



Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações

(artº 29 a 34, CIRC e DR 25/2009, de 14 de setembro)

Tratamento Fiscal dos Subsídios

(artº 20, nº 1, j), CIRC e artº 22, CIRC)

Locação Financeira

(artº 25, CIRC)

Revalorizações



Encargos fiscalmente dedutíveis (artº 23, nº 2, g), CIRC)

Serão considerados gastos aceites fiscalmente:

- os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC

Em 2013: os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora

Depreciações e amortizações



Ativo Fixo

- bens que detenham um carácter de permanência na empresa
- e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso da atividade normal da empresa

Classe 4 - Investimentos

- 41 - Investimentos financeiros
- 42 - Propriedades de investimento (428 Depreciações acumuladas)
- 43 - Ativos fixos tangíveis (438 Depreciações acumuladas) NCRF 7
- 44 - Ativos intangíveis (448 Amortizações acumuladas)
- 45 - Investimentos e curso
- 46 - Ativos não correntes detidos para venda NCRF 8



Valorimetria de Entrada

● Princípio do Custo Histórico

- **Custo de Aquisição** (valor da fatura do fornecedor e despesas diretas de compra)
- **Custo de Produção** (nível e técnica de custeio aplicados aos demais bens produzidos)

● Englobamento no Custo de Aquisição ou de Produção

- **Despesas de Instalação e Montagem**
(despesas diretas indispensáveis para que os bens possam cumprir a sua finalidade)
- **Outro tipo de despesas associadas à aquisição de certos ativos**
(IMT, escrituras e registos e IVA suportado não dedutível) (artº 2, nº 4, DR 25/2009)
- **Despesas Financeiras**
(suportadas no período que antecede a entrada em funcionamento dos bens - superior a 1 ano) (artº 2, nº 5, DR 25/2009)



Depreciação

A depreciação é a imputação sistemática de quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil

[em gastos com depreciações e amortizações de ativos fixos tangíveis (642) e depreciações acumuladas de ativos fixos tangíveis (438)]

A depreciação inicia-se quando o ativo está disponível para uso

A depreciação cessa quando o ativo é:

- classificado como detido para venda
- desreconhecido



Depreciação (Quantia Depreciável)

Quantia depreciável

- o custo do ativo menos o seu valor residual

(artº 3, nº 1, DR 25/2009)

Valor residual

- preço de venda estimado após a dedução dos custos de vender
- se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no fim da sua vida útil



Depreciação (alteração de estimativas)

Pelo menos no final de cada período

- a vida útil
- o método de cálculo da depreciação
- o valor residual

Deverão ser revistos

E se se fizerem alterações

- estas deverão ser tratadas como alterações de estimativas (NCRF 4)



Depreciação (artº 31, CIRC)

Método da linha reta

- quota anual de depreciações ou amortizações que pode ser aceite como gasto do período de tributação

Determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no DR 25/2009, aos seguintes valores:

- Custo de aquisição ou de produção
- Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal
- Valor de mercado à data de abertura da escrita, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção



Depreciações e Amortizações (artº 29, CIRC)

Aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deperecimento:

- **Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis**
- **Ativos biológicos que não sejam consumíveis**
- **Propriedades de Investimento**

Contabilizadas ao custo histórico que, com caráter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo (artº 1, nº 1, DR 25/2009)



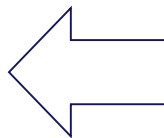
Depreciações e Amortizações (artº 29, CIRC)

Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Autoridade Tributária, os elementos do ativo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização

Pelo § 55 da NCRF 7

A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso (quando este estiver na localização e condição para que seja capaz de operar na forma pretendida)

- Passagem do tempo
- Utilização



Depreciação e Amortização

*Exceção:
os terrenos*



Cálculo das depreciações (artº 30, CIRC)

O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra pelo método da linha reta

Os sujeitos passivos podem, no entanto, optar pelo método das quotas decrescentes relativamente aos ativos fixos tangíveis que:

- Não tenham sido adquiridos em estado de uso
- Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, mobiliário e equipamentos sociais (artº 4, nº 1 e 2, DR 25/2009)



Métodos de Depreciação e Amortização (SNC)

O método de depreciação deve refletir a forma como os benefícios económicos futuros são usados pela empresa

Tipos de Métodos:

■ Na base do Tempo:

- Em Linha Reta (quotas constantes)
- Quotas Decrescentes (degressivas)

■ Na base do uso físico do ativo:

- Com base nas unidades que produz
- Com base no número de horas que trabalha



Depreciação - Vida Útil

Período durante o qual a entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção que uma entidade espera obter do ativo

A vida útil depende de fatores de:

Ordem física:

- deterioração, uso físico, decadência, etc

Ordem económica:

- Inadequado
(quando a dimensão de uma fábrica se torna insuficiente para as necessidades produtivas da empresa)
- Ineficiente (substituição de um computador por outro com mais memória)
- Obsoleto



Depreciação de ativos complexos

Identificar os elementos que compõem os Ativos Fixos Tangíveis no caso de ativos complexos

- grandes componentes que requerem substituição em intervalos regulares
- devem ser contabilizados separadamente e depreciados ao longo da sua vida útil
- substituição e renovação é capitalizada

NCRF 7



Depreciações e Amortizações (EXEMPLO)

A empresa ABC, SA, adquiriu em 2014 um forno de altas temperaturas por 60.000 € com uma vida útil de 15 anos e valor residual de 5.000 €

O forno necessita substituir os tijolos refratários a cada 5 anos ao custo de 10.000 €

A empresa deve depreciar durante 5 anos a quantia de 10.000 €, o que dá uma depreciação de 2.000 € por ano e depreciar o restante do forno, abatido do seu valor residual em 15 anos, o que dá a quantia de:

- $(60.000 - 5.000 - 10.000) \div 15 = 3.000 \text{ €}$

No 5º ano, quando os tijolos forem substituídos, é anulada do custo do ativo e das depreciações acumuladas, a quantia de 10.000 €, e o custo dos novos tijolos é capitalizado e depreciado durante a sua vida útil de 5 anos



Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

Casos	Métodos	Condições
Geral	Linha Reta	-
Opção	Quotas Degressivas	Exceto elementos adquiridos em estado de uso, edifícios, viaturas ligeiras de passageiros e mistas, mobiliário e equipamentos sociais
Exceção	Outros	Quando a natureza de deperecimento ou a atividade económica da empresa o justifique, após prévio reconhecimento da AT

- Quotas anuais
- Quotas em duodécimos

- Quotas aceleradas



Depreciações e Amortizações (artº 30, nº 3, CIRC)

Podem ainda ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes

- desde que, mediante requerimento
- seja obtidos o reconhecimento prévio da Autoridade Tributária
- salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista no artº 31, CIRC

(artº 4, nº 3, DR 25/2009)



Taxas de depreciação e amortização

As que constam nas Tabelas anexas ao DR 25/2009:

Taxas máximas	Período mínimo de vida útil
 Taxas mínimas	 Período máximo de vida útil
50% das máximas	$2 \times$ período mínimo

Taxas máximas

(Tabelas anexas ao DR 25/2009, de 14 de Setembro)

- Tabela I - Taxas Específicas
- Tabela II - Taxas Genéricas

Não impedida a alteração das
taxas de um período para outro



Períodos de Vida Útil de Depreciação

Vida Útil Mínima: $100\% \div \text{Taxa Máxima de Depreciação}$

Vida Útil Máxima: $100\% \div \text{Taxa Mínima de Depreciação}$

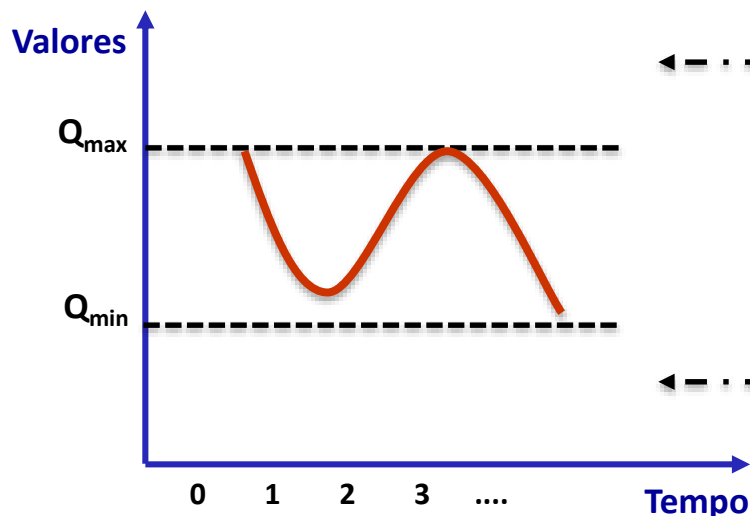
Período de Utilidade Esperada

- Bens adquiridos em estado de uso
- Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita
- Grandes reparações e beneficiações
- Obras em edifícios alheios



