legislação fiscal	12
2. Activos fixos tangíveis	14
2.1 Quantia depreciable	14
2.2 Vida útil.....	18
2.3 Início da depreciação	20
2.4 Cessação da depreciação.....	22
2.5 Exigência da contabilização das depreciações para efeitos fiscais	22
2.6 Métodos de depreciação	23
2.7 Consistência na aplicação do método	30
2.8 Quota anual ou duodécimos.....	32
2.9 Terrenos e edifícios.....	35
2.10 Gasto ou activo	38
3. Activos intangíveis.....	40
3.1 Activos amortizáveis	40
3.2 Quantia amortizável	40
3.3 Vida útil.....	41
3.4 Início da amortização	43
3.5 Cessação da amortização.....	43
3.6 Exigência da contabilização das amortizações para efeitos fiscais	44
3.7 Métodos de amortização	44
3.8 Consistência na aplicação do método	44
3.9 Gasto ou activo	45
4. Propriedades de investimento.....	46
4.1 Delimitação do conceito	46
4.2 Aplicação da NCRF-PE	46
4.3 Activos depreciables – Modelo do custo.....	46

4.4	Remissão para a NCRF 7	47
5.	Activos biológicos.....	48
5.1	Delimitação do conceito	48
5.2	Depreciações nos activos biológicos de produção	48
5.3	Início da depreciação.....	50
6.	Activos não correntes detidos para venda.....	51
6.1	Delimitação do conceito	51
6.2	Impossibilidade de depreciação.....	51
6.3	Reclassificação para a classe de activos originária.....	52
MÓDULO 2		55
7.	Regimes fiscais específicos.....	56
7.1	Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, aviões e embarcações de recreio 56	
7.2	Regime intensivo de utilização	66
7.3	Elementos de reduzido valor	69
7.4	Regime intensivo de utilização	72
7.5	Operações de neutralidade.....	75
7.6	Despesas de investigação	83
7.7	Activos reavaliados	89
8.	Impostos diferidos	92
BIBLIOGRAFIA		98

ACRÓNIMOS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DR 25/2009 – Decreto regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro

IAS – International Accounting Standards

IFRS – International Financial Reporting Standards

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NC-ME – Norma Contabilística para as Microentidades

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RAI – Resultado antes de imposto

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

VPT – Valor Patrimonial Tributário

MÓDULO 1

1. Enquadramento

A título prévio, importa distinguir os dois conceitos objecto de estudo: amortização e depreciação.

Enquanto as **amortizações** constituem perdas sistemáticas de valor relativas a elementos do activo intangível, já as **depreciações** são perdas sistemáticas de valor em outros activos sujeitos a deperecimento (v.g., activos fixos tangíveis, propriedades de investimento e activos biológicos).

1.1 Legislação contabilística

Em matéria contabilística, as depreciações e amortizações encontram-se tratadas de forma dispersa pelas NCRF, em função da natureza do activo a que respeitam.

Assim, no que se refere a **activos fixos tangíveis**, as depreciações vêm definidas na NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis* como “a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil”.

Quanto a nós, trata-se de uma definição pouco inteligível de depreciação, que poderá ser mais facilmente apreendida se recorrermos a um exemplo.

Suponhamos a aquisição de uma viatura por parte de uma empresa industrial, que é contabilizada como activo fixo tangível. O gasto não ocorre na aquisição, como sucede, por exemplo, quando se adquire uma resma de papel.

Neste caso, o gasto vai sendo gradualmente contabilizado, admitindo-se uma perda de valor do activo que decorre da utilização ou de uma simples passagem do tempo. Este gasto é designado por depreciação.

Contudo, e de modo a evitar generalizações, importa salientar que nem sempre as depreciações são registadas em gastos, conforme adiante se exporá.

No caso concreto dos activos fixos tangíveis, quer seja adoptado o modelo do custo, quer seja adoptado o modelo da revalorização, os activos sempre ficarão sujeitos ao registo de depreciações. Neste sentido, caso seja aplicado o modelo do custo, refere-se no § 30 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis* que “após o

reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas”.

Ao mesmo tempo, caso se opte pelo modelo da revalorização, diz textualmente o § 31 que *“após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.”*

Ainda no âmbito da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*, concretamente nos §§ 43 a 62, estabelecem-se as regras a aplicar às depreciações, designadamente em matéria de determinação da quantia depreciable, de fixação do período de vida útil e de definição dos métodos aplicáveis.

Caso seja aplicada a NCRF-PE, então as regras contabilísticas referentes às depreciações encontrar-se-ão previstas nos pontos 7.13 a 7.21 da referida norma.

Sendo aplicada a NC-ME, as regras estão contidas nos respectivos pontos 7.9 a 7.14.

Em matéria de **activos intangíveis**, define a NCRF 6 – *Activos intangíveis* como amortização a imputação sistemática da quantia depreciable de um activo durante a sua vida útil.

A amortização dos activos intangíveis encontra previsão nos §§ 87 a 105 da NCRF 6 – *Activos intangíveis*, que adiante serão objecto de análise.

Refira-se que, também quanto aos activos intangíveis, independentemente do modelo de mensuração subsequente a utilizar (modelo do custo ou modelo de revalorização), sempre poderão os activos ser sujeitos a deperecimento.

Sendo de aplicar a NCRF-PE, deverá atender-se ao disposto nos pontos 8.16 a 8.21.

Caso seja aplicada a NC-ME, as regras estão contidas nos respectivos pontos 8.13 a 8.18.

No que se refere a **propriedades de investimento**¹, importa referir que apenas são sujeitas a depreciação aquelas que forem mensuradas pelo modelo do custo. Caso contrário – *i.e.*, quando seja aplicado o modelo do justo valor – as propriedades de investimento não serão sujeitas a deperecimento.

Caso seja aplicado o modelo do custo, de acordo com o § 58 da NCRF 11 – *Propriedades de investimento*, “uma entidade (...) deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7 — *Activos Fixos Tangíveis* para esse modelo excepto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 — *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.”

Assim, em matéria de depreciação das propriedades de investimento, a NCRF 11 – *Propriedades de investimento* remete-nos para a NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*, sendo de atender aos parágrafos supra referidos a propósito da depreciação dos activos fixos tangíveis.

Relativamente às entidades que apliquem a NCRF-PE, importa referir que não se encontra previsto o conceito de propriedades de investimento.

Quanto a esta temática, foi já questionada a CNC sobre a obrigatoriedade das entidades que apliquem a NCRF-PE aplicarem a NCRF 11 – *Propriedades de investimento*. Neste contexto, foi produzido pela CNC o seguinte entendimento (disponível no *site* daquela instituição²):

“Uma pequena entidade, que utilize a NCRF-PE, e que detenha imóveis para rendimento, seja ou não essa a sua principal actividade, deverá procurar, no âmbito desta norma, os procedimentos contabilísticos a observar e, caso exista lacuna, supletivamente socorrer-se-á das NCRF.

Esse recurso supletivo só deverá, porém e nos termos do ponto 6.3 do Anexo ao DL 158/2009, ser aplicado se a lacuna for ‘de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma

¹ Nos termos da NCRF 11 – *Propriedades de investimento*, considera-se propriedade de investimento a “propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

(a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
(b) Venda no curso ordinário do negócio.”

² Vide http://www.cnc.min-financas.pt/0_new_site/FAQs/sitecnc_faqs.htm#P16

verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido’.

No caso vertente, o capítulo 7 da NCRF-PE, articulado com a definição de activo fixo tangível contida no Apêndice I dessa norma, estabelece um procedimento contabilístico que não impede o proporcionar de informação verdadeira e apropriada, pelo que o recurso supletivo não se torna indispensável. Assim, serão aplicáveis as disposições contidas no capítulo 7 da NCRF-PE e não a NCRF 11.”

Em suma, as entidades que apliquem a NCRF-PE e que detenham imóveis que configurem propriedades de investimento ao abrigo da NCRF 11 – *Propriedades de investimento*, deverão tratar tais imóveis como activos fixos tangíveis, de acordo com o capítulo 7 da NCRF-PE, atendendo a que esta última norma não prevê a contabilização de propriedades de investimento, não se tratando esta não previsão de uma lacuna que prejudique a fiabilidade e utilidade da informação financeira.

Sendo aplicada a NC-ME, as referidas propriedades de investimento são reconhecidas como activos fixos tangíveis (*vide* ponto 7.2 daquela norma).

Os **activos biológicos** constituem um conceito inovador introduzido pelo SNC face ao POC, cuja regulamentação se encontra vertida na NCRF 17 – *Agricultura*.

Por regra, os activos biológicos deverão ser mensurados, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (*cf.* § 13 da NCRF 17 – *Agricultura*).

Não obstante, importa salientar que, em condições excepcionais, previstas no § 31 da aludida norma, poderão estes activos ser mensurados “*pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada*”.

E, quanto à determinação das depreciações relativas a activos biológicos deverá seguir-se a NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis* (conforme resulta da remissão do § 34 da NCRF 17 – *Agricultura*).

Sendo aplicada a NC-ME, os activos biológicos de produção são reconhecidos como activos fixos tangíveis (*vide* ponto 7.2 daquela norma).

Por fim, importa fazer uma breve referência à classe de activos designada por **activos não correntes detidos para venda**.

De acordo com o disposto no § 25 da NCRF 8 – *Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*, estes activos não devem ser depreciados.

Em suma, dependendo da natureza do activo, caso seja aplicado o conjunto completo das NCRF's, as regras contabilísticas a aplicar a depreciações e amortizações são as que seguidamente se identificam:

Natureza do activo	Conjunto das NCRF's
Activo fixo tangível	§§ 43 a 62 da NCRF 7 – <i>Activos fixos tangíveis</i>
Activo intangível	§§ 87 a 105 da NCRF 6 – <i>Activos intangíveis</i>
Propriedades de investimento	§ 58 da NCRF 11 – <i>Propriedades de investimento</i>
Activos biológicos	§§ 34 da NCRF 17 – <i>Agricultura</i>

1.2 Legislação fiscal

Desde a entrada em vigor do SNC, o regime fiscal das depreciações e amortizações encontra-se previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro³ (DR 25/2009).

Comparando o actual diploma com o vigente até 31 de Dezembro de 2009, concluímos existirem algumas diferenças. Contudo, estas diferenças não vão muito além de uma mera adaptação face ao novo regime contabilístico, conforme adiante se fará a devida referência.

Apesar de existir um diploma específico que regulamenta a matéria de depreciações e amortizações, “persistem” num diploma paralelo – CIRC – algumas normas sobre a matéria (cf. artigos 29.º a 34.º daquele Código).

Note-se ainda que, em matéria fiscal, além da legislação supra referida, existem outros elementos que poderão ser úteis, tais como despachos, informações vinculativas ou mesmo alguma jurisprudência.

³ Refira-se que, até 31 de Dezembro de 2009, esta matéria encontrava-se prevista no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Deste modo, e de forma a dotar o presente manual de utilidade prática para os leitores, faremos a referência àqueles elementos sempre que o consideremos relevante.

Pela sua relevância em matéria fiscal, importa alertar para a Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro (*vide Anexo*), que aprova, entre outros, o Modelo 32 — *mapa de depreciações e amortizações*.

Note-se que, relativamente aos modelos de mapas de reintegrações de elementos do activo reavaliados ao abrigo de legislação fiscal, se mantêm em vigor os mapas anteriores.

2. Activos fixos tangíveis

2.1 Quantia depreciable

De acordo com o disposto no § 50 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*, “a quantia depreciable de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil”.

A quantia depreciable de um activo é determinada após a dedução do respectivo valor residual (*cf.* § 53 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*) – apesar de este ser, na maioria dos casos, insignificante e, por isso, imaterial no cálculo da quantia depreciable.

Nos termos daquela norma, o valor residual de um activo é a quantia estimada que uma entidade obterá correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

O valor residual de um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se houver alterações face a estimativas anteriores, devem as mesmas ser contabilizadas como uma alteração numa estimativa contabilística, de acordo com a NCRF 4 – *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Caso prático

A sociedade Gudiar, S.A. adquiriu uma máquina por EUR 100.000, sendo expectável que seja utilizada durante um período de 5 anos. Findo aquele prazo, a administração da Gudiar, S.A. prevê vender a máquina por EUR 40.000.

Neste caso, o valor depreciable ascenderia a EUR 60.000, que corresponde ao valor de aquisição deduzido do valor residual (*i.e.*, EUR 100.000 - EUR 40.000).

Nos termos do § 54 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*, “o valor residual de um activo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o gasto de depreciação do activo é zero a menos que, e até que,

o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo”.

Neste âmbito, importa salientar as diferenças entre o normativo contabilístico e o normativo fiscal (DR 25/2009).

Em primeiro lugar, dispõe o n.º 1 do artigo 2.º do DR 25/2009:

“1 – Para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação ou amortização, os elementos do activo 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;

b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) Valor de mercado, à data da abertura de escrita, para os bens objecto de avaliação para este efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção, podendo esse valor ser objecto de correcção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido.”

Daqui se poderá concluir que, em regra, a quantia depreciável, para efeitos fiscais, deverá ser determinada através do modelo do custo e não através do modelo da revalorização (ou do justo valor)⁴.

Em virtude da entrada em vigor do SNC, foram introduzidos dois modelos alternativos de mensuração subsequente dos activos fixos tangíveis (modelo do custo e modelo da revalorização). Talvez pela elevada subjectividade que poderia decorrer da mensuração dos activos depreciáveis pelo modelo da revalorização, com o natural impacto ao nível das depreciações praticadas, o legislador veio desconsiderar para efeitos fiscais este modelo de mensuração.

Caso prático

A sociedade Kapa, Lda. adquiriu um tear por EUR 10.000 em 2010. Em 2012, efectuou uma revalorização positiva, no valor de EUR 2.500.

Assim, apesar de a quantia depreciável para efeitos contabilísticos ascender a EUR 12.500, para efeitos fiscais, será a mesma de EUR 10.000.

⁴ No mesmo sentido, veja-se o disposto no n.º 9 do artigo 18.º do CIRC.

Afastada que está a relevância do modelo da revalorização em matéria fiscal, importa chamar a atenção para uma outra diferença relevante entre as normas contabilísticas e as normas fiscais.

Nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do DR 25/2009, “*o custo de aquisição de um elemento do activo é o respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização*”.

Em matéria contabilística, o conceito de custo de aquisição vem concretizado nas alíneas (a) a (c) do §17 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*, que inclui os seguintes elementos:

- i) O preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- ii) Quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida, designadamente:
 - a. Custos de benefícios dos empregados (*vide* a NCRF 28 — *Benefícios dos empregados*) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo fixo tangível;
 - b. Custos de preparação do local;
 - c. Custos iniciais de entrega e de manuseamento (*v.g.*, custos de transporte);
 - d. Custos de instalação e montagem;
 - e. Custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
 - f. Honorários.
- iii) Estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência

de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

Conforme facilmente se conclui da análise comparativa dos normativos contabilístico e fiscal, a principal diferença entre ambos reside na não inclusão na base fiscal depreciable da estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do activo e de restauração do local no qual está localizado.

A referida estimativa corresponde, em termos práticos, a uma provisão [devendo ser considerada para efeitos contabilísticos por aplicação da alínea (c) do §17 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*].

Caso prático

A sociedade Xis, S.A. adquiriu uma torre eólica por EUR 200.000, que prevê utilizar durante 15 anos. No final desse prazo, terá de proceder ao restauro do local, sendo o custo estimado em EUR 20.000.

Assim, de acordo com a normalização contabilística, na aquisição/construção das torres eólicas deverá ser registada uma provisão com base no valor estimado do restauro, por contrapartida de um aumento do valor do activo.

A base depreciable contabilística ascenderá a EUR 220.000, enquanto a fiscal ascenderá a EUR 200.000 (atendendo a que não incluirá a estimativa dos custos de desmantelamento).

No que respeita à consideração do valor residual para efeitos fiscais, deverá atender-se ao disposto no n.º 1 do artigo 3.º do DR 25/2009, que diz textualmente:

“A vida útil de um elemento do activo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual” (sublinhado nosso).

Saliente-se que o conceito de valor residual não se encontra previsto na legislação fiscal, pelo que será de aceitar o conceito previsto nas normas contabilísticas, supra enunciado.

2.2 Vida útil

A vida útil é o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo (*cf.* § 6 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*).

Caso prático

A sociedade IMT.Vieira, S.A. adquiriu uma fotocopiadora que tem garantia de 5 anos. De acordo com a experiência dos responsáveis da empresa, é efectuada a troca de equipamentos de 3 em 3 anos, pois são constantemente lançados novos modelos, muito mais eficientes do que os anteriores.

A **vida útil** da fotocopiadora é de 3 anos, na medida em que é esse o período durante o qual se estima que a máquina seja utilizada pela empresa.

À semelhança do que se referiu a propósito do valor residual, também a vida útil de um activo deve ser revista pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração numa estimativa contabilística, de acordo com a NCRF 4 — *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Na determinação da vida útil de um activo, deverão ser tidos em consideração, entre outros, os factores que seguidamente se elencam (*vide* § 56 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*):

- i. Uso esperado do activo, que é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo;
- ii. Desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso;
- iii. Obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo; e

- iv. Limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. Assim, não se deverá confundir o conceito de vida útil com o conceito de vida económica do bem, na medida em que o primeiro reflecte a utilidade esperada para uma entidade específica, independentemente da durabilidade do bem em geral.

Neste sentido, e conforme referido no § 57 da mencionada norma, *“a política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica”*.

Deste modo, a estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.

Esta última afirmação constitui o motivo que justifica o facto de o critério fiscal que preside à definição da vida útil fiscal ser distinto do critério contabilístico. De facto, a lei fiscal procura a objectividade, afastando, sempre que possível, os juízos de valor da determinação da carga fiscal.

É facilmente compreensível que o legislador, em matéria fiscal, sinta a necessidade de balizar de uma forma objectiva os períodos de vida útil dos activos depreciables, atendendo à potencial subjectividade e tentação de adaptá-los às necessidades de cada contribuinte.

De acordo com o disposto no artigo 3.º do DR 25/2009:

“1 – A vida útil de um elemento do activo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

2 – Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:

a) Período mínimo de vida útil de um elemento do activo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º;

b) Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior”.

Assim se concretiza o conceito de vida útil em sede de IRC, identificando um critério genérico e objectivo através das taxas máximas (período de vida útil mínimo) e das taxas mínimas (período de vida útil máximo) aplicáveis aos activos depreciables e amortizáveis.

Por regra, a taxa máxima de depreciação (período mínimo de vida útil) corresponde à taxa de depreciação constante das tabelas anexas ao DR 25/2009 e a taxa mínima (período de vida útil máximo) a metade daquelas taxas.

Caso prático

A sociedade Raios, S.A. adquiriu uma fotocopiadora. A taxa prevista na tabela anexa ao DR 25/2009 é de 20% (código 2275 da Tabela II).

Assim, a vida útil mínima é de cinco anos (correspondente a uma quota de 20%) e a vida útil máxima de dez anos (correspondente a uma quota de 10%).

Importa ainda referir que, nos termos do n.º 5 do mencionado artigo, não são aceites como gastos para efeitos fiscais as depreciações praticadas para além do período máximo de vida útil (decorrente da aplicação da taxa mínima de depreciação ou amortização), ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela AT.

Fica, contudo, prevista a possibilidade de estender o período de vida útil máximo, mediante aceitação por parte da AT.

Neste caso deverá ser entendido que não é necessária a apresentação de um requerimento específico, mas que a sua aceitação apenas estará dependente de validação, por parte da Administração Tributária, em sede de uma eventual inspecção tributária.

2.3 Início da depreciação

Nos termos do § 55 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*, “a depreciação de um activo 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”.

Esta é uma das matérias em que a regra fiscal não coincide com a regra contabilística. De acordo com o DR 25/2009, para efeitos fiscais, o momento relevante de início da depreciação relativa aos activos fixos tangíveis é a respectiva entrada em funcionamento ou utilização [cf. alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º].

Daqui se conclui que o registo da depreciação contabilística nos activos fixos tangíveis poderá ocorrer em momento anterior àquele em que a depreciação fiscal é permitida. Este facto não implicará, à partida, uma “perda” de depreciação para efeitos fiscais, mas apenas uma diferença temporal entre o seu reconhecimento contabilístico e o fiscal.

Caso prático

Considere-se que a empresa Xisto, Lda. adquiriu uma máquina com uma vida útil de 5 anos, em 2010, que imediatamente fica disponível para ser utilizada. Contudo, a empresa apenas começa a utilizar a máquina em 2012.

Atendendo a que o bem se encontra disponível para uso em 2010, a depreciação deverá ser iniciada, para efeitos contabilísticos, nesse mesmo exercício, mas as depreciações apenas serão relevantes para efeitos fiscais em 2012, quando efectivamente se inicia o seu funcionamento.

Significa isto que, no preenchimento da declaração de rendimentos (modelo 22) do IRC, deverão as depreciações relativas aos exercícios de 2010 e 2011 ser acrescidas ao resultado do exercício.

Ainda em matéria fiscal, prevê-se que sempre que existam razões válidas e as mesmas sejam aceites pelos serviços da Administração Tributária, poderá ser admissível que a depreciação se inicie em momento diferente da entrada em funcionamento ou utilização do bem⁵.

2.4 Cessação da depreciação

Por outro lado, “a depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 — Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido” (§ 55 da NCRF 7 – Activos fixos tangíveis).

Note-se ainda que a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso, a não ser que o activo esteja totalmente depreciado.

2.5 Exigência da contabilização das depreciações para efeitos fiscais

De acordo com o n.º 3 do artigo 1.º do DR 25/2009, “as depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores”.

Este preceito é novo face ao que vigorava nesta matéria no DR 2/90.

No normativo anterior exigia-se para a aceitabilidade da depreciação que a mesma houvesse sido contabilizada no próprio exercício. Alternativamente apenas se poderia recorrer à regularização das reintegrações, gerando um proveito não tributado no exercício, conforme previa o artigo 21.º do DR 2/90.

Assim, de acordo com o novo normativo, a dedutibilidade das depreciações para efeitos fiscais passa a depender da sua contabilização no próprio exercício ou em anteriores.

⁵ Esta disposição vem igualmente prevista no número 3 do artigo 29.º do CIRC.

Assim, sempre que forem praticadas depreciações superiores às permitidas na legislação fiscal, o excesso poderá ser recuperado fiscalmente, desde que dentro dos limites da “vida útil fiscal”.

Por outro lado, sempre que sejam permitidas, para efeitos fiscais, depreciações de valor superior às praticadas, a dedutibilidade fiscal em cada exercício está limitada àquelas que forem efectivamente praticadas na contabilidade.

2.6 Métodos de depreciação

Do ponto de vista contabilístico, e relativamente aos métodos de depreciação, importa ter em consideração o disposto nos §§ 60 a 62 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*.

De acordo com a referida norma, existe a possibilidade de aplicação de uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciable de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil.

Em todo o caso, deverá o método de depreciação usado reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade (*vide* § 60 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*). Significa isto que o método de depreciação deve reflectir a contribuição do activo para a geração de rendimentos pela entidade.

Conforme indica a norma contabilística, pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação, designadamente:

- o método da linha recta;
- o método do saldo decrescente; e
- o método das unidades de produção.

Analisaremos de seguida cada um dos métodos a que se faz referência.

Em primeiro lugar, a depreciação pelo **método da linha recta** (ou método das quotas constantes) resulta num débito constante durante a vida útil do activo, se o seu valor residual não se alterar.

Caso prático

A sociedade Katespero, Lda. adquiriu uma fotocopiadora por EUR 1.000, tendo estimado uma vida útil de 4 anos para o activo e um valor residual nulo.

Sendo a fotocopiadora depreciada pelo método da linha recta, o valor da depreciação anual ascenderá a EUR 250.

O **método do saldo decrescente** “*resulta num débito decrescente durante a vida útil*” (cf. § 62 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*).

De acordo com esta definição do método, poderá nele incluir-se os seguintes métodos:

- Quotas decrescentes em programação aritmética, também identificado como método de Lemaire;
- Números dígitos, ou método de Colle, que é um caso particular do método anterior;
- Quotas decrescentes em progressão geométrica;
- Quotas decrescentes em progressão geométrica, seguidas de quotas constantes (quotas degressivas)⁶.

Quanto ao **método das unidades de produção**, resulta o mesmo num débito baseado no uso ou produção esperados.

Assim, de acordo com o método das unidades de produção, o encargo anual da depreciação resulta do quociente do número de unidades produzidas no exercício pelo número total de unidades estimadas.

⁶ Sobre o desenvolvimento desta temática, recomendamos a leitura da obra “*Tratamento contabilístico e fiscal do imobilizado*”, de José Alberto Pinheiro Pinto, ed. Areal Editores, 2005.

Caso prático

A sociedade Carrengil, Lda. adquiriu uma máquina por EUR 200.000. De acordo com os responsáveis da empresa, espera-se que a máquina produza 10.000.000 unidades de produto.

A produção efectiva em 2010 é de 320.000 unidades. Logo, presumindo um valor residual nulo, a depreciação do exercício ascenderá a EUR 6.400 (EUR 200.000 x 320.000/10.000.000).

Em matéria fiscal, os métodos de depreciação encontram-se previstos nos artigos 4.º a 6.º e 8.º do DR 25/2009.

Prevê-se no n.º 1 do artigo 4.º do DR 25/2009 que o método-regra de depreciação dos activos seja o método das quotas constantes (ou método da linha recta).

Contudo, excepcionalmente, e nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, poderá optar-se pelo *“cálculo das depreciações pelo método das quotas decrescentes, relativamente aos activos fixos tangíveis novos, adquiridos a terceiros ou construídos ou produzidos pela própria empresa, e que não sejam:*

- a) Edifícios;*
- b) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo;*
- c) Mobiliário e equipamentos sociais.”*

Por fim, importa referir que outros métodos de depreciação – que não o método das quotas constantes ou decrescentes – apenas poderão ser aplicados, para efeitos fiscais, verificadas determinadas condições.

Importa agora analisar de forma mais pormenorizada, do ponto de vista fiscal, cada um dos métodos.

Método das quotas constantes (ou da linha recta)

A este respeito, deverá analisar-se atentamente o artigo 5.º do DR 25/2009⁷, que sistematiza as regras de determinação das quotas de depreciação pelo método das quotas constantes.

Nos termos do n.º 1 do referido artigo:

“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 activo 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.”

De acordo com o preceito legal transcrito, a **quota máxima fiscalmente aceite** deverá ser determinada conforme seguidamente se ilustra:

$\text{Base depreciável} \times \text{Taxa prevista nas tabelas anexas ao DR 25/2009}$
--

Note-se que se deverá recorrer às taxas específicas previstas nas tabelas anexas ao DR 25/2009 em função da actividade desenvolvida (Tabela I) e, somente na sua falta, às taxas genéricas (Tabela II).

Em relação aos elementos do activo não previstos nas tabelas anexas ao DR 25/2009, deverão as taxas praticadas ser aquelas que a AT considere razoáveis.

Caso prático

A sociedade Teares, Lda., que actua no sector têxtil, adquiriu uma máquina para o fabrico de malhas (código 0440 da Tabela I anexa ao DR 25/2009) por EUR 100.000.

Assim, caso seja a depreciação calculada pelo método da linha recta (ou quotas constantes), o montante da quota máxima aceite para efeitos fiscais é de EUR 20.000 (correspondente a 20% de EUR 100.000).

⁷ As regras previstas no mencionado artigo do DR 25/2009 encontram-se igualmente vertidas nos números 1 e 2 do artigo 31.º do CIRC.