Método da Linha Reta

Taxa de depreciação	ε	[Taxa Mínima ; Taxa Máxima]
Quota de depreciação	ε	[Quota Mínima ; Quota Máxima]
Período de vida útil	ε	[Vida Mínima ; Vida Máxima]



Superior à Quota Máxima

Não Aceite

Pode ser deduzido no futuro
Ativo por impostos diferidos

Inferior à Quota Mínima

Quotas Perdidas

Vão ser tributadas no futuro
Passivo por impostos diferidos



Método da Linha Reta (EXEMPLO)

Quotas Perdidas e Quotas Excessivas

Aquisição de bem do ativo fixo tangível no ano 1: 100.000 €

Taxa de depreciação = 20% (DR 25/2009)

■ taxa de depreciação	ε	[10% ; 20%]
■ período de vida útil	ε	[5 ; 10] anos
■ quota de depreciação	ε	[10.000 € ; 20.000 €]

No último período não são geradas quotas perdidas

Possível a comunicação à AT, até ao termo do período de tributação, identificando as quotas a praticar e as razões (artº 31-A, nº 5, CIRC)



Quotas perdidas

Ano	Taxa Depreciação	Depreciação Contabilística	Limite (Fiscal)	Aceite (Fiscal)	Quadro 07 Mod. 22
1	20%	20.000	20.000	20.000	
2	6%	6.000	10.000	6.000	(*)
3	20%	20.000	20.000	20.000	
4	20%	20.000	20.000	20.000	
5	20%	20.000	15.000	20.000	
6	14%	14.000	10.000	10.000	(*) +4.000
Total	100%	100.000		96.000	4.000

(*) Quota perdida no período, reflete-se no final da vida útil (Quota Ano 2 < Limite Mínimo)



Quotas excessivas

A dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações deixa de estar dependente da respetiva contabilização como gasto no mesmo período de tributação (artº 20, DR 25/2009)

- passando a permitir-se que as mesmas sejam também aceites quando tenham sido contabilizadas como gastos nos períodos de tributação anteriores
- desde que, não fossem dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas

Quotas perdidas: não aplicável aos elementos do ativo que sejam reclassificados como ativos não correntes detidos para venda (artº 31-A, nº 6, CIRC)



Quotas em excesso e quotas perdidas

Valor de aquisição: 110.000 €

Valor residual: 10.000 €

Taxa de depreciação máxima: 20%

Taxa mínima: 10%

Aplicação do artº 20, DR 25/2009

Ano	Taxa Depreciação	Depreciação Contabilística	Limite (Fiscal)	Aceite (Fiscal)	Quadro 07 Mod. 22
1	20%	20.000	20.000	20.000	
2	7%	7.000	10.000	7.000	(Q _p)
3	30%	30.000	20.000	20.000	+10.000
4	12%	12.000	20.000	20.000	-8.000
5	15%	15.000	17.000	17.000	-2.000
6	16%	16.000	13.000	13.000	+3.000
Total	100%	100.000		(Q _p) 97.000	3.000



Quotas Degressivas (artº 31, CIRC e artº 6, DR 25/2009)

A quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação

Determina-se aplicando aos valores, que ainda não tenham sido depreciados, as taxas de depreciação, corrigidas por coeficientes:

- **1,5** se o período da vida útil é inferior a 5 anos
- **2** se o período da vida útil do elemento é de 5 ou 6 anos
- **2,5** se o período de vida útil do elementos é superior a 6 anos



Método das Quotas Degressivas

Objetivo

- incentivo ao investimento que lhe está associado

Taxa corrigida aplicada no 1º ano ao valor inicial do fixo e nos seguintes ao valor residual

Se quota anual inferior ao valor que se obtém dividindo o valor residual pelo número de anos que faltam para completar o período de vida útil do elemento

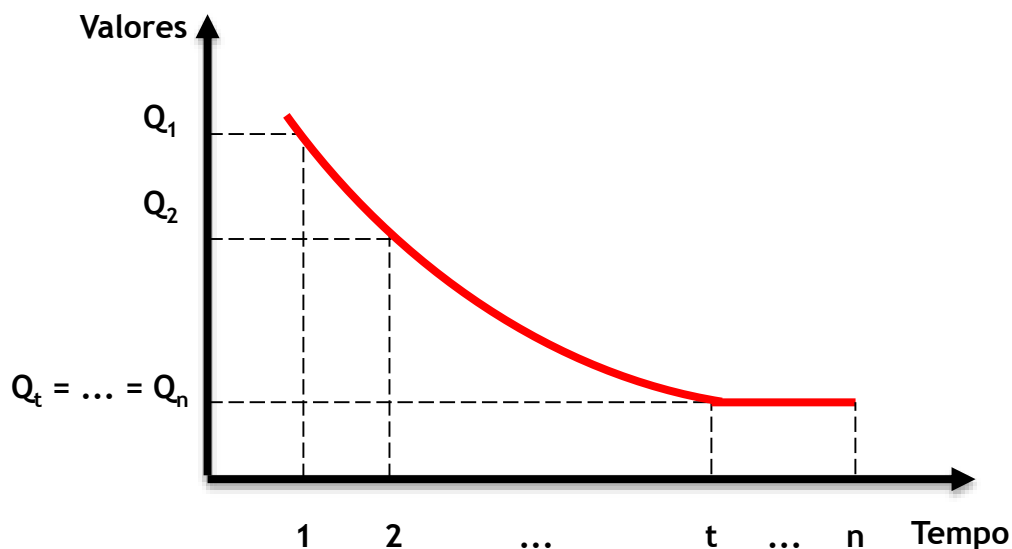
- contabilizar nos últimos anos uma depreciação constante igual ao valor obtido por aquela divisão, respeitando a quota mínima



Método das Quotas Degressivas

Quotas decrescentes em progressão
geométrica seguida de quotas em linha reta

Anos de mudança para o método da Linha
Reta, relativamente às taxas mais
frequentemente utilizadas



n	k	Ano da mudança (t)
3	50%	2
4	37,5%	3
5	40%	4
6	33,33%	5
7	35,7%	5
8	31,25%	6
10	25%	8
12	20,83%	9



Método das Quotas Degressivas (EXEMPLO)

A empresa X, LD^a depreciou um bem que adquiriu no ano 1 por 100.000 €, cuja taxa (DR 25/2009) era de 25%, pelo Método das Quotas Degressivas

Taxa a aplicar: $25\% \times 1,5 = 37,5\%$

Ano	Taxa	VLC	Depreciação Aceite	Quota Decrescente	VLC ÷ N	Quota Mínima
1	37,5%	100.000	37.500	37.500	25.000	12.500
2	37,5%	62.500	23.438	23.438	20.833	12.500
3	37,5%	39.063	19.531	14.648	19.531	12.500
4	37,5%	19.531	19.531	7.324	19.531	12.500
Total			100.000			



Método das Quotas Degressivas

Não é aplicável a:

- Elementos adquiridos em estado de uso
- Edifícios
- Viaturas ligeiras de passageiros

(salvo se afetas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal da empresa)

■ **Mobiliário e equipamentos sociais**



Método das Quotas Degressivas (EXEMPLO)

Quotas Degressivas

Numa empresa de construção civil, adquiriram-se andaimes metálicos por 10.000 €

Pela Tabela I, Divisão IV, Código 1150 (andaimes metálicos), a taxa de depreciação a utilizar é de 14,28%

■ o período de vida útil mínimo é de: $100\% \div 14,28\% = 7$ anos

O coeficiente é de 2,5 (> 6 anos)

- Quota Degressiva = Coeficiente $\times$ Taxa DR 25/2009 $\times$ Base Cálculo = 35,7% $\times$ Base Cálculo
- O ano de mudança é o 5, passando a Quotas em Linha Reta a partir do 5º ano



Método das Quotas Degressivas (EXEMPLO)

Ano	Quotas Decrescentes (1)	VLC ÷ N° anos (2)	Quota Mínima (3)	Depreciação do Período	Valor Contabilístico
1	$10.000,00 \times 14,28 \times 2,5 = 3.570,00$	$10.000,00 \div 7 = 1.428,57$	$10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	3.570,00	6.430,00
2	$6.430,00 \times 14,28\% \times 2,5 = 2.295,51$	$6.430,00 \div 6 = 1.071,67$	$10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	2.295,51	4.134,49
3	$4.134,49 \times 14,28\% \times 2,5 = 1.476,01$	$4.134,49 \div 5 = 826,90$	$10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	1.476,01	2.658,48
4	$2.658,48 \times 14,28\% \times 2,5 = 949,08$	$2.658,48 \div 4 = 664,62$	$10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	949,08	1.709,40
5	$1.709,40 \times 14,28\% \times 2,5 = 610,26$	$1.709,40 \div 3 = 569,80$	$10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	714,00	995,40
6	$995,40 \times 14,28\% \times 2,5 = 355,36$	$995,40 \div 2 = 497,70$	$10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	714,00	281,40
7	-	$281,40 \div 1 = 281,40$	-	281,40	0,00
			Total	10.000,00	