Não obstante, importa referir que é de afastar a aplicação das taxas previstas nas tabelas anexas ao DR 25/2009, devendo definir-se o período de vida útil em função da utilidade esperada do activo, relativamente aos seguintes elementos:

- Bens adquiridos em estado de uso;
- Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;
- Grandes reparações e beneficiações; e
- Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia.

Caso prático

A sociedade Consultores, Lda. adquiriu uma televisão usada por EUR 400.

Nos termos do DR 25/2009, a taxa prevista é de 14,28% (código 2315 da Tabela II). Contudo, estando a televisão em estado de uso, e esperando-se que a vida útil seja de 3 anos, a taxa de depreciação máxima será de 33,33%.

Quando, em relação aos bens adquiridos em estado de uso e aos bens avaliados para efeitos de abertura de escrita, for conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido.

Caso prático

A sociedade Consultores, Lda. adquiriu uma televisão usada por EUR 400. A televisão tivesse sido detida pelo primeiro proprietário durante um ano, o período de vida útil não poderia ser inferior a 6 anos [7 anos $(100/14,28) - 1$ ano].

Assim, a taxa de depreciação não poderia exceder 16,66%.

Refira-se que a legislação fiscal não define apenas a quota máxima aceite, definindo também um **limite mínimo**, nos termos do artigo 18.º do DR 25/2009.

As quotas mínimas resultam da aplicação de uma taxa correspondente a metade da taxa prevista nas tabelas anexas ao DR 25/2009.

Refira-se que o n.º 2 do artigo 18.º do DR 25/2009 permite a utilização de quotas inferiores à mínima sempre que a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização na sequência de um requerimento apresentado para o efeito, demonstrando as razões que o justifiquem.

Contudo, não é claro, quanto a nós, qual o prazo para a apresentação do referido requerimento. Sobre este tema, veio a AT expressar a sua opinião, definindo que a apresentação do requerimento deve ser prévia ao registo da primeira depreciação ou amortização inferior à quota mínima (nos termos da Circular n.º 6/2011, da Direcção de Serviços do IRC, em anexo).

Caso prático

A sociedade Teares, Lda., que actua no sector têxtil, adquiriu uma máquina para o fabrico de malhas (código 0440 da Tabela I anexa ao DR 25/2009) por EUR 100.000.

A quota de depreciação mínima seria de EUR 10.000 (*i.e.*, 10% de EUR 100.000).

Método das quotas decrescentes

O método das quotas decrescentes corresponde ao anterior método das quotas degressivas (previsto no DR 2/90).

Importa lembrar que este método apenas será aplicável aos activos fixos tangíveis, estando a sua aplicação vedada aos restantes elementos do activo sujeitos a deprecimento (*cf.* n.º 2 do artigo 4.º).

Neste método, as quotas de deprecimento e os sucessivos valores de balanço são decrescentes em progressão geométrica.

Pela sua importância, importa transcrever o artigo 6.º do DR 25/2009:

“1 – No método das quotas decrescentes, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º, que ainda não tenham sido depreciados, as taxas referidas no n.º 1 do artigo anterior, corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos:

a) 1,5, quando o período de vida útil do elemento seja inferior a cinco anos;

b) 2, quando o período de vida útil do elemento seja de cinco ou seis anos;

c) 2,5, quando o período de vida útil do elemento seja superior a seis anos.

2 – Nos casos em que, nos períodos de tributação já decorridos de vida útil do elemento do activo, não tenha sido praticada uma quota de depreciação inferior à referida no n.º 1 do artigo anterior, quando a quota anual de depreciação determinada de acordo com o disposto no número anterior for inferior, num dado período de tributação, à que resulta da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil que restam ao elemento a contar do início desse período de tributação, pode ser aceite como gasto, até ao termo dessa vida útil, uma depreciação de valor correspondente ao quociente daquela divisão.

3 – Para efeitos do disposto no número anterior, a vida útil de um elemento do activo reporta-se ao período mínimo de vida útil segundo o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º

4 – O disposto no n.º 2 não prejudica a aplicação do que se estabelece no artigo 18.º relativamente a quotas mínimas de depreciação.”

Caso prático

Em 2010, a empresa CBA, Lda. adquiriu um activo por EUR 100.000, sendo a vida útil definida em 3 anos (correspondente à taxa máxima de 33,33% prevista no DR 25/2009).

Caso seja aplicado o método das quotas degressivas, então teríamos as seguintes quotas em cada exercício:

Períodos de tributação	Valor contabilístico (início do período)	Quota decrescente	Quota constante para vida útil adicional	Quota mínima	Quota a praticar	Valor contabilístico (fim do período)
2010	100.000 €	50.000 €	33.330 €	16.665 €	50.000 €	50.000 €
2011	50.000 €	25.000 €	25.000 €	16.665 €	25.000 €	25.000 €
2012	25.000 €	12.500 €	25.000 €	16.665 €	25.000 €	0 €

2.7 Consistência na aplicação do método

Exige a norma contabilística que haja consistência na aplicação de um método de depreciação a cada um dos activos, de período para período (*cf.* parte final do § 62 da NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*).

Contudo, poderá existir uma alteração no método utilizado caso ocorra alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos associados a esse activo. Nesse caso, o método deve ser alterado para reflectir o novo modelo, sendo tal modificação contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 – *Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*.

Também em matéria fiscal, quer o CIRC, quer o DR 25/2009, apelam à consistência do método de depreciação pelo qual se opte.

Neste sentido, nos termos do número 4 do artigo 30.º do CIRC:

“4 - Salvo em situações devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, em relação a cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.”

Note-se que, apesar da consistência relativa ao método a aplicar, prevê o n.º 5 do artigo 30.º do CIRC a possibilidade de variação de taxas de depreciação, ao dizer:

“5 - O disposto no número anterior não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.”

Esta temática vem tratada na Circular n.º 6/2011, da Direcção de Serviços do IRC, em anexo, que prescreve que uma eventual alteração do método de depreciação configura uma alteração de uma estimativa, a qual apenas produz consequências prospectivas.

Caso prático

Em 2010, a empresa Carlus, S.A. adquiriu um equipamento por EUR 100.000, ao qual, nos termos das tabelas anexas ao DR 25/2009, a taxa de depreciação máxima aplicável seria de 25%.

A empresa Carlus, S.A. optou pela depreciação do activo pelo método das quotas constantes, tendo praticado as quotas que seguidamente se ilustram:

	2010	2011	2012	2013	2014
Quota praticada	25%	15%	15%	20%	25%

Uma vez que as quotas de depreciação praticadas se encontram compreendidas entre as quotas mínima e máxima, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 30.º do CIRC, devem as mesmas ser consideradas dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável em sede de IRC.

A consistência na aplicação de um método de depreciação em matéria fiscal é exigida relativamente a cada elemento do activo isoladamente ao longo da sua vida útil, podendo em relação a diferentes elementos aplicar-se métodos distintos.

À semelhança do que ocorre em outras matérias, também a obrigatoriedade de manutenção do método ao longo da vida útil do activo pode ser afastada. De facto, nos termos do n.º 4 do artigo 30.º do CIRC, aquela obrigação admite excepções, conforme se conclui da expressão *“salvo em situações devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos”*.

Não fazendo a lei fiscal qualquer referência à necessidade de apresentação de requerimento – como faz em outras situações –, entendemos que a mesma não será necessária.

Contudo, no âmbito de uma eventual inspecção tributária, deverá ser demonstrada a existência de razões válidas que suportem o não cumprimento da regra geral constante do referido preceito.

2.8 Quota anual ou duodécimos

Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 7.º do DR 25/2009:

“1 - No ano da entrada em funcionamento ou utilização dos activos, pode ser praticada a quota anual de depreciação ou amortização em conformidade com o disposto nos artigos anteriores, ou uma quota de depreciação ou amortização, determinada a partir dessa quota anual, correspondente ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento ou utilização desses activos.

2 - No caso referido no número anterior, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil dos mesmos activos nas condições do n.º 2 do artigo 3.º, só são aceites depreciações ou amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.”

Assim, no exercício em que o activo começar a ser depreciado, a contabilização das depreciações pode ser efectuada de duas formas:

- Através do registo de uma quota anual (integral), independentemente do mês da entrada em funcionamento ou utilização do activo;
- Através do registo de uma quota correspondente ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento do activo, inclusive, até ao final do ano.

Conforme facilmente se conclui, a prática de depreciações por duodécimos conduz a que sejam contabilizados menos gastos no início da vida útil do activo, em alternativa a considerar um valor correspondente a um ano completo (mesmo que a sua entrada em funcionamento tenha ocorrido no final do exercício).

Principalmente se o activo for adquirido no final do exercício, parece mais razoável registar as depreciações por duodécimos, de modo a garantir uma adequada especialização dos gastos.

Contudo, de uma óptica estritamente fiscal, a prática de depreciações por duodécimos pode não ser a mais eficiente. Isto porque, excepto no caso de o activo ser adquirido em Janeiro, a prática de duodécimos levará à postecipação de gastos dedutíveis, e assim, à antecipação do imposto a pagar.

Note-se que a determinação de depreciações por duodécimos não se resume à adopção do método das quotas constantes, podendo praticar-se quotas de

depreciação por duodécimos aplicando-se, por exemplo, o método das quotas decrescentes.

Claro está que, no final da vida útil do activo, as depreciações acumuladas não podem ser diferentes se optarmos pelo registo de uma quota anual ou da prática de duodécimos.

De modo a tornar as duas alternativas anteriormente expostas indiferentes do ponto de vista fiscal, é estabelecido que caso o activo seja depreciado por duodécimos, no exercício em que deixar de ser depreciado (*i.e.*, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil) deverá ser objecto de depreciação até ao mês anterior à verificação do evento.

Caso prático

Em Julho de 2010, a empresa Uindous, S.A. adquiriu uma máquina por EUR 100.000, à qual, nos termos das tabelas anexas ao DR 25/2009, a taxa de depreciação máxima aplicável seria de 25%.

Caso optasse pela aplicação da taxa máxima em cada ano, e pela prática de depreciações por duodécimos, teríamos os seguintes gastos (valores em EUR):

	2010	2011	2012	2013	2014
Quota praticada	12.500	25.000	25.000	25.000	12.500

Caso optasse por calcular uma quota anual no primeiro exercício, teríamos então:

	2010	2011	2012	2013
Quota praticada	25.000	25.000	25.000	25.000

Adicionalmente, nos termos do n.º 3 do supra mencionado artigo 7.º do DR 25/2009:

“3 - A quota de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é também determinada tendo em conta o número de meses em que os elementos estiveram em funcionamento ou utilização nos seguintes casos:

a) Relativamente ao período de tributação em que se verifique a cessação da actividade, motivada pelo facto de a sede e a direcção efectiva deixarem de se situar em território português, continuando, no entanto, os activos afectos ao exercício da mesma actividade, através de estabelecimento estável aí situado;

b) Relativamente ao período de tributação referido na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º do Código do IRC;

c) Quando seja aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 74.º do Código do IRC, relativamente ao número de meses em que, no período de tributação da transmissão, os activos estiveram em funcionamento ou utilização nas sociedades fundidas ou cindidas ou na sociedade contribuidora e na sociedade para a qual se transmitem em consequência da fusão ou cisão ou entrada de activos;

d) Relativamente ao período de tributação em que se verifique a dissolução da sociedade para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 79.º do Código do IRC.”

Neste número são estabelecidos os casos em que as depreciações devem ser contabilizadas como gastos em função do número de meses em que os elementos estiveram em funcionamento, caso a empresa não tenha optado pela aplicação de duodécimos no ano de entrada em funcionamento do activo (ou seja, caso tenha aplicado uma quota integral).

As situações referidas são as que seguidamente se elencam:

- Se uma sociedade transferir a sede e a direcção efectiva para fora do território português, mantendo-se os seus activos afectos ao exercício da mesma actividade, através de estabelecimento estável situado em Portugal, deverá aplicar duodécimos no exercício da cessação da actividade;
- Se uma sociedade adoptar um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais, no período de tributação decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período deverá aplicar duodécimos;

- Sendo aplicado o regime de neutralidade fiscal nas reestruturações societárias (operação de fusão, cisão ou entrada de activos), deverão ser praticadas depreciações por duodécimos quer na sociedade fundida, cindida ou contribuidora, pelo período decorrido antes da operação, quer na sociedade para a qual se transmitem os activos, a partir da data da concretização da operação.
- No caso de dissolução de sociedades, deverão ser praticadas quotas de depreciação por duodécimos no exercício em que aquela ocorra.

2.9 Terrenos e edifícios

De acordo com o disposto nos §§ 58 e 59 da NCRF 7 – *Activos Fixos Tangíveis*:

“58 – Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente.

Com algumas excepções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados.

Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.

59 – Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauração do local, essa porção do custo do terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Nalguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, caso em que é depreciado de modo a reflectir os benefícios a serem dele retirados”.

Mesmo que os imóveis sejam adquiridos como um todo, sem ser segregado o valor do terreno relativamente à edificação, deverá efectuar-se na contabilidade esta separação.

Esta questão é particularmente relevante, uma vez que o valor correspondente ao terreno, por regra, não é depreciável.

Note-se que apenas serão depreciáveis os terrenos que sejam objecto de efectivo deperecimento ou desgaste (v.g., aterros ou pedreiras).

Em matéria fiscal, importa atentar ao artigo 10.º do DR 25/2009, que diz textualmente:

“1 – No caso de imóveis, do valor a considerar nos termos do artigo 2.º, para efeitos do cálculo das respectivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respectivo valor não sujeita a deprecimento.

2 – De modo a permitir o tratamento referido no número anterior, devem ser evidenciados separadamente, no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do Código do IRC:

- a) O valor do terreno e o valor da construção, sendo o valor do primeiro apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro;*
- b) A parte do valor do terreno de exploração não sujeita a deprecimento e a parte desse valor a ele sujeita.*

3 – Em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno referido na alínea a) do número anterior, o valor a atribuir a este, para efeitos fiscais, é fixado em 25% do valor global, a menos que o sujeito passivo estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

4 – O valor a atribuir ao terreno, para efeitos fiscais, nunca pode, porém, ser inferior ao determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

5 – O valor depreciável de um imóvel corresponde ao seu valor de construção ou, tratando-se de terrenos para exploração, à parte do respectivo valor sujeita a deprecimento”.

Nesta matéria, não existem diferenças relevantes entre o normativo contabilístico e o normativo fiscal.

Note-se que no n.º 3 do referido artigo, é definido um critério objectivo de afectação de valor ao terreno, em relação ao qual não haja uma discriminação da componente terreno face à componente construção.

Nos termos daquele preceito, na falta da repartição expressa dos valores, do total do valor do imóvel, 25% será de afectar ao terreno e, consequentemente, não será passível de deprecimento.

Esta afectação indirecta poderá ser afastada, e utilizado outro critério que se entenda mais adequado, desde que tal critério seja aceite pela AT.

Ainda em matéria de depreciação de imóveis, deverá atentar-se ao artigo 64.º do CIRC (anterior 58.º-A), que prevê uma correcção do valor dos imóveis sempre que o VPT seja superior ao valor da transmissão (contrato).

De acordo com o n.º 1 daquele artigo:

“Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto”. (sublinhado nosso). Continua o número 2 referindo que sempre que “o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável”.

Concretiza ainda o n.º 2 e a alínea b) do n.º 3 do mesmo preceito:

“2 - Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

3 - Para aplicação do disposto no número anterior:

(...)

b) O sujeito passivo adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.

Deste modo, em nossa opinião, sendo a depreciação parte do resultado tributável em IRC, e nos termos do artigo 64.º do CIRC, a depreciação a aceitar deverá ter como base o VPT, sempre que o valor do contrato for inferior, ainda que contabilisticamente seja praticada uma depreciação sobre o custo de aquisição (menor).

Entendemos que o regime previsto neste artigo do CIRC constitui um regime de excepção face à regra do n.º 3 do artigo 1.º do DR 25/2009, dado que não serão praticadas depreciações na contabilidade sobre o VPT, pelo que existirão

depreciações para efeitos fiscais que não se encontram suportadas por depreciações contabilísticas no exercício ou em exercícios anteriores.

Contudo, este não é o entendimento da Administração Fiscal, como se pode concluir pela análise atenta do Manual de Preenchimento da Declaração Modelo 22 do IRC disponível no *site* da AT: (<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BAFFC60A-E1B8-4217-89E1-17440629A6BA/0/ManualQ07201104052V.pdf>).

De acordo com aquele manual (págs. 56 e 57), *“contrariamente ao que acontecia no âmbito da redacção do art.º 58.º-A, o adquirente dos direitos reais sobre bens imóveis já não pode contabilizar os imóveis pelo valor patrimonial tributário definitivo (VPT) quando superior ao valor de aquisição, tendo de respeitar o conceito de custo de aquisição referido nos normativos contabilísticos e no D. R. n.º 25/2009, de 14 de Setembro”*. Assim, *“como o imóvel já não pode ser contabilizado pelo VPT, já não pode ser aceite o acréscimo de depreciações que resultava dessa contabilização”* (sublinhado nosso).

Adicionalmente, este entendimento parece vir reforçado na Circular n.º 6/2011, da Direcção de Serviços do IRC, a qual refere textualmente que *“(...) dado que a partir do período de tributação que se inicie em ou a partir de 2010-01-01, o activo não pode ser mensurado pelo VPT (...) as depreciações não podem ser calculadas sobre este valor”*.

2.10 Gasto ou activo

De acordo com o disposto nos §§ 48 e 49 da NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis:

“48 – O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

49 – O gasto de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos.

Neste caso, o gasto de depreciação constitui parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários (ver NCRF 18 – Inventários). De forma semelhante, a depreciação de activos fixos tangíveis

usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível reconhecido de acordo com a NCRF 6 – Activos Intangíveis.”

Daqui se conclui que, em regra, as depreciações são contabilizadas como gastos. Contudo, em condições excepcionais, podem ser capitalizadas no activo (v.g., em inventários, despesas de desenvolvimento).

3. Activos intangíveis

3.1 Activos amortizáveis

Nem todos os activos intangíveis são amortizáveis. De facto, nos termos do § 88 da NCRF 6 – *Activos intangíveis*, um activo intangível com uma vida útil **finita** é amortizado (ver §§ 96 a 105 da referida norma), e um activo intangível com uma vida útil **indefinida** não o é (ver §§ 106 a 109).

Nos termos do § 87 da NCRF 6, um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere influxos de caixa líquidos para a entidade.

Adicionalmente, importa referir que o termo “indefinida” não significa “infinita” (cf. § 90 da mencionada norma).

3.2 Quantia amortizável

De acordo com o disposto no § 96 da NCRF 6 – *Activos intangíveis*, “a quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil”.

Relativamente a esta matéria, atendendo a que não existem diferenças relevantes, remete-se para o exposto a propósito dos activos fixos tangíveis, com as necessárias adaptações.

No que se refere ao valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita, nos termos do § 99 da mencionada norma, “deve ser assumido como sendo zero a menos que:

(a) Haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou

(b) Haja um mercado activo para o activo e:

(i) O valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e

(ii) Seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil”.

Conforme facilmente se conclui pela análise dos requisitos, dificilmente existirão activos intangíveis cujo valor residual não seja nulo.

3.3 Vida útil

Na NCRF 6 – *Activos Intangíveis*, concretamente no seu § 89, são enumerados, de forma exemplificativa, alguns factores que podem ser considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, designadamente:

“(a) O uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;

(b) Os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;

(c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

(d) A estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;

(e) Acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

(f) O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;

(g) O período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concessão estabelecido nos Acordos de Concessão de Serviços;
e

(h) Se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.”

É natural, conforme prevê a norma contabilística, que os activos sujeitos a uma rápida evolução tecnológica tenham uma vida útil curta.

Refira-se ainda que a vida útil de um activo intangível que decorra de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período desses direitos,

podendo ser, contudo, mais curta, em função do período durante o qual a entidade espera usar o activo.

Neste âmbito, no § 94 da referida norma, tanto podem existir factores legais como económicos que determinem a vida útil de um activo intangível. Enquanto os factores económicos determinam o período durante o qual a entidade pode usufruir dos benefícios económicos futuros, os factores legais podem restringir o período durante o qual esses benefícios podem ser obtidos.

Assim, a vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.

Caso prático

A empresa Vista, S.A. adquiriu uma licença de utilização de um *software* por um período de 10 anos.

Contudo, é expectável que após 8 anos o equipamento onde o *software* está instalado deixe de estar operacional. Atendendo a que não é possível reinstalar o *software* numa nova máquina, a vida útil a estimar pela entidade deverá ser de 8 anos.

Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível apenas deverá ter em consideração os períodos de renovação se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo (cf. § 93 da norma).

A este respeito, vem o § 95 concretizar algumas situações em que é previsível que uma entidade possa renovar os direitos contratuais ou legais sem ter um custo significativo, concretamente:

“(a) Há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de que os terceiros darão o seu consentimento;

(b) Há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas; e

(c) O custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação”.

3.4 Início da amortização

Nos termos do § 96 da NCRF 6 – *Activos intangíveis*, “a amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida”.

À semelhança do exposto relativamente aos activos fixos tangíveis, também para os activos intangíveis os momentos do reconhecimento contabilístico e fiscal das amortizações poderão não ser coincidentes.

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 1.º do DR 25/2009: “salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, as depreciações e amortizações só são consideradas: (...) b) relativamente aos (...) activos intangíveis, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou, ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim”.

Caso a utilização do activo venha a ocorrer num momento posterior à aquisição, o momento relevante para efeitos de amortização praticada ocorrerá num momento distinto do relevante para efeitos fiscais.

3.5 Cessação da amortização

Nesta matéria, a regra é idêntica à definida para os activos fixos tangíveis. A este propósito, de acordo com o § 96 da NCRF 6 – *Activos intangíveis*, “amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo de alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 – *Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* e a data em que o activo for desreconhecido”.

3.6 Exigência da contabilização das amortizações para efeitos fiscais

Neste contexto, aplica-se a regra já explicitada a propósito dos activos fixos tangíveis prevista no n.º 3 do artigo 1.º do DR 25/2009, que diz textualmente: *“as depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores”*.

Assim, neste particular, remete-se para os comentários, *ipsis verbis*, efectuados em matéria de activos fixos tangíveis.

3.7 Métodos de amortização

A este propósito, de acordo com o disposto no § 96 da NCRF 6 – *Activos intangíveis*: *“o método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade”*.

Na NCRF 6 – *Activos intangíveis*, prevê-se a possibilidade de ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Na referida norma são sugeridos o método da linha recta e o método das unidades de produção. Refira-se que não existe qualquer referência ao método do saldo decrescente.

Caso não seja possível determinar fiavelmente o modelo pelo qual os benefícios económicos sejam consumidos, deve usar-se o método da linha recta.

O método da linha recta assume, nos activos intangíveis, um papel fundamental. Com efeito, nos termos do § 97 da norma, *“é muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta”*.

3.8 Consistência na aplicação do método

Também no que se refere aos activos intangíveis, é exigível que haja consistência na aplicação de um método de amortização a cada um dos activos, de período para período (*cf.* parte final do § 97 da NCRF 6 – *Activos intangíveis*).

Assim, remetemos para o exposto nesta matéria a propósito dos activos fixos tangíveis.

3.9 Gasto ou activo

As amortizações são, em princípio, registadas como gastos. Contudo, prevê a NCRF 6 – *Activos intangíveis*, no seu §§ 98, a possibilidade de serem contabilizadas no activo, concretamente nos casos em que “*os futuros benefícios económicos incorporados (...) são absorvidos pela produção de outros activos*”.

4. Propriedades de investimento

4.1 Delimitação do conceito

De acordo com a NCRF 11 – *Propriedades de investimento*, considera-se propriedade de investimento a “*propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:*

(a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

(b) Venda no curso ordinário do negócio.”

De acordo com a mencionada NCRF, são considerados propriedades de investimento os terrenos detidos para uso futuro ainda não determinado. Assim, se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo dono ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital – *cf.* alínea b) do § 8 da NCRF 11.

4.2 Aplicação da NCRF-PE

Conforme anteriormente referido, as propriedades de investimento encontram-se previstas e regulamentadas na NCRF 11 – *Propriedades de investimento*, não encontrando previsão na NCRF-PE. Caso seja aplicada esta última norma, então não deverão os imóveis ser qualificados como propriedades de investimento, mas como activos fixos tangíveis. A este respeito, remete-se para o capítulo introdutório.

4.3 Activos depreciables – Modelo do custo

Apenas são sujeitas a depreciação as propriedades de investimento que forem mensuradas pelo modelo do custo. Caso contrário, quando seja aplicado o modelo do justo valor, as propriedades de investimento não serão sujeitas a deperecimento.

Para efeitos fiscais, também não serão as propriedades de investimento contabilizadas ao justo valor sujeitas a deprecimento. Neste âmbito, define taxativamente o n.º 1 do artigo 1.º do DR 25/2009 os activos que podem ser depreciáveis para efeitos fiscais, que são os seguintes: “*os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico*” (sublinhado nosso).

4.4 Remissão para a NCRF 7

Sendo aplicado o modelo do custo, de acordo com o § 58 da NCRF 11 – *Propriedades de investimento*, “*uma entidade (...) deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis para esse modelo excepto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.*”

Em face do exposto, em matéria de depreciação das propriedades de investimento, deverá atender-se às regras já expostas na NCRF 7 – *Activos fixos tangíveis*. Deste modo, remete-se para a análise efectuada atrás a propósito dos activos fixos tangíveis, com especial destaque para as considerações a propósito dos bens imóveis.

5. Activos biológicos

5.1 Delimitação do conceito

Os activos biológicos são animais ou plantas vivos (cf. § 6 da NCRF 17 – *Agricultura*).

A contabilização de activos biológicos no âmbito da actividade agrícola encontra-se prevista na NCRF 17 – *Agricultura*.

Os activos biológicos podem ser classificados como de produção ou consumíveis.

De acordo com a aludida norma, os activos biológicos de produção são os animais ou plantas vivas que são utilizados na actividade agrícola, como por exemplo, o gado leiteiro do qual pode ser obtido leite, o gado reprodutor, as vinhas e os pomares com árvores de fruto.

5.2 Depreciações nos activos biológicos de produção

Na mensuração dos activos biológicos de produção privilegia-se a aplicação do justo valor.

Nos termos do § 13 da NCRF 17, *“um activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda”*, excepto quando o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado.

De facto, entende-se que em face das características da actividade agrícola, a utilização do justo valor na mensuração dos activos poderá ser a única medida que permita transmitir uma imagem verdadeira e apropriada nas Demonstrações Financeiras da entidade.

Assim, por regra, os activos biológicos devem ser mensurados ao justo valor e, nesse caso, não serão sujeitos a depreciações.

Contudo, prevê-se no § 31 da NCRF 17 – *Agricultura* que:

“Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no

reconhecimento inicial de um activo biológico, relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estejam determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.”

Assim, conforme facilmente se depreende, caso não seja possível mensurar o justo valor dos activos biológicos, e em condições excepcionais, poderão estes activos ser mensurados ao custo e sujeitos a depreciação.

Em matéria fiscal, importa salientar que caso o activo seja mensurado ao justo valor não será sujeito a depreciações, pelo que naturalmente nenhum gasto será considerado para efeitos da determinação do lucro tributável a este título.

Adicionalmente, os ajustamentos contabilísticos decorrentes da aplicação do justo valor aos activos biológicos de produção não concorrem para a formação do lucro tributável, conforme decorre do n.º 9 do artigo 18.º do CIRC.

Por outro lado, no caso de o activo ser mensurado pelo modelo do custo, as depreciações praticadas serão fiscalmente dedutíveis, na medida em que, do elenco dos activos sujeitos a depreciação para efeitos fiscais – n.º 1 do artigo 1.º do DR 25/2009 –, constam os activos biológicos não consumíveis (ou seja, aqueles em relação aos quais é permitida a aplicação do modelo do custo a que acima se fez referência).