Método das Quotas Degressivas

Valor máximo de depreciação do período aceite

O maior dos seguintes valores:

- (1) Quota degressiva
- (2) Rácio: $\text{valor contabilístico} \div \text{n}^\circ \text{ de anos que resta de vida útil}$
- (3) Quota mínima permitida

No último ano deprecia-se o remanescente, que deverá corresponder ao valor contabilístico do bem no último período de depreciação

- no último ano não são geradas quotas perdidas



Regime de Depreciações por Duodécimos

Correspondente ao número de meses contados:

- Desde o mês do ano em que entra em funcionamento
- Até ao mês anterior do ano da transmissão, inutilização ou termo da vida útil

Exemplo

Máquina adquirida em Outubro do ano N, por 10.000 e taxa de depreciação = 25%

- Quotas em Linha Reta:
 - Depreciação dos anos N a N+3 = $10.000 \times 25\% = 2.500 \text{ €}$
- Em duodécimos:
 - Depreciação do ano N = $3/12 \times 2.500 = 625 \text{ €}$
 - Depreciação dos anos N+1 a N+3 = $10.000 \times 25\% = 2.500 \text{ €}$
 - Depreciação do ano N+4 = $9/12 \times 2.500 = 1.875 \text{ €}$



Regime de Depreciações por Duodécimos

Exemplo

Ano	Taxa Depreciação	Quotas em Linha Reta		Quotas Degressivas	
		Anual	Anual em Duodécimos	Anual	Anual em Duodécimos
1	25%	2.500	625	3.750	937
2	25%	2.500	2.500	2.344	3.399
3	25%	2.500	2.500	1.953	2.246
4	25%	2.500	2.500	1.953	1.953
5	-	-	1.875	-	1.465
Total	100%	10.000	10.000	10.000	10.000



Regime de Depreciações Aceleradas

Elementos sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal

- **Laboração em 2 turnos → quota acrescida de 25%**
- **Laboração em 3 turnos → quota acrescida de 50%**

Não se aplica a edifícios

No Método das Quotas Degressivas, o acréscimo não se aplica no 1º ano

Artº 9, DR 25/2009



Regime de Depreciações Aceleradas

Exemplo

Quotas Degressivas - Depreciações Aceleradas

Numa empresa fabril, adquiriu-se uma máquina industrial pelo valor de 10.000 €, a depreciar à taxa do DR 25/2009 de 20%

O período de vida útil é de: $100\% \div 20\% = 5$ anos

O coeficiente é de 2 (= 5 anos)

A máquina vai ser sujeita a desgaste anormal

Quais as depreciações aceites se a máquina laborar em 2 e em 3 turnos ?



Regime de Depreciações Aceleradas

Ano	Quotas Decrescentes	VC / nº anos	Quota Mínima	Depreciação do Período	Valor Contabilístico
1	$10.000 \times 20\% \times 2 = 4.000$	$10.000 \div 5 = 2.000$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	4.000	6.000
2	$6.000 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 3.000$	$6.000 \div 4 = 1.500$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	3.000	3.000
3	$3.000 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 1.500$	$3000 \div 3 = 1.000$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	1.500	1.500
4	$1.500 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 750$	$1.500 \div 2 = 750$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	1.000	500
5	$500 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 250$	$500 \div 1 = 500$		500	0
2 Turnos			TOTAL	10.000	



Regime de Depreciações Aceleradas

Ano	Quotas Decrescentes	VC / nº anos	Quota Mínima	Depreciação do Período	Valor Contabilístico
1	$10.000 \times 20\% \times 2 = 4.000$	$10.000 \div 5 = 2.000$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	4.000	6.000
2	$6.000 \times 20\% \times 2 \times 1,5 = 3.600$	$6.000 \div 4 = 1.500$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	3.600	2.400
3	$2.400 \times 20\% \times 2 \times 1,5 = 1.440$	$2.400 \div 3 = 800$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	1.440	960
4	$960 \times 20\% \times 2 \times 1,5 = 576$	$960 \div 2 = 480$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	960	0
5				0	0
3 Turnos			TOTAL	10.000	



Elementos de reduzido valor (artº 33, CIRC)

Relativamente a elementos do ativo sujeitos a depreciação cujos custos unitários não ultrapassem **1.000 €**

- aceite a dedução, no período de tributação do respetivo custo de aquisição ou de produção
- excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo
- depreciação em 1 período

artº 19, DR 25/2009



Gastos subsequentes

Os custos de reparação e manutenção deverão ser reconhecidos como um gasto

Os custos que deverão ser capitalizados são:

- **Adições ao ativo**
- **Recolocação ou melhorias de componentes de um ativo**
- **Inspeções importantes que sejam regulares**



Depreciações não aceites (artº 34, CIRC)

Não são aceites como gastos:

- depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deperecimento
- depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento
 - 25% do valor global do imóvel
- as depreciações e amortizações
 - que excedam os limites estabelecidos
 - praticadas para além do máximo de vida útil



Depreciações não aceites (artº 34, CIRC)

Não são aceites como gastos:

- as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros
 - na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente a 40.000 €, 30.000 € ou 25.000 €
- bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados
- desde que tais bens não estejam afetos à exploração de serviço público de transporte ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo



Depreciações de imóveis (EXEMPLO)

Uma empresa adquiriu no ano N uma loja comercial onde exerce a sua atividade, por 230.000 € + IMT à taxa de 6,5% + Registos e Escritura 5.050 €

- Método da Linha Reta (obrigatório)
- Taxa de amortização = 2% (Tabela II - Cód. 2015 - DR 25/2009)

Registo da aquisição:

- Valor da aquisição: $230.000 + 230.000 \times 6,5\% + 5.050 = 250.000 \text{ €}$
 - D/431 - Terrenos e recursos naturais : 62.500 € (250.000 × 25%)
 - D/432 - Edifícios e outras construções : 187.500 € (250.000 × 75%)
 - C/12/271: 250.000 €



Depreciações de imóveis (EXEMPLO)

Depreciação dos períodos

● $187.500 \times 2\% = 3.750 \text{ €}$

■ D/642: 3.750 €

■ C/438: 3.750 €

Caso não seja evidenciado separadamente na contabilidade

- a parte do valor dos imóveis correspondente ao terreno
- transfere-se essa exigência para o processo de documentação fiscal

● Durante 50 anos

■ no final dos 50 anos, o valor líquido contabilístico corresponde ao valor do terreno (62.500 €)

■ o valor do terreno pode ser outro, desde que existam documentos comprovativos da aquisição



Depreciações de imóveis (EXEMPLO)

Alternativa

■ D/ 431 - Terrenos :	57.500 €		
■ D/ 432: Edifícios	172.500 €	■ D/ 6812/3: Impostos ...	20.000 €
■ C/ 12/271	230.000 €	■ C/ 12	20.000 €

Depreciação anual:

$$230.000 \times 75\% \times 2\% = 3.450 \text{ €}$$

■ D/642:	3.450 €
■ C/438:	3.450 €

Aceite fiscalmente

Aceite fiscalmente no 1º ano:

- $20.000 \times 75\% \times 2\% = 300 \text{ €}$

Acresce no 1º ano:

- $20.000 - 20.000 \times 75\% \times 2\% = 19.700 \text{ €}$

Nos 49 anos seguintes:

- Abate 300 €



Depreciações de bens adquiridos em estado de uso

Exemplo

A, Ld^a adquiriu no ano N uma máquina em estado de uso por 10.000 €

- máquina adquirida como nova em N-3 pela empresa agora vendedora V, SA

A taxa de depreciação dessa máquina (DR 25/2009) é de 20%

Qual a depreciação a praticar na empresa A, Ld^a ?

Método da Linha Reta (obrigatório)

Vida útil da Máquina $\in [5 ; 10]$ anos

Em V, SA: $MVF = 10.000 - (VA - AA) \times CCM$ (Rendimento Fiscal)



Depreciações de bens adquiridos em estado de uso

Em A, Ld^a:

- Período Utilidade Esperada Mínimo = Vida Útil Mínima - Anos Decorridos =
 $5 - 3 = 2$ anos (pode depreciar em 2 anos ou mais)
 - artº 5, nº 4, DR 25/2009: Vida útil da Máquina $\in [2 ; n]$ anos
- Taxa de depreciação = $100\% \div 2 = 50\%$
- Depreciação dos períodos ($10.000 \times 50\% = 5.000 \text{ €}$)
 - D/ 642: 5.000 €
 - C/ 438: 5.000 €

}

Durante 2 períodos

Se adquirida em N-5:

- Depreciação de um único período ($10.000 \times 100\% = 10.000 \text{ €}$)



Depreciações de viatura ligeira de passageiros

Exemplo

X,Ld^a, adquiriu no ano 2012 uma viatura ligeira de passageiros por 40.000 € para o ativo fixo tangível

- Método da Linha Reta (obrigatório)
- Taxa de depreciação = 25% (Tabela II - Cód. 2375 - DR 25/2009)

Registo da aquisição:

- D/ 434: 40.000 €
- C/ 12/271: 40.000 €



Depreciações de viatura ligeira de passageiros

Depreciação dos períodos: $(50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €})$

▪ D/ 642: 10.000 €

▪ C/ 438: 10.000 €

Durante 4 períodos

Valor máximo de depreciação aceite:

■ (2012 a 2015) $25.000 \times 25\% = 6.250 \text{ €}$

Depreciação não aceite: $10.000 - 6.250 = 3.750 \text{ €}$

■ acresce no Q 07 da Modelo 22 de cada um dos 4 anos : **3.750 €**

... e Tributação Autónoma em 2014 e 2015 (artº 88, nº 3, CIRC): $10.000 \times 35\% = 3.500 \text{ €}$

Se prejuízo fiscal no período (artº 88, nº 14, CIRC): $10.000 \times 45\% = 4.500 \text{ €}$



Depreciações em obras em edifícios alheios

Obras em edifícios alheios (artº 5, nº 5, b), DR 25/2009)

- as que, tendo sido realizadas em edifícios de propriedade alheia e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental

Podem ser depreciáveis, devendo ser aplicadas taxas calculadas com base no período de utilidade esperada

- o qual poderá ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objetivamente deveria ter sido estimado

Deverão ser evidenciadas na contabilidade, numa subconta indicativa de que se tratam de obras em edifícios alheios



Desreconhecimento

Um ativo fixo tangível deve ser desreconhecido quando for vendido ou quando ele não gerar mais benefícios económicos futuros pelo uso ou venda

O desreconhecimento de um ativo fixo tangível implica o reconhecimento

- de uma perda (outros gastos e perdas em investimentos não financeiros (687))
- ou de um ganho (outros rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros (787))

A apresentar na demonstração dos resultados



Abate, desmantelamento ou inutilização (artº 31-B, CIRC)

Quando o bem do ativo fixo deixa de integrar o património da empresa, mas sem que exista uma contrapartida financeira (sinistros ou obsolescência), efetua-se o abate, podendo resultar

- perda por imparidade:
se o elemento abatido tiver valor contabilístico (registo da perda na conta 6873 - Abates)
- um resultado nulo: se o elemento abatido não tiver valor contabilístico

Frequente o abate de bens do ativo fixo em 31 de Dezembro

Auto de destruição ou inutilização dos bens objeto de abate, testemunhado por pessoas estranhas (2), identificando o local, o dia e a hora do abate

Prévia comunicação desses fatos, à Direção de Finanças competente (15 dias antes), para elidir a presunção do artº 86, CIVA



Amortizações do ativo intangível

Elementos do ativo intangível são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, se tiverem uma vigência temporal limitada

- projetos de desenvolvimento
- elementos da propriedade industrial
 - patentes, marcas, alvarás, processos de fabrico, modelos ou de outros direitos assinalados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo

Não são amortizáveis

- trespasse
- elementos da propriedade industrial se não se verificarem as condições



Amortizações do ativo intangível

Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (artº 45-A, CIRC)

- aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo
 - Elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada
 - O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais
Não aplicável ao goodwill respeitante a participações sociais



Despesas com projetos de desenvolvimento

Podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas (artº 32, CIRC)

- não aplicável aos projetos de desenvolvimento efetuados para outrem mediante contrato

Consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento

- as realizadas pelo sujeito passivo através de 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



Abates no ativo intangível

Elementos do ativo intangível totalmente amortizados

- se tem inerente algum direito ou valor realizável, ou seja, existe a possibilidade futura de o mesmo ser alienado, não deve ser abatido
- se tal facto não se verificar, os elementos do ativo intangível devem ser anulados no período seguinte ao da sua completa amortização
 - creditando a conta 44 - Ativos intangíveis, por débito da conta 448 - Amortizações acumuladas
 - não necessário efetuar qualquer “Auto de Abate”



Ativo intangível (EXEMPLO)

Uma empresa farmacêutica suportou no ano N os seguintes encargos:

- Campanha publicitária: 20.000 €
- Aquisição do direito de uso de uma marca por 5 anos: 30.000 €
- Pesquisa de um medicamento eficaz para a gripe A: 5.000 €

Refira qual o montante que podia considerar como gasto fiscal no ano N, face ao Código do IRC e legislação complementar

- Campanha publicitária: 20.000 €
- Aquisição de direito de uso de marca ($30.000 \times 20\%$): 6.000 €
- Pesquisa de novo medicamento: 5.000 €

Total dos encargos aceites no ano N: 31.000 €



Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (artº 45-A, CIRC)

Os ativos intangíveis que não tenham período de vida útil definido (não estando por isso sujeitos a amortização)

São dedutíveis, em partes iguais, ao longo de 20 períodos de tributação a contar do reconhecimento inicial:

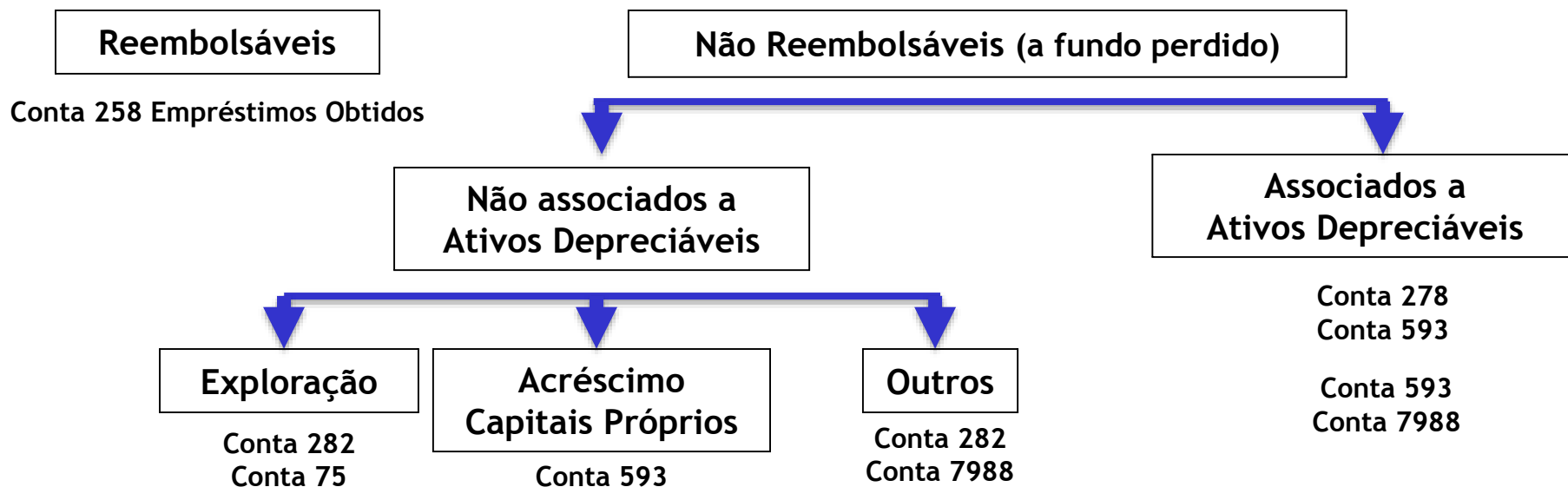
- Elementos da propriedade industrial adquiridos a título oneroso (como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, que tenham sido adquiridos a título oneroso e não tenham vigência temporal limitada)
- Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais

Aplica-se aos ativos adquiridos em ou após 1/1/2014



Subsídios (Contabilidade)

Os subsídios são atribuídos pelos governos e visam a dinamização da atividade produtiva das empresas que, de uma forma geral, terão de obedecer a certas contrapartidas definidas nos contratos





Subsídios não reembolsáveis (Fiscalidade)

Destinado à exploração
(artº 20, nº 1, j), CIRC)



Rendimentos fiscais dos períodos em que forem imputados

Não destinado à exploração
(artº 22, CIRC)



**Respeitantes a elementos do
ativo depreciables**

Incluído no LT na % das depreciações,
durante o período de vida útil
(limite mínimo: a quota mínima)

**Respeitantes ativo intangíveis
com vida indefinida**

Incluído no LT em 20 anos

**Respeitantes a elementos do
ativo não depreciables**



Não alienáveis

Incluído no LT em frações iguais no
período em que os bens não são
alienáveis (por força da lei ou contrato)



Alienáveis

Incluído no LT durante 10
períodos
(o 1º é o do recebimento)



Subsídios destinados à exploração

Exemplos de subsídios destinados à exploração:

- Subsídios para criação de postos de trabalho
- Subsídios para inserção de jovens na vida ativa
- Subsídios para compensar ou manter preços de venda insuficientes ou para fazer face a encargos de exploração (subsídio ao gasóleo na agricultura)
- Subsídio de formação do Fundo Social Europeu a trabalhadores
- Subsídios para abate de animais (“vacas loucas”, “BSE”)
- Subsídios para a redução da produção



Subsídios destinados à exploração

Exemplo (artº 20, nº 1, j), CIRC e artº 18, CIRC)