Refira-se a este propósito que a introdução dos activos biológicos no elenco dos elementos passíveis de serem depreciados para efeitos fiscais foi efectuada com a Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

Poderá colocar-se a questão de saber como tratar fiscalmente as depreciações praticadas contabilisticamente nos exercícios de 2010 e 2011 (e não deduzidas fiscalmente), dado que só a partir de 2012 as mesmas passaram a ser dedutíveis para efeitos fiscais.

Sobre este tema, foi publicado o Despacho de 2012-01-26, do Subdirector-Geral ao Processo 2011 004106, o qual indica que *“Atendendo a que a alínea b) do n.º 2 do art.º 1.º do referido decreto regulamentar, na sua atual redação, prevê que as depreciações dos ativos biológicos que não sejam consumíveis sejam consideradas «a partir da sua aquisição ou do início de actividade», deve ser aplicado, às*

depreciações contabilizadas em 2010 e 2011 e não dedutíveis fiscalmente, o mecanismo previsto no art.º 20.º do citado decreto regulamentar, admitindo, assim, que possam ser aceites como gastos fiscais nos períodos de tributação seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação fixadas naquele diploma”.

5.3 Início da depreciação

À semelhança do exposto relativamente aos activos intangíveis, o início da depreciação dos activos biológicos deverá ocorrer nos termos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 1.º do DR 25/2009. De acordo com este preceito: *“salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, as depreciações e amortizações só são consideradas: (...) b) relativamente aos activos biológicos que não sejam consumíveis (...), a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou, ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim”.*

Caso a utilização do activo venha a ocorrer num momento posterior à aquisição, o momento relevante para efeitos de depreciação praticada ocorrerá num momento distinto do relevante para efeitos fiscais.

6. Activos não correntes detidos para venda

6.1 Delimitação do conceito

Nos termos do § 7 da NCRF 8 – *Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*, “uma entidade deve classificar um activo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada é recuperada principalmente através de uma transacção de venda em lugar de o ser pelo uso continuado”.

6.2 Impossibilidade de depreciação

E, de acordo com o § 25 da mesma norma, “uma entidade não deve depreciar (ou amortizar) um activo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda ou enquanto fizer parte de um grupo para alienação classificado como detido para venda”.

Assim, não sendo o activo depreciável contabilisticamente, também não o será para efeitos fiscais.

Com o objectivo de aproximação da fiscalidade à contabilidade, e não permitindo esta última a depreciação do activo, estabeleceu-se uma regra de excepção relativamente às quotas perdidas (abaixo das quotas mínimas) para os activos desta natureza.

Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º do DR 25/2009:

“1 – As quotas mínimas de depreciação ou amortização que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período de tributação a que respeitam, não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer outro período de tributação

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, as quotas mínimas de depreciação ou amortização são determinadas através da aplicação, aos valores mencionados no artigo 2.º das taxas iguais a metade das fixadas no artigo 5.º, salvo quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.”

As quotas mínimas resultam da aplicação de uma taxa correspondente a metade da taxa prevista nas tabelas anexas ao DR 25/2009 ou a metade das taxas calculadas nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 5.º do referido decreto regulamentar, consoante o caso.

Para o caso concreto dos activos não correntes detidos para venda, a lei fiscal prevê uma excepção. De facto, não podendo o activo ser depreciado na contabilidade, também não o será para efeitos fiscais, pelo que relativamente a activos desta natureza não haverá lugar a quotas perdidas (*cf.* n.º 3 do artigo 18.º do DR 25/2009).

6.3 Reclassificação para a classe de activos originária

Importa, contudo, analisar o que sucederá, quer contabilística, quer fiscalmente, no caso de os activos deixarem de preencher os requisitos para serem considerados activos não correntes detidos para venda, regressando à classe onde originariamente eram registados (por exemplo, activos fixos tangíveis).

Nesta situação, prevê-se no § 27 da NCRF 8 – *Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas* que “a entidade deve mensurar um activo não corrente que deixe de ser classificado como detido para venda (ou deixe de ser incluído num grupo para alienação classificado como detido para venda) pelo valor mais baixo entre:

(a) *A sua quantia escriturada antes de o activo (ou grupo para alienação) ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação, amortização ou revalorização que teria sido reconhecida se o activo (ou grupo para alienação) não estivesse classificado como detido para venda;*

(b) *A sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender. (Se um activo não corrente fizer parte de uma unidade geradora de caixa, a sua quantia recuperável é a quantia escriturada que teria sido reconhecida após a imputação de qualquer perda por imparidade resultante dessa unidade geradora de caixa de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Activos.)” (sublinhado nosso).*

Conforme facilmente se conclui, para efeitos contabilísticos, no exercício em que o activo deixe de ser classificado como activo não corrente detido para venda deverão ser praticadas as depreciações que deixaram de ser praticadas.

Caso prático

A empresa Xampa, Lda. adquiriu uma máquina em 2010, tendo iniciado um processo de venda deste activo em 2012, classificando-o como activo não corrente detido para venda.

O activo havia sido adquirido por EUR 100.000, sendo a taxa de depreciação aplicável nos termos das tabelas anexas ao DR 25/2009, e também a praticada na contabilidade, de 20%.

Contudo, em 2014, a empresa desistiu do plano de venda, tendo o activo sido reclassificado de activo não corrente detido para venda para activo fixo tangível.

Assim, as depreciações praticadas na contabilidade foram as que seguidamente se ilustram:

Exercício	2010	2011	2012	2013	2014
Depreciação	20.000	20.000	-	-	60.000

Note-se que a depreciação praticada em 2014 corresponde à depreciação do exercício (EUR 20.000) acrescida das depreciações que deixaram de ser praticadas no período em que o activo foi classificado como activo não corrente detido para venda (EUR 40.000).

Importa analisar qual o tratamento fiscal a conferir à depreciação extraordinária praticada no exercício de 2014.

De facto, conforme anteriormente exposto, o DR 25/2009 prevê uma quota máxima a considerar dedutível na determinação do lucro tributável em sede de IRC. No exemplo supra apresentado, essa quota máxima seria de EUR 20.000 (*i.e.*, 20% x EUR 100.000).

Assim, não existindo nenhuma regra específica para a reclassificação dos activos não correntes detidos para venda, parece-nos que sempre estaremos limitados à quota máxima no exercício da reclassificação.

Deste modo, e no exemplo apresentado, a quota que poderia ser aceite em 2014 seria de EUR 20.000. Contudo, importa salientar que nos exercícios de 2015 e 2016, seria considerada uma quota de depreciação na determinação do lucro tributável de

EUR 20.000, em cada exercício, apesar de contabilisticamente o activo estar totalmente depreciado.

Este entendimento veio confirmado na Circular n.º 8/2011, da Direcção de Serviços do IRC (em anexo), segundo a qual “(...) *como há um lapso de tempo (um ano, dois anos) em que o ANCDV não pôde ser depreciado, entende-se que, caso seja necessário, esse lapso de tempo pode ser “adicionado” ao período de vida útil fiscalmente aceite, exclusivamente para permitir ao sujeito passivo a dedução das respectivas depreciações*”.

MÓDULO 2

7. Regimes fiscais específicos

7.1 Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, aviões e embarcações de recreio

Esta matéria não se tem afigurado pacífica, muito por força da incerteza na interpretação causada por um quadro legislativo dual.

De facto, por um lado, o CIRC prevê no seu artigo 34.º, com a redacção dada pelo OE para 2010, que

Artigo 34.º

Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - *Não são aceites como gastos:*

(...)

e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação 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 e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Enquanto que, por outro lado, prevê o artigo 11.º do DR 25/2009 que:

Artigo 11.º

Depreciações de viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo

1 – Não são aceites como gastos as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição superior a € 40.000, bem

como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados.

2 – Exceptuam-se do disposto no número anterior os bens que estejam afectos à exploração de serviço público de transportes, ou que se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Da análise destas duas normas, resulta claro que todos os gastos (incluindo depreciações) relacionados com barcos de recreio e aviões de turismo não serão dedutíveis, por regra, para efeitos fiscais. Aponta-se como excepção, os casos em que aqueles bens se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

O que não resulta claro é o montante do custo de aquisição acima do qual as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas não são aceites para efeitos fiscais. De facto, o artigo 34.º do CIRC prevê que as “*depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação 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 e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo*” (sublinhado nosso).

Dada a sua relevância, transcreve-se de seguida a Portaria a que a norma acima faz referência.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Portaria n.º 467/2010

de 7 de Julho

Nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º

442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, não são aceites como gastos, para efeitos fiscais, as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. A fixação, na presente portaria, dos referidos montantes e limites não perde de vista o Plano Nacional de Acção para a Eficiência Energética, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 80/2008, de 20 de Maio, que definiu como objectivo estratégico posicionar o País como pioneiro na adopção de novos modelos para a mobilidade, ambientalmente sustentáveis, que possam explorar a relação com a rede eléctrica, que potenciem a utilização de energia proveniente de fontes renováveis e que, ademais, se integrem harmoniosamente com o funcionamento e desenvolvimento das cidades. Nesse contexto foi criado, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 20/2009, de 20 de Fevereiro, o Programa para a Mobilidade Eléctrica em Portugal, o qual vai ao encontro dos objectivos nacionais de combate às alterações climáticas e de redução da dependência energética, promovendo a substituição de uso de combustíveis fósseis e a redução de emissões no sector dos transportes, como forma de alcançar os objectivos fixados na Directiva n.º 2006/32/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de Abril, relativa à eficiência na utilização final de energia e aos serviços energéticos. É neste mesmo sentido que o Governo, entendendo necessário promover a massificação do veículo automóvel eléctrico, introduziu incentivos fiscais à aquisição destes veículos, ao abrigo do Modelo da Mobilidade Eléctrica aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2009, de 7 de Setembro. Por meio da presente portaria, introduz -se uma diferenciação no relevo fiscal dos gastos suportados com a aquisição de veículos favorecendo o recurso, por parte das empresas, à utilização de automóveis movidos exclusivamente a energia eléctrica, por comparação com a utilização de automóveis convencionais, sempre atendendo ao necessário gradualismo que a evolução do mercado e a actividade das empresas exigem. Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro de Estado e das Finanças, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, o seguinte:

Artigo 1.º

Custo de aquisição ou valor de reavaliação de veículos

1 — Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data, o montante a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC é fixado em € 40 000.

2 — Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

- a) € 45 000 relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica;*
- b) € 30 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea a).*

3 — Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

- a) € 50 000 relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica;*
- b) € 25 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea a).*

Artigo 2.º

Entrada em vigor

A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

O Ministro de Estado e das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, em 30 de Junho de 2010.

Assim, constata-se que a limitação à dedutibilidade das depreciações de viaturas eléctricas ligeiras ou mistas prevista no CIRC remete para “*uma portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças*” (a qual veio a definir o respectivo limite em € 40.000), quando, por outro lado, o DR 25/2009 refere expressamente o valor desse limite.

Este diploma estipula uma discriminação do limite a aplicar na aquisição de viaturas consoante se trate de viaturas eléctricas ou viaturas movidas a combustíveis fósseis, sendo esta discriminação agravada para os anos posteriores a 2010.

Em sede desta análise, importa chamar a atenção para o facto de a limitação aplicável às viaturas eléctricas apenas estar prevista no artigo 34.º do CIRC (e não no DR 25/2009).

Adicionalmente, levantou-se o tema do limite a aplicar às viaturas adquiridas antes de 1 de Janeiro de 2010 (cujo valor não se encontra previsto na referida Portaria). A AT já veio clarificar a sua posição através do Despacho concordante do Director Geral dos Impostos ao Processo n.º 816/2011 confirmando que será de aplicar o limite anterior (€ 29 927,87).

O quadro seguinte resume a aplicação do limite fiscal às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas após 1/1/2010:

	Aquisições após 1/1/2010	Aquisições após 1/1/2011	Aquisições após 1/1/2012
Viaturas eléctricas	€ 40.000	€ 45.000	€ 50.000
Viaturas convencionais	€ 40.000	€ 30.000	€ 25.000

Como nota final, importa chamar a atenção para o artigo 4.º do DR 25/2009, o qual menciona que:

Artigo 4.º

Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

1 - O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes.

2 - Pode, no entanto, optar-se pelo cálculo das depreciações pelo método das quotas decrescentes, relativamente aos activos fixos tangíveis novos, adquiridos a terceiros ou construídos ou produzidos pela própria empresa, e que não sejam:

(...)

b) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo;

(...).

Ou seja, as viaturas ligeiras de passageiros não podem ser depreciadas de acordo com o método das quotas decrescentes, excepto se se tratar de (i) viaturas afectas à exploração de serviço público de transportes ou (ii) destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Mais e menos valias fiscais

A actual versão do artigo 46.º do CIRC, introduzida pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a propósito da adaptação do CIRC ao novo normativo contabilístico, passou a prever que as mais-valias fiscais se calculam, em termos genéricos, pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe forem inerentes e o valor de aquisição deduzido das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente:

Artigo 46.º

Conceito de mais-valias e de menos-valias

1 - Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a:

a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda;

b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º.

2 - As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo

35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º.

Lembre-se que a versão anterior previa taxativamente que as mais e menos valias eram dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos inerentes, e o valor de aquisição deduzido das depreciações ou amortizações praticadas (conceito contabilístico). Contudo, a administração fiscal veio veicular a sua posição acerca desta matéria (nas instruções de preenchimento da declaração modelo 22 para 2011 – pág. 35), segundo a qual mantém, para o cálculo de mais e menos valias fiscais, a fórmula anterior, ou seja, que para aqueles elementos será de manter a utilização das depreciações e amortizações praticadas na contabilidade:

“No que respeita ao cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal de barcos de recreio, aviões de turismo, e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição ultrapasse o montante aceite fiscalmente, o valor das depreciações a considerar no respectivo cálculo é o das praticadas na contabilidade.