Em Fevereiro de 2014 a empresa “ABC” recebeu um subsídio não reembolsável de 18.000 € para a criação de 3 postos de trabalho

Nos termos do contrato, a empresa comprometeu-se a manter os postos de trabalho por um período de 3 anos

Do ponto de vista contabilístico (aceite pela fiscalidade):

- Subsídio para criação de postos de trabalho (Fev.2014)
 - D/ 12 a C/ 282: 18.000 €
- Imputação a cada um dos 3 anos (31.Dez de 2014, 2015, 2016)
 - D/ 282 a C/ 75: 6.000 €



Subsídios para investimentos depreciables

Estes subsídios são atribuídos às designadas “aplicações relevantes” que englobam, de uma forma geral

- o ativo fixo tangível (instalações, equipamento administrativo, equipamento produtivo)
- e o ativo intangível (concepção e despesas de projeto de investimento)

Designados “subsídios associados a ativos” (artº 22, CIRC)

- diferidos por vários períodos, de acordo com o princípio da especialização
- normalmente, ao ritmo das depreciações e amortizações inerentes aos ativos subsidiados, numa “base sistemática”
- limite mínimo: quota mínima de depreciação ou amortização



Subsídios para investimentos depreciables

Exemplo

Em 5 de Fevereiro de 2014 a empresa “ABC” recebeu um ofício de um organismo estatal a comunicar a atribuição de um subsídio de 60.000 € para aquisição de uma máquina

A máquina foi adquirida em 8.Março.2014 por 100.000 € (pagamento por cheque) e irá ser depreciada em 2014 à taxa máxima de 20% prevista no DR 25/2009

A primeira prestação do subsídio de 30.000 € será recebida em 5 de Maio de 2014 e a segunda da mesma quantia em 4 de Março de 2015

Contabilidade e Fiscalidade ?



Subsídios para investimentos depreciables

Data	Descrição	Movimentação	Montante
05/02/2014	Atribuição do subsídio	D/ 278 a C/ 593	60.000 €
08/03/2014	Aquisição da máquina	D/ 433 a C/ 12	100.000 €
05/05/2014	Recebimento da 1ª prestação do subsídio	D/ 12 a C/ 278	30.000 €
31/12/2014	Depreciação da máquina	D/ 642 a C/ 438	(a) 20.000 €
31/12/2014	Rendimentos da compensação da depreciação	D/ 593 a C/ 7883	(b) 12.000 €
05/05/2015	Recebimento da 2ª prestação do subsídio	D/ 12 a C/ 278	30.000 €

(a) Depreciação do período: $100.000 \times 20\% = 20.000 \text{ €}$

(b) Rendimentos da compensação da depreciação: $60.000 \times 20\% = 12.000 \text{ €}$

Como a depreciação da máquina respeita o limite mínimo do artº 22, nº 1, a) e artº 22, nº 2, CIRC, a contabilização do rendimento na conta “7883” no valor de 12.000 € reflete-se diretamente no apuramento do LT do CIRC através do resultado líquido do período (conta “818” do SNC e campo 701 do Q07 da Mod. 22)



Subsídios para investimentos depreciables

E se a empresa praticar em 2014 a taxa de depreciação de 7% (quota perdida de 3%)

Data	Descrição	Movimentação	Montante
31/12/2014	Depreciação da máquina	D/ 642 a C/ 438	(a) 7.000 €
31/12/2014	Rendimentos da compensação da depreciação	D/ 593 a C/ 7883	(b) 4.200 €

(a) Depreciação do período: $100.000 \times 7\% = 7.000 \text{ €}$

(b) Rendimentos da compensação da depreciação: $60.000 \times 7\% = 4.200 \text{ €}$

O rendimento fiscal deverá ter como limite mínimo o valor correspondente à quota mínima da depreciação (10%) e não o relativo à compensação contabilística da depreciação (7%)

- C701 Resultado líquido do período (rendimento contabilístico na conta “7883”): 4.200 €
- C702 Rendimento compensatório face à depreciação (artº 22º, nº 1, a) e nº 2, CIRC): 1.800 €



Subsídios para investimentos depreciables

Valor de aquisição: 110.000 €

Valor residual: 10.000 €

Taxa de depreciação máxima: 20%

Taxa mínima: 10%

Subsídio a fundo perdido: 60.000 €

Ano	Taxa	Q _{cont}	Limite fiscal	Q _{fiscal}	Q07 M/22	Subsídio Contabilidade	Q07 M/22
1	25%	25.000	20.000	20.000	+5.000	15.000	-
2	20%	20.000	20.000	20.000	-	12.000	-
3	6%	6.000	10.000	6.000	$Q_p=4.000$	3.600	+2.400
4	21%	21.000	20.000	20.000	+1.000	12.600	-
5	15%	15.000	20.000	20.000	-5.000	9.000	-
6	13%	13.000	10.000	10.000	$\begin{matrix} -1.000 \\ Q_p +4.000 \end{matrix}$	7.800	-2.400
Total	100%	100.000		96.000	+4.000	60.000	0



Locações - NCRF 9

Caraterísticas de um contrato de leasing

- propriedade do bem por parte do locador
- faculdade de utilização do bem por parte do locatário
- carácter oneroso do contrato
- pagamento de uma retribuição-renda
- fixação à priori de um prazo e de um valor residual, para o exercício do direito de opção de compra
- transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes à posse do ativo



Regime jurídico do leasing

DL 72/95, de 15 de Abril e DL 149/95, de 24 de Junho, com alterações introduzidas pelo DL 285/2001, de 3 de Novembro

- **Entidades Locadoras:** as Sociedades de Locação Financeira são Instituições de Crédito (sujeitas a registo, regras prudenciais e supervisão do Banco de Portugal, o que se traduz num reforço da segurança das operações e dos clientes - DL 298/92, de 31 de Dezembro)
- **Objeto do Contrato:** quaisquer bens móveis e imóveis susceptíveis de serem dados em locação
- **Locatários:** públicos ou privados; empresas, empresários em nome individual, profissões liberais ou particulares



Regime jurídico do leasing

Operações Permitidas:

- Locação Financeira e Operacional

Lease Back:

- são permitidas operações de Lease-Back (DL 171/79, de 6 de Junho)
- definitivamente autorizado para a generalidade dos bens (Carta-Circular do Banco de Portugal nº 94, de 17 de Outubro de 1991)
- o lease-back consiste na venda, pelo locatário, à locadora, que depois lhe cede o mesmo bem em regime de locação financeira



Princípio da Substância sobre a Forma (Contabilidade)

No momento do contrato de locação financeira deve ser registada na Contabilidade a respetiva importância:

- **no ativo** (devendo ser debitada a respetiva conta de ativo tangível)
- **e no passivo** (conta de 271 - Fornecedores de Investimento), pelo valor que constará do contrato respetivo, e que deverá incluir o valor a pagar em caso de opção pela compra no final do contrato

As rendas debitadas pela locadora devem ser decompostas:

- numa parte correspondente à amortização financeira propriamente dita, que será levada a uma conta do passivo
- e a parte restante, englobando os juros, deverá ser lançada numa conta de gastos financeiros



Regime contabilístico da locação financeira

(ótica do locatário)

Princípio da Substância sobre a Forma, a partir de 1 de Janeiro de 1994

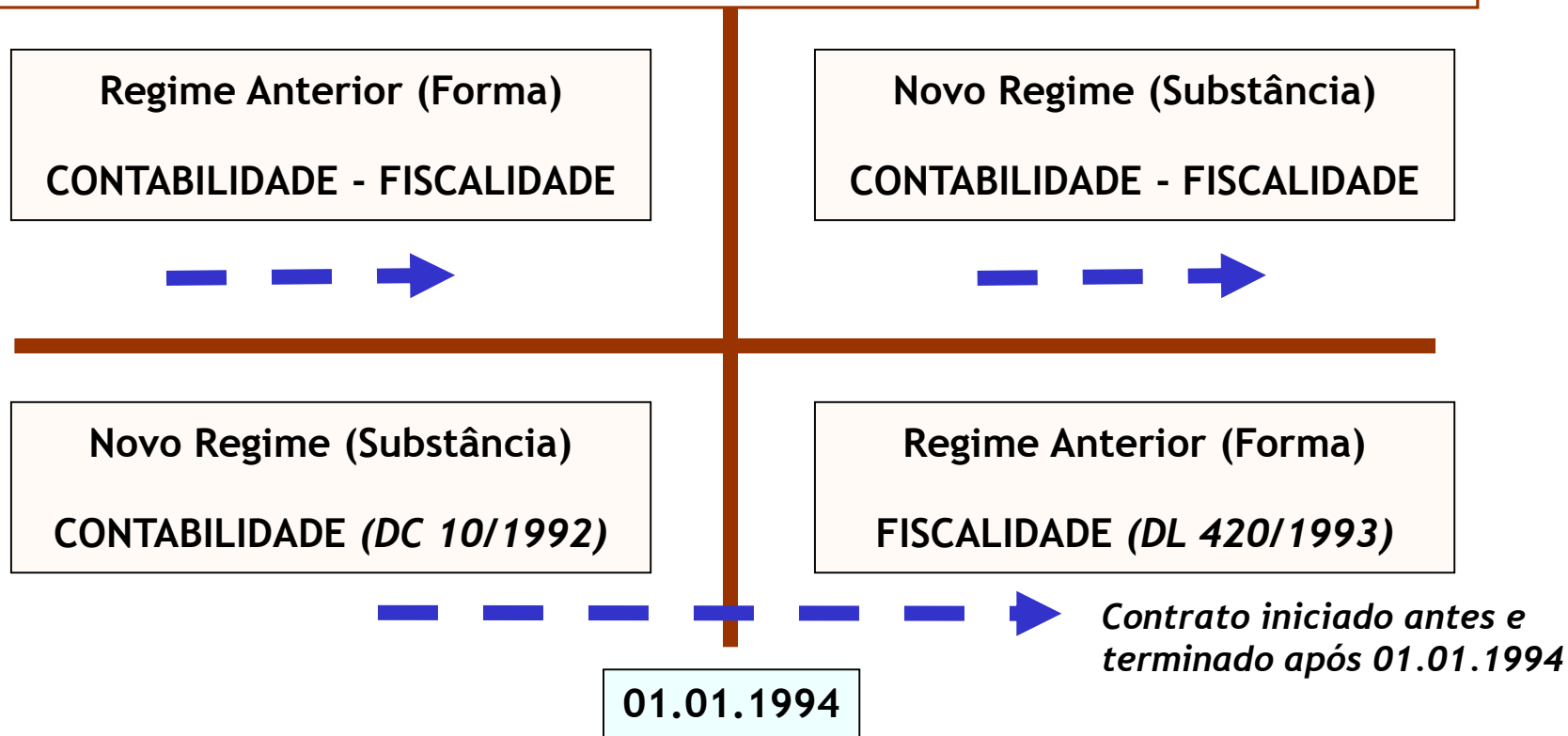
Descrição	Débito	Crédito
Valor do contrato - incluindo valor residual	43	2513/271
Renda: • Juro • Amortização do capital	691 2513/271	12
Quota anual de depreciação	642	438
Valor residual: • Locatário obtém a titularidade do bem • Locatário não obtém a titularidade do bem: ■ Regularização do valor residual ■ Regularização depreciações acumuladas ■ Perda ou ganho	2513/271 2513/271 438 687	12 43 787



Regime contabilístico da locação financeira

(ótica do locatário)

TRATAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL DO LEASING EM PORTUGAL





Regime contabilístico da locação financeira

(ótica do locatário)

Aspetos fiscais - após 01.01.1994

Não é aceite como gasto do locatário a parte da renda destinada a amortização financeira

Os gastos fiscais relacionados com a locação financeira são:

- os juros contidos nas rendas pagas, contabilizados em conta de “Juros suportados”
- as depreciações do ativo fixo locado, praticadas dentro da disciplina prevista no DR 25/2009, de 14 de Setembro



Regime contabilístico da locação financeira

(ótica do locatário)

Aspetos fiscais - após 01.01.1994

Locação financeira imobiliária

- não aceite a depreciação na parte correspondente ao valor do terreno, devendo observar-se o disposto no artº 10, DR 25/2009, de 14 de Setembro

Entrega dos bens locados efetuada pelo locatário ao locador

- não se consideram as mais-valias ou as menos-valias na não opção do direito de compra (artº 46, nº 6, a), CIRC)

Consistência na classificação de uma mesma operação pelo locador e pelo locatário, conforme previsto no Despacho 5851/2004, do SEAF



Locação Financeira (Leasing) - Exemplo

Uma empresa adquiriu uma viatura ligeira de passageiros, em regime de locação financeira, em 1.1.2014, com o seguinte clausulado:

- valor de aquisição: 60.000 €
- nº de rendas trimestrais, iguais e antecipadas: 6
- valor residual: 1.200 €
- taxa de juro anual nominal: 6%

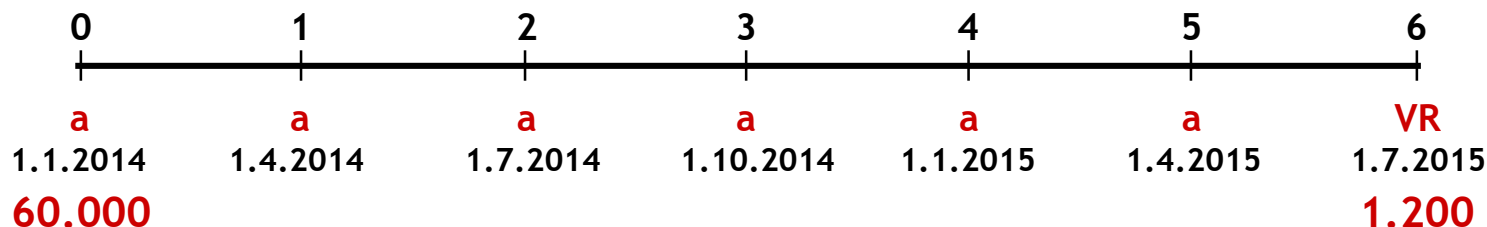
Tratamento contabilístico e fiscal ?



Locação Financeira (Leasing) - Exemplo

Determinação do valor de cada uma das 6 prestações

A taxa de juro trimestral equivalente: $6\% \div 4 = 1,5\%$ (taxa implícita no contrato)



$$60.000 = a \times \frac{1 - 1,015^{-6}}{0,015} \times 1,015 + 1.200 \times 1,015^{-6}$$



EXCEL: = PGTO (1,5% ; 6 ; -60.000 ; 1.200 ; 1)



Locação Financeira (Leasing) - Exemplo

Quadro de amortização da dívida

Nº Prestação	Data	Capital em Dívida Inicial	Renda	Amortização Financeira	Juros	Capital em Dívida Final
1	01-01-2014	60.000	10.186	10.186	0	49.814
2	01-04-2014	49.814	10.186	9.439	747	40.375
3	01-07-2014	40.375	10.186	9.580	606	30.795
4	01-10-2014	30.795	10.186	9.724	462	21.071
5	01-01-2015	21.071	10.186	9.870	316	11.201
6	01-04-2015	11.201	10.186	10.018	168	1.183
Opção	01-07-2015	1.183	1.200	1.183	17	0
		Total	62.316	60.000	2.316	



Locação Financeira (Leasing) - Exemplo

Lançamentos contabilísticos e efeitos fiscais (período 2014):

01.01.2014 - aquisição da viatura:

- D/ 434 a C/ 2513/271: 60.000

01.01.2014 - pagamento da 1ª renda:

- D/ 2513/271 a C/ 12: 10.186

01.04.2014 - pagamento da 2ª Renda:

- D/ 2513/271: 9.439 D/ 691: 747
- C/ 12: 10.186

01.07.2014 - pagamento da 3ª Renda:

- D/ 2513/271: 9.580 D/ 691: 606
- C/ 12: 10.186

01.10.2014 - pagamento da 4ª Renda:

- D/ 2513/271: 9.724 D/ 691: 462
- C/ 12: 10.186

31.12.2014 - depreciação do período:

- D/ 642 a C/ 438: 15.000

31.12.2014 - acréscimo de gastos - 5ª Renda:

- especialização dos juros pela dívida de 21.071 € de 1.10.2014 a 31.12.2014, pagos em 1.1.2015
- D/ 691 a C/ 281: 316

Modelo 22 do período de 2014:

Depreciação aceite fiscal: $25.000 \times 25\% = 6.250 \text{ €}$

- não aceite (acresce Q 07): 8.750 €

Tributação autónoma (Q10 da Mod. 22):

- $20\% \times (15.000 + 2.131) = 3.426,20 \text{ €}$



Locação Financeira (Leasing) - Exemplo

Lançamentos contabilísticos e efeitos fiscais (período 2015):

1.1.2015 - pagamento da 5ª Renda:

- D/ 2513/271: 9.870 D/ 281: 316
- C/ 12: 10.186

1.4.2015- pagamento da 6ª Renda:

- D/ 2513/271: 10.018 D/ 691: 168
- C/ 12: 10.186

Opção de “compra” pelo valor residual:

1.7.2015 - opção de compra:

- D/ 2513/271: 1.183 D/ 691: 17
- C/ 12: 1.200

Aceite fiscal: 6.250 + 185 € (depreciação e juros)

Tributação autónoma (Q10):

- $35\% \times (15.000 + 185) = 5.314,75 \text{ €}$

Supondo a não opção de “compra”, com entrega do bem ao locador, temos:

1.7.2015 - não opção de compra:

- D/ 2513/271: 1.183 D/ 438: 15.000
- D/ 687: 43.817
- C/ 434: 60.000

Menos-valia contabilística: 43.817 €

Não se considera a menos-valia em consequência da entrega do bem

Modelo 22 do período de 2015:

- acrescer Q07: “menos-valia contabilística” = 43.817 €
- adicionar Q10: $35\% \times 168 \text{ €} = 58,80 \text{ €}$



ALD (Aluguer de Longa Duração)

Normalmente viaturas

- contabilização do ALD igual ao “leasing”
- tratamento semelhante ao leasing (Despacho 503/2004-XV, de 23 de Fevereiro, do SEAF)
- sociedade de ALD:
 - não tuteladas pelo Banco de Portugal
- o bem não deve estar simultaneamente no ativo imobilizado do locador e do locatário



Relocação financeira e venda com locação de retoma

Lease-back

- objeto de locação financeira
- em que o locatário cede previamente ao locador o bem
- que volta por ele ser utilizado
- por via de novo contrato de locação financeira
- não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais
- em consequência dessa entrega
- continuando a ser depreciado, para efeitos fiscais, pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então



Venda com locação de retoma (sale & lease-back)

Fiscalidade (artº 25, CIRC)

■ Venda de bens seguida de locação financeira:

- se os bens integravam o ativo fixo do vendedor, aplicável as disposições anteriores, com as necessárias adaptações

Se os bens integravam o inventário do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são registados no ativo fixo ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respetiva depreciação



Venda com locação de retoma (sale & lease-back)

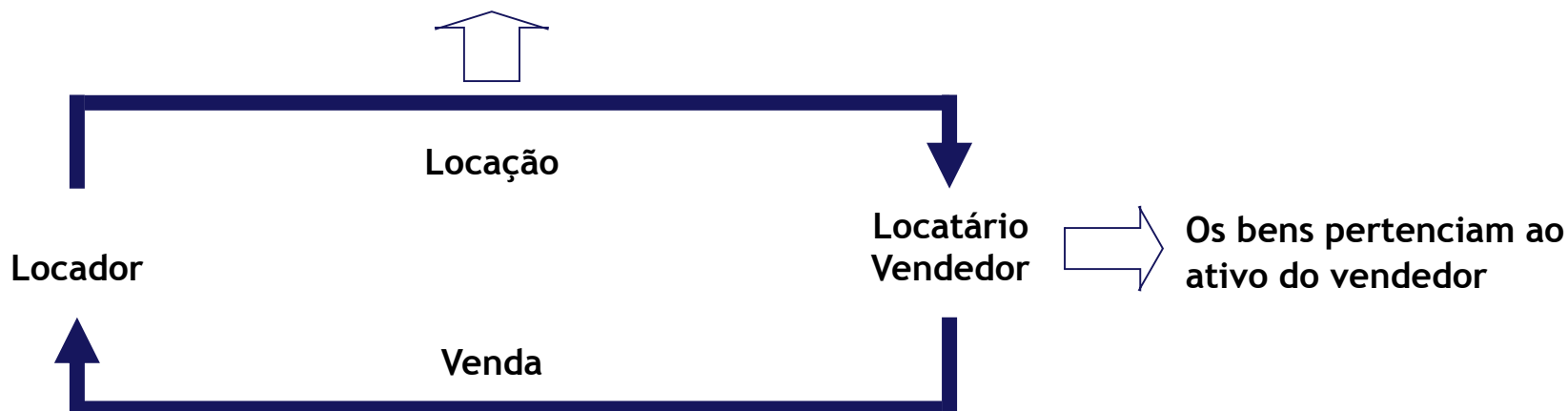
Bem encontrava-se no ativo fixo

- as depreciações aceites na Fiscalidade são as anteriormente praticadas

Bem encontrava-se no inventário

- depreciações aceites como bem em estado de uso, sendo registado no ativo fixo ao valor de aquisição ou de produção desse inventário

Não gera apuramento de qualquer resultado fiscal





Relocação financeira (lease-back)

Fiscalidade (artº 25, CIRC)

- Entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário
 - não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega
 - continuando o bem a ser depreciado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então

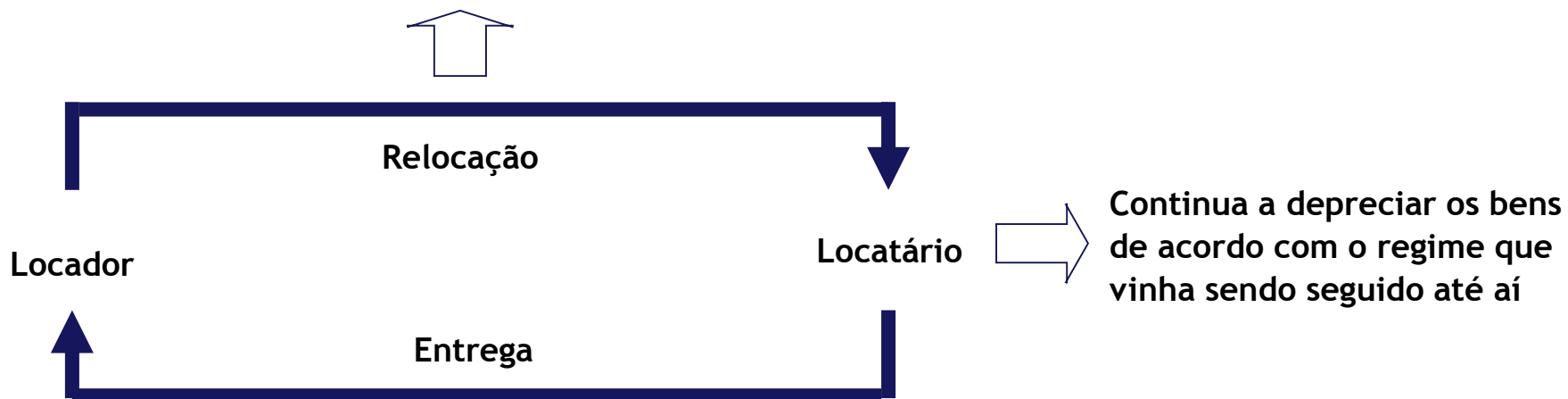
Se os bens integravam o inventário do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e são registados no ativo fixo ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da depreciação



Relocação financeira (lease-back)

Caso de nova locação de bens em substituição de uma locação financeira existente, desses mesmos bens

Não gera apuramento de qualquer resultado fiscal





Venda com locação de retoma (sale & lease-back)

Exemplo

A empresa X, Lda tem um único bem no ativo fixo tangível:

- Valor de aquisição: 100.000 € (aquisição em N-2)
- Depreciação em Linha Reta (Taxa 20%)
- Bem totalmente pago

Em 01-01-N, a empresa fez um contrato de “sale and lease-back” desse bem:

- Valor do contrato: 90.000 €
- 4 prestações anuais, antecipadas, iguais
- Taxa de Juro anual nominal: 6%
- Valor residual: 1.000 €



Venda com locação de retoma (sale & lease-back)

Exemplo

Data	CDI	Renda	Amrt. Fin.	Juros	CDF
01-01-N	90.000	24.287	24.287	0	65.713
01-01-N+1	65.713	24.287	20.344	3.943	45.369
01-01-N+2	45.369	24.287	21.565	2.722	23.804
01-01-N+3	23.804	24.287	22.859	1.428	945
01-01-N+4	945	1.000	945	55	0
TOTAL		98.148	90.000	8.148	



Venda com locação de retoma (sale & lease-back)

BALANÇO 31-12-N-1

Ativo fixo	60.000
Inventário	30.000
Disponibilidades	10.000
ATIVO	100.000
Capital	25.000
R. Transitados	20.000
RLE	10.000
Dívidas	45.000
SL + PASSIVO	100.000

BALANÇO 1-1-N

Ativo fixo	90.000
Inventário	30.000
Disponibilidades	75.713
ATIVO	195.713
Capital	25.000
R. Transitados	30.000
RLE	0
Dívidas	110.713
Rend. a reconhecer	30.000
SL + PASSIVO	195.713

Lançamentos em 01-01-N

Alienação:

■ D/ 12:	90.000
■ D/ 438:	40.000
■ C/ 43:	100.000
■ C/ 282:	30.000

Contrato de “Lease-back”:

■ D/ 43:	90.000
■ C/ 2513/271:	90.000

Pagamento da 1ª prestação:

■ D/ 2513/271:	24.287
■ C/ 12:	24.287



Venda com locação de retoma (sale & lease-back)

Exemplo

Reavaliação do ativo fixo tangível: 60.000 → 90.000

Entrada de dinheiro fresco (financiamento): 10.000 → 75.713

Diminui a Autonomia Financeira

Capital próprio
Ativo

Antes	$\frac{55.000}{100.000} = 55\%$
Depois	$\frac{55.000}{195.713} = 28\%$

Quanto mais elevado mais independente dos credores



Venda com locação de retoma (sale & lease-back)

Exemplo

No final do ano N

- Bem adquirido em estado de uso
- Vida útil mínima = 5 anos
- Já decorreram: 2 anos (faltam 3)
- Taxa de amortização: 33,33%