Este entendimento visa a não recuperação, na venda, do montante das depreciações praticadas que, por força da limitação do valor depreciable estabelecido por lei, não foram fiscalmente aceites no período em que o bem esteve a ser depreciado.”

Este entendimento veio a ser confirmado na Circular n.º 6/2011, da Direcção de Serviços do IRC.

Por seu lado, caso seja apurada uma menos-valia fiscal está agora prevista uma limitação adicional à respectiva dedutibilidade fiscal, conforme se retira do artigo abaixo:

Artigo 45.º

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;

(...).

Também nesta matéria, a administração fiscal veio transmitir a sua posição nesta matéria (nas instruções de preenchimento da declaração modelo 22 para 2011 – pág. 36), segundo a qual:

“Porém, no caso de ser apurada uma menos-valia fiscal na transmissão onerosa destas viaturas, tem ainda de se ter em atenção o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 45.º. Para efeitos da aplicação deste preceito, a parcela da menos-valia passível de ser reconhecida fiscalmente como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciable (ou seja: $mv \text{ fiscal dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times \text{menos-valia fiscal}$).”

Refira-se que esta particularidade no cálculo apenas será aplicável para as viaturas cujo custo de aquisição é superior ao respectivo limite legal.

Também este entendimento foi transposto para a Circular n.º 6/2011, da Direcção de Serviços do IRC já referida.

Vejamos dois casos práticos de cálculo de mais-valias e menos-valias comparando o regime fiscal actualmente em vigor com o regime revogado.

Caso prático: apuramento de mais-valia

Considere-se uma viatura adquirida por € 50.000 no exercício de 2010 que foi alienada no início do exercício de 2013 por € 40.000. Considere-se um coeficiente de desvalorização monetária de 1,02.

Apure a mais-valia contabilística e fiscal.

Caso prático – resolução

O quadro seguinte apresenta o cálculo da mais-valia fiscal e da mais-valia contabilística:

	Valor Venda (1)	Valor compra (2)	Depreciações contabilísticas (3)	Depreciações fiscais (4)	Mvc (1)-[(2)- (3)]	MVF dedutível (1)-[(2)- (3) ou (4)]*1,02
Entendimento AT	€ 40.000	€ 50.000	€ 37.500	€ 30.000	€ 27.500	€ 27.250
Nossa posição	€ 40.000	€ 50.000	€ 37.500	€ 30.000	€ 27.500	€ 19.600

Para efeitos do cálculo da mais-valia fiscal na posição por nós preconizada foram tidas em conta as depreciações fiscais, enquanto de acordo com o regime defendido pela administração fiscal foram consideradas as depreciações praticadas na contabilidade.

Caso prático: apuramento de menos-valia

Considere-se uma viatura adquirida por € 50.000 no exercício 2010 que foi alienada no início do exercício de 2013 por € 2.000. Considere-se um coeficiente de desvalorização monetária de 1,02.

Apure a menos-valia contabilística e fiscal.

Caso prático – resolução

O quadro seguinte compara o cálculo da menos-valia fiscal:

	Valor Venda (1)	Valor compra (2)	Depreciações contabilísticas (3)	Depreciações fiscais (4)	Mvc (1)-[(2)- (3)]	mvf dedutível
Entendimento AT	€ 2.000	€ 50.000	€ 37.500	€ 30.000	(€ 10.500)	(€ 8.600) 40.000/50.000* [(1)-[(2)- (3)]]*1,02]
Nossa posição	€ 2.000	€ 50.000	€ 37.500	€ 30.000	(€ 10.500)	(€ 10.000) (1)-[(2)- (4)]*1,02

De acordo com o entendimento da AT, o cálculo deverá ser efectuado tendo em conta as depreciações praticadas na contabilidade, sendo o resultado apurado corrigido pelo coeficiente decorrente do limite fiscal sobre o custo de aquisição.

De acordo com o nosso entendimento, da aplicação da fórmula de cálculo da menos-valia decorreria um valor de $\square$ €18.400 [$\square$ €2.000 $\square$ (€50.000 $\square$ €30.000) $\times$ 1,02], embora apenas fosse permitida a dedução da parte do custo de aquisição que ainda não tenha sido fiscalmente dedutível por via das depreciações, ou seja, € 10.000 (€40.000 $\square$ €30.000).

7.2 Regime intensivo de utilização

Prevê o artigo 9.º do DR 25/2009 um regime intensivo de utilização aplicável aos activos fixos tangíveis depreciables.

Artigo 9.º

Regime intensivo de utilização dos activos depreciables

1 – Quando os activos fixos tangíveis estiverem sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal, em consequência de laboração em mais do que um turno, pode ser aceite como gasto do período de tributação:

a) Se a laboração for em dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, acrescida até 25%;

b) Se a laboração for superior a dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, acrescida até 50%.

2 – No caso do método das quotas decrescentes, o disposto no número anterior não pode ser aplicado relativamente ao primeiro período de depreciação, nem dele pode decorrer, nos períodos seguintes, uma quota de depreciação superior à que puder ser praticada nesse primeiro período.

3 – O regime mencionado no n.º 1 pode igualmente ser extensivo a outros casos de desgaste mais rápido do que o normal, em consequência de outras causas devidamente justificadas, até ao máximo referido na alínea b) do n.º 1, com as limitações mencionadas no número anterior, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos.

4 – O disposto nos números anteriores não é aplicável, em regra, relativamente a:

a) Edifícios e outras construções;

b) Bens que, pela sua natureza ou tendo em conta a actividade económica em que especificamente são utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração.

Este regime de aceleração das depreciações é permitido para activos fixos tangíveis que estejam sujeitos a um desgaste mais rápido do que o esperado derivado da laboração em mais do que um turno.

O regime da aceleração das quotas de depreciação varia em razão do número de turnos de laboração nos termos seguintes:

- No caso de serem dois, deve ser majorada a quota de depreciação em 25%;
- No caso de o número de turnos ser superior a dois, deve ser majorada a quota de depreciação em 50%.

Caso prático

Considere-se que foi adquirida no ano 2010 uma máquina industrial por € 200.000, a qual irá ser utilizada num regime de laboração a dois turnos (a taxa aplicável é de 10%).

Indique qual a quota de depreciações máxima aceite para efeitos fiscais de acordo com o regime intensivo de utilização.

Caso prático – resolução

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Regime geral	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Regime intensivo	€ 25.000	€ 25.000	€ 25.000	€ 25.000	€ 25.000	€ 25.000	€ 25.000	€ 25.000	-	-

A taxa máxima de depreciação fiscalmente permitida será de 12,5% (taxa de 10% majorada em 25%), de onde resulta uma quota de depreciação anual máxima de € 25.000. Como é bom de ver, este mecanismo permite aumentar a quota máxima fiscalmente aceite por exercício e reduzir a vida útil fiscal mínima.

A aplicação do regime intensivo de utilização poderá ser conjugada com a aplicação do método das quotas decrescentes. Para além das limitações previstas no artigo 6.º do DR 25/2009 são definidas as seguintes limitações adicionais:

- Não deverá ser aplicada a majoração da taxa de depreciação no primeiro ano;
- Nos anos seguintes não deverá ser apurada uma depreciação maior do que aquela que foi praticada no primeiro período.

O regime intensivo de depreciação poderá ser igualmente aplicado a outros casos de desgaste acelerado (não apenas a laboração a mais do que um turno). A aplicação deste regime a outras causas está dependente de as mesmas serem devidamente justificadas e aprovadas previamente pela AT mediante requerimento a apresentar para o efeito.

A aplicação deste regime intensivo está vedada a

- Edifícios e outras construções; e
- Elementos que, por definição, estejam utilizados normalmente numa base intensiva (fornos e arcas congeladoras, por exemplo).

7.3 Elementos de reduzido valor

Esta matéria vem tratada no artigo 19.º do DR 25/2009:

Artigo 19.º

Elementos de reduzido valor

1 – Os elementos do activo sujeitos a deprecimento, cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1000, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

2 – Considera -se sempre verificado o condicionalismo da parte final do número anterior quando os mencionados elementos não possam ser avaliados e utilizados individualmente.

3 – Os activos depreciados ou amortizados nos termos do n.º 1 devem constar dos mapas das depreciações e amortizações pelo seu valor global, numa linha própria para os elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, com a designação «Elementos de custo unitário inferior a € 1000», elementos estes cujo período máximo de vida útil se considera, para efeitos fiscais, de um ano.

De acordo com esta norma, os elementos cujo custo unitário de aquisição ou produção não exceda € 1.000 podem ser depreciados em apenas um exercício (na vigência do DR 2/90 este valor estava fixado em € 199,52).

Este regime será aplicável desde que os ditos elementos não sejam considerados parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

Esta limitação visa evitar que um activo com um valor superior a € 1.000, podendo ser separado em diversos elementos, possa ser depreciado ou amortizado em apenas um exercício, através de uma mera repartição do seu valor em parcelas inferiores àquele montante.

A dedutibilidade fiscal das depreciações ou amortizações dos activos de reduzido valor está dependente do seu registo como gasto no próprio exercício, conforme refere o Despacho relativo ao Processo n.º 2010 000157, de 11 de Fevereiro de 2010, da AT:

Despacho de 11-02-2010 - Processo: 2010 000157

Assunto: Tratamento fiscal de “elementos de reduzido valor” que sejam reconhecidos no Balanço como Activo

1. *O sujeito passivo pretende informação prévia vinculativa sobre a possibilidade de aplicar o disposto no artigo 33.º do Código do IRC e no artigo 19.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, nas situações em que a amortização contabilística dos elementos de reduzido valor ocorra de acordo com o seu período de vida útil.*

2. *Estes dois preceitos, à semelhança do que acontecia no Código do IRC - antes da renumeração e republicação – e no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, vêm permitir que os sujeitos passivos deprecie ou amortizem num só período de tributação os elementos de reduzido valor, ou seja, aqueles cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1.000,00, à excepção dos que façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.*

3. *O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, mantém os elementos essenciais que já constavam do regime aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.*

4. *Um desses elementos essenciais prende-se com o facto de a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações continuar a estar dependente da sua contabilização como gastos, embora se permita que essa contabilização tenha sido efectuada no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores.*

5. *Relativamente aos designados “elementos de reduzido valor” manteve-se inalterável o regime que se encontrava previsto no diploma anterior, sendo apenas actualizado o respectivo montante. Com efeito, a redacção do artigo 19.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 é, na sua essência, igual à do artigo 22.º do revogado Decreto Regulamentar n.º 2/90.*

6. *De acordo com esse regime, era (e é) fiscalmente dedutível a totalidade do custo de aquisição ou de produção, quando o sujeito passivo atribuísse (atribua) a esses elementos um período de vida útil de apenas um ano, ainda que nas Tabelas anexas ao Decreto Regulamentar estivesse (esteja) previsto um período de vida útil superior.*

7. *Ao ser mantida a redacção, podemos concluir que não foi alterado o espírito do legislador, e que, portanto, só se permite a dedução fiscal da totalidade do custo de aquisição ou de produção quando o sujeito passivo o considerar, na íntegra, como gasto contabilístico, num só período de tributação.*

8. *Assim, se os elementos a que refere o sujeito passivo têm um período de vida útil superior a um ano, ficam sujeitos à regra geral, ou seja, à regra prevista no n.º 3 do artigo 1.º do diploma em análise, não lhes sendo aplicável o regime previsto no seu artigo 19.º e no artigo 33.º do Código do IRC.*

Por fim, prevê o n.º 3 deste artigo que os elementos de reduzido valor deverão ser autonomizados face aos restantes elementos (independentemente da natureza/ código de cada um) no mapa das depreciações e amortizações, devendo, contudo, ser preenchida somente uma linha com o seu valor global.

Por fim, importa referir que, nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do DR 25/2009, estes elementos deverão estar autonomizados no mapa de depreciações e amortizações.

7.4 Regime intensivo de utilização

Esta matéria vem tratada no artigo 12.º do DR 25/2009 que prevê um regime facultativo, conforme se pode constatar (que já se encontrava previsto no DR 2/90 nos mesmos moldes):

Artigo 12.º

Activos revertíveis

1 – Os elementos depreciables ou amortizáveis adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias e que, nos termos das cláusulas do contrato de concessão, sejam revertíveis no final desta, podem ser depreciados ou amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão, quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se dividindo o custo de aquisição ou de produção dos elementos, deduzido, se for caso disso, da eventual contrapartida da entidade concedente, pelo número de anos que decorrer desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à data estabelecida para a reversão.

3 – Na determinação da quota anual de depreciação ou amortização deve ser tido em consideração, com a limitação mencionada na parte final do n.º 1, o novo período que resultar de eventual prorrogação ou prolongamento do período de concessão, a partir do período de tributação em que esse facto se verifique.

Os activos passíveis de depreciação que, ao abrigo de um contrato de concessão, revertam no final do contrato a favor do Estado, podem ser depreciados e amortizados, alternativamente, atendendo ao número de anos que restam até ao final do período de concessão, desde que este período seja inferior ao período mínimo de vida útil.

Desta forma, a quota máxima de depreciação do activo resulta do quociente do valor depreciable pelo período de utilidade esperada do activo.

O valor depreciável corresponde ao custo de aquisição ou produção do activo, deduzido de uma eventual contrapartida da entidade concedente.

Relativamente ao período de utilidade esperada do activo, deverá o mesmo iniciar-se no momento em que ocorre a respectiva entrada em funcionamento ou utilização e terminar no momento da reversão do activo a favor do concedente.

Caso prático

Uma empresa celebrou um contrato de concessão de uma auto-estrada por um período de 50 anos, findo o qual o activo reverte para o Estado. O respectivo custo de aquisição ascendeu a € 55.000.000 e o activo reverte a favor do concedente por uma quantia de € 1.000.000.

Identifique a quota máxima de depreciação permitida de acordo com o regime previsto neste artigo.

Caso prático – resolução

A quota de depreciação máxima que poderá ser considerada dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável em sede de IRC ascende a € 1.080.000, calculada através da fórmula seguinte: $(€ 55.000.000 - € 1.000.000) \times 2\%$.

Por fim, caso ocorra uma prorrogação ou prolongamento do período de concessão, deverão ser recalculadas as quotas de depreciação que resultam da aplicação do presente regime de excepção.

Caso prático

Imagine o caso anterior, em que no final do 10.^o ano, o período de concessão foi estendido por 50 anos. Por hipótese, admita que a vida útil mínima é superior a 60 anos.

Qual a nova quota máxima de depreciação permitida de acordo com o regime aplicável aos activos reversíveis?

Caso prático – resolução

A nova quota de depreciação máxima que poderá ser considerada dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável em sede de IRC ascenderá à seguinte:

Depreciações acumuladas: $€ 1.080.000 \times 10 = € 10.800.000$

Base depreciable em N+10: $€ 55.000.000 \square € 10.800.000 \square € 1.000.000 = € 43.200.000$

Quota de depreciação máxima $€ 43.200.000 \div 50 = € 864.000$

7.5 Operações de neutralidade

Em termos genéricos, as operações de fusão, cisão e entradas de activos encontram-se contabilisticamente regulamentadas na *NCRF 14 – Concentrações de actividades empresariais*.

Esta NCRF define operações de concentração da seguinte forma:

“Concentração de actividades empresariais: é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata” (§ 9).

Por seu lado, o § 3 exclui da aplicação desta norma as seguintes situações:

“(a) Concentrações de actividades empresariais em que entidades ou actividades empresariais separadas se reúnem para formar um empreendimento conjunto;

(b) Concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum;

(c) Concentrações de actividades empresariais que envolvam duas ou mais entidades mútuas.”

Por seu lado, os §§ 4 a 8 apontam indícios para identificar uma concentração de actividades empresariais, os quais, pela sua relevância, se transcrevem em baixo:

“4 - O resultado de quase todas as concentrações de actividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o controlo de uma ou mais actividades empresariais diferentes, as adquiridas. Se uma entidade obtiver o controlo de uma ou mais entidades que não sejam actividades empresariais, a junção dessas entidades não é uma concentração de actividades empresariais. Quando uma entidade adquire um grupo de activos ou de activos líquidos que não constitua uma actividade empresarial, ela deve imputar o custo do grupo entre os activos e passivos individuais identificáveis do grupo com base nos seus justos valores à data da aquisição.

5 - Uma concentração de actividades empresariais pode ser estruturada numa variedade de formas por razões legais, fiscais ou outras. Pode envolver a compra por parte de uma entidade do capital próprio de outra entidade, a compra de todos os activos líquidos de outra entidade, o assumir dos passivos de outra entidade, ou a compra de alguns dos activos líquidos de outra entidade que em conjunto formem uma ou mais actividades empresariais. A concentração de actividades empresariais pode

concretizar-se pela emissão de instrumentos de capital próprio, pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros activos, ou por uma combinação dos mesmos. A transacção pode ser entre os accionistas das entidades concentradas ou entre uma entidade e os accionistas de outra entidade. Pode envolver o estabelecimento de uma nova entidade para controlar as entidades concentradas ou os activos líquidos transferidos, ou a reestruturação de uma ou mais das entidades concentradas.

6 - Uma concentração de actividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a empresa-mãe e a adquirida a subsidiária da adquirente. Nessas circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Ela inclui o seu interesse na adquirida como um investimento numa subsidiária nas demonstrações financeiras individuais (ver NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação).

7 - Uma concentração de actividades empresariais pode envolver a aquisição dos activos líquidos, incluindo qualquer goodwill, de outra entidade em vez da compra do capital próprio da outra entidade. Uma tal concentração não resulta numa relação entre empresa-mãe e subsidiária.

8 - Incluídas na definição de uma concentração de actividades empresariais, e portanto no âmbito desta Norma, estão as concentrações de actividades empresariais em que uma entidade obtém o controlo de outra entidade mas cuja data de obtenção de controlo (i.e. a data de aquisição) não coincide com a data ou datas de aquisição de um interesse de propriedade (i.e. a data ou datas de troca). Esta situação pode acontecer, por exemplo, quando uma investida celebra acordos de recompra de acções com alguns dos seus investidores e, como resultado, muda o controlo da investida.”

Assim, sempre que estejamos perante uma operação de concentração de actividades empresariais regulada por esta norma, deverá ser aplicado o método da compra, que consiste no reconhecimento, por parte da entidade adquirente, dos activos, passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos pela entidade adquirida (§ 11).

Por seu lado, a mensuração dos activos e passivos da adquirente não é afectada pela transacção, nem quaisquer activos ou passivos adicionais da adquirente são reconhecidos como consequência da transacção, porque não são o objecto da transacção (§ 11).

Por seu lado, o CIRC prevê um regime fiscal especial aplicável a operações de fusão, cisão e entrada de activos, desde que cumpridas diversas condições.

Desde logo, é necessário que as operações sejam consideradas como tal à luz da legislação fiscal o que acontece nos seguintes casos:

Artigo 73.º

Definições e âmbito de aplicação

1 - Considera-se fusão a operação pela qual se realiza:

a) A transferência global do património de uma ou mais sociedades (sociedades fundidas) para outra sociedade já existente (sociedade beneficiária) e a atribuição aos sócios daquelas de partes representativas do capital social da beneficiária e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas;

b) A constituição de uma nova sociedade (sociedade beneficiária), para a qual se transferem globalmente os patrimónios de duas ou mais sociedades (sociedades fundidas), sendo aos sócios destas atribuídas partes representativas do capital social da nova sociedade e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas;

c) A operação pela qual uma sociedade (sociedade fundida) transfere o conjunto do activo e do passivo que integra o seu património para a sociedade (sociedade beneficiária) detentora da totalidade das partes representativas do seu capital social.

2 - Considera-se cisão a operação pela qual:

a) Uma sociedade (sociedade cindida) destaca um ou mais ramos da sua actividade, mantendo pelo menos um dos ramos de actividade, para com eles constituir outras sociedades (sociedades beneficiárias) ou para os fundir com sociedades já existentes, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor

nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes sejam atribuídas;

b) Uma sociedade (sociedade cindida) é dissolvida e dividido o seu património em duas ou mais partes, sendo cada uma delas destinada a constituir um nova sociedade (sociedade beneficiária) ou a ser fundida com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas.

3 - Considera-se entrada de activos a operação pela qual uma sociedade (sociedade contribuidora) transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua actividade para outra sociedade (sociedade beneficiária), tendo como contrapartida partes do capital social da sociedade beneficiária.

4 - Para efeitos do número anterior e da alínea a) do n.º 2, considera-se ramo de actividade o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.

Assim, caso enquadrável nos termos acima, a operação poderá beneficiar de um regime especial, o qual consistirá na não consideração de qualquer resultado para efeitos fiscais por parte das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de activos, derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos. Adicionalmente, não são considerados como rendimentos, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º e do n.º 3 do artigo 35.º, ambos do CIRC, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correcções de valor que respeitem a créditos, inventários e as provisões relativas a obrigações e encargos objecto de transferência, aceites para efeitos fiscais.

Todavia, chama-se a atenção para os n.ºs 3 e 4 do artigo 74.º do CIRC que, pela sua relevância, aqui se transcrevem:

“3 - A aplicação do regime especial determina que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais objecto de transferência pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora antes da realização das operações, considerando-se que tais valores são os que resultam da aplicação das disposições deste Código ou de reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

4 - Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária deve ter-se em conta o seguinte:

a) O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos;

b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do activo fixo tangível, do activo intangível e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora;

c) Os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que foram transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora.”

Ou seja, apesar de contabilisticamente ser aplicado o método da compra e, portanto, os elementos transmitidos ao seu justo valor, para efeitos fiscais, deverão ser apurados resultados atendendo aos valores contabilísticos que os referidos elementos tinham na esfera das sociedades fundidas, cindidas ou contribuidora.

Por fim, chama-se a atenção para as obrigações declarativas associadas à aplicação deste regime:

Artigo 78.º

Obrigações acessórias

1 - A opção pela aplicação do regime especial estabelecido na presente Subsecção deve ser comunicada à Direcção-Geral dos Impostos na declaração anual de informação contabilística e fiscal, a que se refere o artigo 121.º, relativa ao período de tributação em que a operação é realizada:

a) *Pela entidade ou entidades beneficiárias, no caso de fusão ou cisão, excepto quando estas entidades e, bem assim, a entidade ou entidades transmitentes, não sejam residentes em território português nem disponham de estabelecimento estável aí situado, casos em que a obrigação de comunicação deve ser cumprida pelos sócios residentes;*

b) *Pela entidade beneficiária, no caso de entrada de activos, excepto quando não seja residente em território português nem disponha de estabelecimento estável aí situado, caso em que a obrigação deve ser cumprida pela entidade transmitente;*

c) *Pelo sócio residente afectado, nas operações de permuta de partes sociais, ou pela sociedade adquirida quando seja residente em território português.*

2 - *Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 74.º, a sociedade que transfere os elementos patrimoniais, por motivo de fusão ou cisão ou entrada de activos, deve integrar no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º, os seguintes elementos:*

a) *Declaração passada pela sociedade para a qual aqueles elementos são transmitidos de que obedecerá ao disposto no n.º 3 do artigo 74.º;*

b) *Declarações comprovativas, confirmadas e autenticadas pelas autoridades fiscais do outro Estado Membro da União Europeia de que são residentes as outras sociedades intervenientes na operação, de que estas se encontram nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, sempre que nas operações não participem apenas sociedades residentes em território português.*

3 - *No caso referido no n.º 2 do artigo 74.º, além das declarações mencionadas na alínea b) do número anterior, deve a sociedade residente integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º documento passado pelas autoridades fiscais do Estado membro da União Europeia onde se situa o estabelecimento estável em que se declare o imposto que aí seria devido na falta das disposições da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho.*

4 - *A entidade beneficiária ou adquirente deve integrar, no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º:*

a) *As demonstrações financeiras da entidade transmitente ou contribuidora, antes da operação;*

b) *A relação dos elementos patrimoniais adquiridos que tenham sido incorporados na contabilidade por valores diferentes dos aceites para efeitos fiscais na sociedade transmitente, evidenciando ambos os valores, bem como as depreciações e amortizações, provisões, ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e outras correcções de valor registados antes da realização das operações, fazendo ainda o respectivo acompanhamento enquanto não forem alienados, transferidos ou extintos.*

5 - *Para efeitos do artigo 76.º, os sócios das sociedades fundidas ou cindidas devem integrar no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º, uma declaração donde conste a data, identificação da operação realizada e das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respectivas datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, nível percentual da participação detida antes e após a operação de fusão ou cisão.*

6 - *Para efeitos do disposto no artigo 77.º, os sócios da sociedade adquirida devem integrar no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º, os seguintes elementos:*

a) *Declaração donde conste descrição da operação de permuta de partes sociais, data em que se realizou, identificação das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e das partes sociais recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respectivas datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, resultado que seria integrado na base tributável se não fosse aplicado o regime previsto no artigo 77.º e demonstração do seu cálculo;*

b) *Declaração da sociedade adquirente de como, em resultado de permuta de acções, ficou a deter a maioria dos direitos de voto da sociedade adquirida;*

c) *Se for caso disso, declaração comprovativa, confirmada e autenticada pelas respectivas autoridades fiscais de outro Estado membro da União Europeia de que são residentes as entidades intervenientes na operação, de que se encontram verificados os condicionalismos de que a Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, faz depender a sua aplicação e ou de que o sócio é residente desse Estado*

Caso prático

Imagine que a empresa A possuía uma máquina, cujo custo de aquisição foi de € 100.000, e que vinha sendo depreciada à taxa de 10%. No final do 6.º ano, a

empresa A foi incorporada por fusão na empresa B tendo sido identificado como valor de mercado da máquina à data € 80.000 e uma vida útil remanescente de 4 anos.

Identifique os impactos contabilísticos e fiscais desta operação.

Caso prático – resolução

Em termos contabilísticos, a máquina será incorporada nas demonstrações financeiras da empresa B pelo valor de € 80.000, sendo essa a base depreciable para efeitos contabilísticos durante a vida útil remanescente (ou seja, a depreciação contabilística anual será de € 20.000, *i.e.*, € 80.000 ÷ 4).

Por seu lado, para efeitos fiscais, deverá ser mantido o valor depreciable que tinha na sociedade fundida, ou seja, na empresa A. Desta forma, para efeitos fiscais, apenas será dedutível o valor de € 10.000 (€ 100.000 ÷ 10).

Como nota final, importa referir que a entidade beneficiária ou adquirente deve integrar no dossier fiscal a relação dos elementos patrimoniais adquiridos que tenham sido incorporados na contabilidade por valores diferentes dos aceites para efeitos fiscais na sociedade transmitente, evidenciando ambos os valores, bem como as depreciações e amortizações, provisões, ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e outras correcções de valor registados antes da realização das operações, fazendo ainda o respectivo acompanhamento enquanto não forem alienados, transferidos ou extintos (nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 78.º do CIRCS).

7.6 Despesas de investigação

Em termos contabilísticos, prevêem os §§ 53 a 55 da *NCRF 6 – Activos intangíveis* o conceito de despesas de pesquisa:

“53 - Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

54 - Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

55 -- Exemplos de actividades de pesquisa são:

- (a) Actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;*
- (b) A procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;*
- (c) A procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e*
- (d) A formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.”*

Assim, decorre claro dos parágrafos transcritos que as despesas de pesquisa (investigação) deverão ser reconhecidas como um gasto no exercício em que forem incorridas, sem qualquer excepção.

Por outro lado, o § 58 da *NCRF 6 – Activos intangíveis* fornece exemplos de despesas de desenvolvimento:

- “(a) A concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;*
- (b) A concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;*

(c) A concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e

(d) A concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.”