Lançamentos em 31-12-N

Depreciações do período

- $90.000 \times 33,33\% = 30.000$
 - D/ 642: 30.000 a C/ 438: 30.000

Rendimento pela venda:

- $30.000 \times 33,33\% = 10.000$
 - D/ 282: 10.000 a C/ 787: 10.000

Especialização dos juros (acréscimo de custos: juros 2ª prestação):

- D/ 691: 3.943 a C/ 281: 3.943

Fiscalidade:

Depreciações do período:

Sem lease-back: 20.000

Com lease-back: 30.000

- Acresce Q07: 10.000 (artº 25, nº 1, CIRC)

Rendimento pela venda:

- Abate Q07: 10.000 (artº 25, nº 2, b), CIRC)

Juros aceites



Revalorização

A mensuração após o reconhecimento inicial pode ser:

- Pelo modelo de custo
- Pelo modelo de revalorização

Justo Valor:

- a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas



Revalorização

O justo valor pode ser determinado:

- No caso de edifícios e terrenos a partir de provas com base no mercado por avaliação que deverá ser realizada por avaliadores profissionais qualificados e independentes
- No caso de outros ativos fixos tangíveis, geralmente o seu valor de mercado é determinado por avaliação
 - se não se consegue determinar o justo valor com base no mercado porque o ativo é muito específico ou é raramente vendido, não se pode revalorizar



Revalorização

A frequência das revalorizações depende das alterações dos justos valores

Se o justo valor diferir de forma material para a sua quantia escriturada deve-se revalorizar o ativo

No caso em que tal não sucede pode-se revalorizar apenas a cada 3 anos ou a cada 5 anos



Revalorização

Quando se revaloriza um ativo devem-se revalorizar todos os outros que tenham a mesma natureza e uso

Dois métodos de reconhecer a revalorização:

- Ajustamento das depreciações acumuladas bem como do custo, de forma a que a quantia do ativo após revalorização corresponda ao justo valor
(Método usado no caso de aplicação de índice)
- Substituição do custo e eliminação das depreciações acumuladas
(Método geralmente usado para edifícios e terrenos)



Revalorização

Os ganhos da revalorização deverão ser reconhecidos:

- **Em capital próprio**

(excedente de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis (58))

- **Mas se revertem uma perda reconhecida em resultados devem ser reconhecidos também em resultados**

(reversões de perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis (7625))



Revalorização

As perdas de revalorização deverão ser reconhecidas:

- Em resultados (perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis (656))
- A não ser se, com respeito a esse ativo, a conta de capital próprio tiver saldo (excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis (58))

O ganho de revalorização pode ser transferido para resultados transitados (56) quando for realizado



Goodwill

A NCRF 14 (§35) não permite a amortização do goodwill

- exige a realização de testes anuais de imparidade, ou de frequência maior
- sempre que os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que o goodwill possa estar com imparidade, de acordo com a NCRF 12 (Imparidade de Ativos)
- o badwill reconhecido imediatamente nos resultados



Reavaliação do Ativo Fixo Tangível

Princípio

- a Contabilidade deve manter os preços a custos constantes

Reavaliações dos ativos que se encontram há mais tempo na empresa, por estarem mais sujeitos aos efeitos da inflação

- o ativo fixo tangível

Aumento das depreciações, com influência nos resultados



Critérios para a Reavaliação do Ativo Fixo Tangível

Os critérios a utilizar poderão ser através:

- de índices de correção monetária
- da duração adicional esperada
 - bens que à data da reavaliação se encontrem totalmente amortizados
- do valor real

Reavaliações fiscais, de 5 em 5 anos (*Lei 52-C/1996 - OGE 1997*)

Em Portugal, as últimas reavaliações fiscais têm sido esporádicas, utilizando os coeficientes de desvalorização monetária e a duração adicional esperada



Consequências Fiscais da Reavaliação do Ativo Fixo Tangível

Variações patrimoniais excluídas do artº 21, b), CIRC

- não concorrem para a formação do lucro tributável as mais-valias potenciais ou latentes
- ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas

Aumento de depreciações resultante de reavaliação do ativo fixo

- só é aceite fiscalmente
- quando ao abrigo de legislação de carácter fiscal



Consequências Fiscais da Reavaliação do Ativo Fixo Tangível

Não são dedutíveis para efeitos fiscais (artº 15, DR 25/2009)

- 40% do aumento das depreciações anuais resultante da reavaliação fiscal
- a parte do valor líquido contabilístico dos elementos que tenham sofrido desvalorizações excepcionais, que corresponda à reavaliação efetuada

Reavaliações de carácter livre

- o excesso nas amortizações não é aceite na totalidade



DL 31/98, de 11 de Fevereiro

Reavaliação dos elementos do ativo fixo tangível e de propriedades de investimentos (imóveis)

A reavaliação do DL 31/98, de 11 de Fevereiro:

- bens afetos ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou agrícola
- cujo período de vida útil seja igual ou superior a 5 anos
- reportada a 31 de Dezembro de 1997
- efeitos nas depreciações a praticar, a partir do período de 1998
- segue as linhas gerais definidas nos diplomas anteriores
- se existirem e em utilização na data da reavaliação
- permite a reavaliação de bens em regime de locação financeira



DL 31/98, de 11 de Fevereiro

Processo de reavaliação

Elementos ainda não totalmente reintegrados

- aplicação aos valores base e às correspondentes depreciações acumuladas
- os coeficientes de atualização monetária que correspondam aos anos a que se reportam os valores base

Elementos já totalmente reintegrados



DL 31/98, de 11 de Fevereiro

Coeficiente de atualização monetária

Coeficientes da Portaria 222/97, de 2 de Abril multiplicados pelo fator 1,023

- resultado arredondado por excesso, até às centésimas

Anos	Coeficientes
1970	37,04
1971	35,26
1972	32,97
1973	29,96
1974	22,98
1975	19,64
1976	16,44
1977	12,62
1978	9,88

Anos	Coeficientes
1979	7,79
1980	7,03
1981	5,74
1982	4,77
1983	3,80
1984	2,96
1985	2,46
1986	2,24
1987	2,04

Anos	Coeficientes
1988	1,86
1989	1,65
1990	1,48
1991	1,31
1992	1,22
1993	1,13
1994	1,07
1995	1,03
1996	1,00



Exemplo de reavaliação fiscal

Reavaliação de bem do ativo fixo tangível, afeto a atividade industrial, com período de vida útil ≥ 5 anos, existente e em utilização na data de reavaliação

- valor de aquisição: 100.000 € (ano de aquisição: Ano N-3)
- depreciações à taxa de 12,5%: 12.500 € (Vida útil = 8 anos)
- coeficiente de correção = 1,06
- valor reavaliado do bem: $100.000 \times 1,06 = 106.000$ €
- depreciações reavaliadas: $3 \times (12.500 \times 1,06) = 3 \times 13.250 = 39.750$ € (3 anos)
- aumento da depreciação do período: $13.250 - 12.500 = 750$ €

Correção Fiscal:

- $40\% \times 750 = 300$ € (artº 15, DR 25/2009)
- valor a acrescentar ao LT no Q 07 da Mod. 22, durante o restante período de vida útil do ativo fixo reavaliado



O valor das transmissões onerosas de imóveis não pode ser inferior ao valor patrimonial considerado para efeitos do IMT

Sempre que o valor do contrato seja inferior ao valor base:

- haverá lugar ao devido ajustamento para efeitos de IRC

Alienante

- deverá adicionar ao lucro tributável do período a diferença positiva entre os dois valores

Adquirente

- poderá considerar gastos para efeitos fiscais



Valor Patrimonial Tributável (VPT) Suas implicações no IRC (artº 64, CIRC)

Transmissão de imóveis: no alienante

- desde que o VPT definitivo seja conhecido até ao termo do prazo da apresentação da Mod. 22
- será de inscrever a diferença

Valor patrimonial tributável definitivo - Valor do contrato

(se positivo)

Q 07 - campo 745 da declaração relativa ao período da venda



Valor Patrimonial Tributável (VPT) Suas implicações no IRC (artº 64, CIRC)

Transmissão de imóveis: no alienante

Se VPT definitivo não for conhecido até ao termo do prazo de apresentação da Mod. 22

- deverá proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte ao da determinação do valor definitivo
[artº 64, nº 4, CIRC]
- não há lugar a qualquer contabilização da diferença



Aquisição para ativo fixo (Exemplo)

X, Lda, adquiriu em 2013, um imóvel por 200.000 €

- Em Janeiro.2015, notificado do resultado da avaliação: 260.000 €

Enquadramento fiscal:

- Nos períodos de 2013 e 2014, pratica depreciação de 3.000 € ($2\% \times 150.000$)
- No período de 2015, não necessita contabilizar a diferença (dossier fiscal)
- Na fiscalidade, abate Q07, apenas, aquando de alienação futura



Ativos não correntes detidos para venda

Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas - NCRF 8

- mantém-se como base fiscal do ativo, o custo
- os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável
- a não depreciação do ativo enquanto estiver detido para venda não implica perda das quotas mínimas