Aquelas despesas deverão ser reconhecidas como um activo “(...) se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

(a) A viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda;

(b) A sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;

(c) A sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;

(d) A forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;

(e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível;

(f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento” (§ 56 da NCRF 6 – Activos intangíveis).

Assim, depreende-se que a fase de desenvolvimento, poderá, mediante o cumprimento de algumas condições, determinar o registo de um activo intangível, caso seja demonstrada a existência de benefícios económicos futuros (de ocorrência provável).

Por seu turno, o enquadramento genérico do tratamento fiscal das amortizações das despesas de investigação está previsto no artigo 16.º do DR 25/2009 que estipula o seguinte:

Activos intangíveis

1 – Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

2 – São amortizáveis os seguintes activos intangíveis:

a) Despesas com projectos de desenvolvimento;

b) Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

3 – Excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis:

a) Trespasses;

b) Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas.

Este artigo estatui o regime fiscal das amortizações dos activos intangíveis que se encontrava previsto no artigo 17.º do DR 2/90.

As despesas de investigação (pesquisa) que, até 31 de Dezembro de 2009, eram tratadas, pela generalidade das empresas, de uma forma agregada com as despesas de desenvolvimento.

Todavia, com a entrada em vigor do novo normativo contabilístico, mais concretamente de acordo com o § 53 da *NCRF 6 – Activos intangíveis*, passou a estar previsto que o “*dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido*”, conforme atrás mencionado.

Desta forma, uma vez que aquelas despesas passaram a ser reconhecidas imediatamente na demonstração de resultados como um gasto do exercício, deixaram de estar previstas no DR 25/2009 por não constituírem activos passíveis de deprecimento.

Refira-se, a título de curiosidade que, de acordo com o § 68 da norma acima citada também as despesas com actividades de arranque e publicidade deverão ser reconhecidas como um gasto na demonstração de resultados do exercício (deixando naturalmente de ser amortizadas).

No que às despesas de desenvolvimento diz respeito, o DR 25/2009 dedica-lhe um artigo específico que regulamenta o regime fiscal das respectivas amortizações.

Artigo 17.º

Projectos de desenvolvimento

1 – As despesas com projectos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas.

2 – Para efeitos do disposto no presente decreto regulamentar, consideram-se despesas com projectos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

3 – Não é aplicável o disposto no n.º 1, nem o referido na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior, aos projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato.

Como se pode constatar mantém-se o tratamento alternativo e facultativo ao regime-regra de amortização fiscal das despesas de desenvolvimento por um período compreendido entre 3 e 5 anos. De facto, nos termos da Tabela II anexa ao DR 25/2009 (código 2470), as despesas de desenvolvimento poderão ser amortizadas por um período que varia entre três anos e 5 anos, conforme refere o n.º 3 do artigo 3.º do DR 25/2009.

De facto, o artigo 3.º do DR 25/2009 vem definir que (com especial destaque para o n.º 3):

Artigo 3.º

Período de vida útil

1 - A vida útil de um elemento do activo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

2 - Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:

a) Período mínimo de vida útil de um elemento do activo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º;

b) Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior.

3 - Exceptuam-se do disposto na alínea b) do número anterior as despesas com projectos de desenvolvimento, cujo período máximo de vida útil é de cinco anos.

Chama-se a atenção para o n.º 2 do artigo 19.º do DR 25/2009 que define despesas de desenvolvimento como “*as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção*”.

Poder-se-á dizer que, em substância, o conceito de despesas de desenvolvimento acolhido para efeitos fiscais não será distinto daquele que prevalece para efeitos contabilísticos.

Por fim, prevê este artigo que o regime nele previsto não é de aplicar aos projectos de desenvolvimento que sejam implementados ao abrigo de um contrato celebrado a pedido de uma terceira entidade.

Caso prático

No ano N foram suportadas despesas no montante de € 100.000 com o desenvolvimento de um medicamento que, em termos contabilísticos, foram capitalizadas. Foi definido um período de vida útil de 5 anos.

Identifique o regime contabilístico aplicável às despesas em causa, bem como as alternativas de regime fiscal aplicáveis ao caso em concreto.

Caso prático – resolução

Os efeitos contabilísticos e fiscais (duas hipóteses possíveis) estão identificados no quadro em baixo.

Exercícios	2010	2011	2012	2013	2014
Hipótese A					
Amortização contabilística	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Amortização fiscal	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Hipótese B					
Amortização contabilística	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Valor a acrescentar na modelo 22		€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Valor a deduzir na modelo 22	€ 80.000				

Refira-se que a hipótese A corresponde ao caso em que as ditas despesas são capitalizadas e amortizadas durante um período de 5 anos. Para efeitos fiscais, é acolhido o respectivo tratamento contabilístico.

Em alternativa, a hipótese B corresponde ao caso em que as despesas de desenvolvimento são igualmente capitalizadas e amortizadas por um período de 5 exercícios, mas para efeitos fiscais o gasto é dedutível integralmente no exercício N. Para o efeito, é efectuada uma dedução na modelo 22 de € 80.000 no exercício N e, posteriormente, deverá ser acrescida a amortização que for reconhecida contabilisticamente, ou seja, € 20.000 em cada um dos exercícios de N+1 a N+4.

7.7 Activos reavaliados

Esta matéria vem tratada no artigo 15.º do DR 25/2009, o qual se transcreve em seguida:

Artigo 15.º

Depreciações de bens reavaliados

1 – O regime de aceitação como gastos das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal é o mencionado na mesma, com as adaptações resultantes do presente decreto regulamentar, aplicando-se aos bens reavaliados nos termos da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, o regime previsto no n.º 2 do artigo 5.º

2 – Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:

a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações;

b) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, a parte do valor depreciable dos bens que tenham sofrido desvalorizações excepcionais nos termos do artigo 38.º do Código do IRC que corresponda à reavaliação efectuada.

3 – Exceptuam-se do disposto no número anterior as reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril, desde que efectuadas nos termos previstos nessa legislação e, na parte aplicável, com observância das disposições do presente decreto regulamentar, caso em que o aumento das depreciações resultante da reavaliação é aceite na totalidade como gasto.

Em rigor este regime não é distinto do existente na vigência do DR 2/90.

Como ideia principal, importa salientar que, caso não esteja previsto um regime distinto no diploma que regula a própria reavaliação legal, não será aceite para efeitos fiscais 40% do aumento da depreciação.

Por outro lado, caso seja reconhecida uma desvalorização extraordinária, tal como definida no artigo 35.º do CIRC, a mesma não será dedutível na parte que corresponda à parte reavaliada.

Como nota final, relativa à transição para o novo normativo contabilístico.

Em sede desta análise, importa referir que o § 10 da NCRF 1 – *Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro* remete para o ponto 17 da IFRS 1 – *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* que refere que “um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:

a) justo valor; ou

b) custo ou custo depreciado segundo as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico”.

Assim, ainda que na transição contabilística para o novo normativo, seja tomado como custo considerado o valor reavaliado ao abrigo do normativo contabilístico revogado, o tratamento fiscal que vinha sendo seguido não deverá ser descontinuado.

Caso prático

Determinado equipamento industrial, com uma vida útil de 10 anos, foi reavaliado no passado ao abrigo de um diploma legal.

No decurso do ano de 2011 foi aceite uma desvalorização extraordinária daquele activo pelo seu valor total.

Pretende-se que identifique o montante da imparidade que será dedutível para efeitos fiscais.

	Valor histórico	Valor em balanço revalorizado
Valor do activo	€ 10.000	€ 15.000
Depreciações acumuladas	€ 4.000	€ 6.000

Caso prático – resolução

De acordo com os valores apresentados, a imparidade realizada contabilisticamente será de € 9.000 (€ 15.000 – € 6.000).

Todavia, dado que, atendendo aos valores históricos, a perda seria apenas de € 6.000 (€ 10.000 – € 4.000), a perda fiscal estaria limitada a este montante.

8. Impostos diferidos

Esta matéria vem tratada na NCRF 25 – *Impostos diferidos*, a qual refere no seu § 1 os objectivos da mesma:

1 - O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e em especial no que respeita a:

(a) Recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e

Em termos genéricos, pretende-se reflectir contabilisticamente o efeito de mais ou menos impostos a pagar no futuro como consequência de situações referentes ao exercício presente.

Para efeitos desta análise, salientam-se os seguintes conceitos:

Base fiscal de um activo: é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo é igual à sua quantia escriturada.

Imposto corrente: é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período.

Passivos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Activos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- (a) Diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) Reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- (c) Reporte de créditos tributáveis não utilizados.

Por regra, a base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer rendimentos tributáveis, quando ela recupere a quantia escriturada do activo (por venda ou depreciação/amortização).

Todavia, “*um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:*

- (a) O reconhecimento inicial do goodwill, ou:
- (b) O reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - (i) *Não seja uma concentração de actividades empresariais; e*
 - (ii) *Não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal). ”*

Chama-se a atenção para o facto de alguns activos poderem ser mensurados pelo justo valor ou valor revalorizado – Activos Fixos Tangíveis, Activos Intangíveis, Instrumentos Financeiros e Propriedades de Investimento – cuja relevância fiscal foi desenvolvida atrás neste manual.

A revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente, a base fiscal do activo não é ajustada. Contudo, dado que as depreciações/amortizações ou valor de venda do referido activo relevantes para efeitos fiscais serão distintos dos contabilísticos haverá lugar a um passivo ou activo por impostos diferidos.

Em termos genéricos, o reconhecimento de um activo ou passivo por imposto diferido depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo:

1. Numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso acima do custo da concentração do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida;
2. Se a transacção afectar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados;
3. O imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com itens que sejam

creditados ou debitados, no mesmo ou num diferente período, directamente ao capital próprio.

Por fim, o valor dos activos e passivos por impostos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais que estejam aprovadas à data do balanço. Assim, olhando ao sistema fiscal português, e atendendo ao imposto diferido que possa ser apurado pelas depreciações e amortizações, importa atender aos seguintes aspectos:

- a) Taxa nominal de IRC, a qual é, na generalidade dos casos, de 25%;
- b) Derrama municipal, cuja taxa poderá variar entre 0% e 1,5% do lucro tributável;
- c) Derrama estadual, cuja taxa é de 3% ou 5%, em função do lucro tributável apurado (cf. artigo 87.º-A do CIRC).

Assim, deverá ser estimada a taxa média de tributação expectável de ser aplicada no período em que se espera que o imposto diferido reverta.

Caso prático

Determinado equipamento industrial, com uma vida útil de 10 anos, foi revalorizado com base no justo valor, nos termos em baixo descritos:

	Valor em balanço antes da revalorização	Revalorização	Valor em balanço após revalorização
Valor do activo bruto	€ 10.000	€ 5.000	€ 15.000
Depreciações acumuladas	€ 4.000	€ 2.000	€ 6.000

- a) Identifique os impactos contabilísticos no momento da revalorização.
- b) Efectue o lançamento do imposto do exercício, assumindo um resultado antes de imposto de € 30.000. Assuma para o efeito uma taxa de tributação de 26,5%

(e essa mesma taxa para o momento da reversão do passivo por imposto diferido).

Caso prático – Resolução

Os lançamentos a efectuar serão os seguintes:

a) Impactos contabilísticos no momento da revalorização

O valor do activo fixo tangível reflecte o aumento do valor do activo bruto (€ 5.000) deduzido do aumento do valor das depreciações acumuladas (€ 2.000)

Activo tangível – Db : € 3.000

Excedente de revalorização – Cr: € 3.000

Excedente de revalorização – Db: € 795

Passivo por imposto diferido – Cr: € 795 (26,5% × € 3.000)

b) Lançamento do imposto do exercício

RAI: 30.000

Depreciações não aceites: € 500 (€ 3.000 ÷ 6)

Colecta: € 8.083 (€ 30.500 × 26,5%)

Imposto do exercício (corrente) – Db : € 8.083

Estado – Cr: € 8.083

Imposto do exercício (diferido) – Cr: € 133

Passivo por imposto diferido – Db: € 133

Caso prático

Considere a mesma situação do caso anterior, mas admita que a revalorização tenha sido efectuada ao abrigo de um diploma legal.

Caso prático – resolução

Os lançamentos a efectuar serão os seguintes:

a) Impactos contabilísticos no momento da revalorização

O valor do activo fixo tangível reflecte o aumento do valor do activo bruto (€ 5.000) deduzido do aumento do valor das depreciações acumuladas (€ 2.000)

Activo tangível – Db : € 3.000

Excedente de revalorização – Cr: € 3.000

Excedente de revalorização – Db: € 318

Passivo por imposto diferido – Cr: € 318 ($26,5\% \times 40\% \times € 3.000$)

b) Lançamento do imposto do exercício

RAI: 30.000

Depreciações não aceites: € 200 ($€ 3.000 \times 40\% \div 6$)

Colecta: € 8.003 ($€ 30.200 \times 26,5\%$)

Imposto do exercício (corrente) – Db : € 8.003

Estado – Cr: € 8.003

Imposto do exercício (diferido) – Cr: € 53

Passivo por imposto diferido – Db: € 53

BIBLIOGRAFIA

VASCONCELOS, André Alpoim, PINTO, Cristina, *Regime fiscal das depreciações e amortizações*, Areal Editores, Porto, 2011

PINHEIRO PINTO, José Alberto, *Tratamento Contabilístico e Fiscal do Imobilizado*, Areal Editores, Porto, Fevereiro 2005

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, *Regime Fiscal das Reintegrações e Amortizações*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1989

RODRIGUES, João, *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto Editora, Porto, Setembro 2009

Normas Internacional de Relato Financeiro, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2009

QUINTINO FERREIRA, Henrique, *Reintegrações e Amortizações do Activo Imobilizado das Empresas para Efeitos de IRS e IRC*, Editora Rei dos Livros, 4ª Edição, Lisboa, 1997

SITES:

Accounting Standards Board – www.accountancyfoundation.com/asb;

Comissão de Normalização Contabilística – <http://www.cnc.min-financas.pt>;

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – www.otoc.pt.