

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

**PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE FINANCEIRA
E FISCAL**

Depreciações e amortizações

Gabriel Correia Alves

Lisboa, 30 de junho de 2017

Temas

1. Fontes contabilísticas
2. Fontes fiscais
3. Ativos fixos tangíveis: principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)
4. Ativos intangíveis: principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)
5. Propriedades de investimento: principais aspetos contabilísticos (NCRF 11)
6. Ativos biológicos não consumíveis: Principais aspetos contabilísticos (NCRF 17)
7. Ativos não correntes detidos para venda (NCRF 8)
8. As depreciações e amortizações no âmbito no CIRC
 - 8.1 Elementos depreciables ou amortizáveis
 - 8.2 Métodos de cálculo das depreciações e amortizações
 - 8.3 Quotas de depreciação ou amortização
 - 8.4 Mudança de métodos e alterações de vida útil
 - 8.5 Projetos de desenvolvimento
 - 8.6 Elementos de reduzido valor
 - 8.7 Depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais

Temas

- 8. As depreciações e amortizações no âmbito no CIRC (cont)
 - 8.8 Regime intensivo de utilização dos ativos depreciáveis
 - 8.9 Locação financeira e leaseback
 - 8.10 Depreciações de ativos reavaliados
 - 8.11 Ativos revertíveis. Contratos de concessão
 - 8.12 Depreciações e amortizações tributadas
- 9. Situações particulares
 - 9.1 Ativos intangíveis com vida útil indefinida e goodwill
 - 9.2 Propriedades de investimento mensuradas ao justo valor
 - 9.3 Ativos biológicos não consumíveis mensurados ao justo valor
- 10. Subsídios relacionados com ativos não correntes
- 11. Conclusões

- Fontes Contabilísticas

- NCRF 6 – Ativos intangíveis
- NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis
- NCRF 8 – Ativos não correntes detidos para venda
- NCRF 9 – Locações
- NCRF 10 – Custo dos empréstimos obtidos
- NCRF 11 – Propriedades de investimento
- NCRF 17 – Agricultura
- NCRF 22 – Subsídios e outros apoios das entidades públicas
- Normas internacionais correspondentes
- NCRF – PE
- NCRF – ME
- NCRF - ESNL

- Fontes Fiscais

- Código do IRC

- ✓ Artigo 22º - Subsídios relacionados com ativos não correntes
 - ✓ Artigo 29º - Elementos depreciáveis ou amortizáveis
 - ✓ Artigo 30º - Métodos de cálculo das depreciações e amortizações
 - ✓ Artigo 31º - Quotas de depreciação ou amortização
 - ✓ Artigo 31º-A – Mudança de métodos de depreciação e amortização e alterações na vida útil dos ativos não correntes.
 - ✓ Artigo 31º-B – Perdas por imparidade em ativos não correntes
 - ✓ Artigo 32º - Projetos de desenvolvimento
 - ✓ Artigo 33º - Elementos de reduzido valor
 - ✓ Artigo 34º Depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais

- Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro – Regime das depreciações e amortizações.

Artigo	Conteúdo
1º	Condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações
2º	Valorimetria dos elementos depreciáveis e amortizáveis
3º	Período de vida útil
4º	Métodos de cálculo das depreciações e amortizações
5º	Método da linha reta
6º	Método das quotas decrescentes
7º	Depreciações e amortizações por duodécimos
8º	Aplicação uniforme dos métodos de depreciação e amortização

- Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro –Regime das depreciações e amortizações.

Artigo	Conteúdo
9º	Regime intensivo de utilização dos ativos depreciáveis
10º	Depreciação de imóveis
11º	Depreciações de viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo
12º	Ativos revertíveis
13º	Locação financeira
14º	Peças e componentes de substituição ou de reserva
15º	Depreciações de bens reavaliados
16º	Ativos intangíveis

- Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro –Regime das depreciações e amortizações.

Artigo	Conteúdo
17º	Projetos de desenvolvimento
18º	Quotas mínimas de depreciação ou de amortização
19º	Elementos de reduzido valor
20º	Depreciações e amortizações tributadas
21º	Mapas de depreciações e amortizações
22º	Disposição transitória
23º	Norma revogatória
24º	Entrada em vigor e produção de efeitos

- Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro –Regime das depreciações e amortizações.

Tabela	Conteúdo
I	Taxas específicas
II	Taxas genéricas

- Fontes Fiscais
 - Circulares
 - ✓ 6/2011 – Ativos fixos tangíveis
 - ✓ 8/2011 – Ativos não correntes detidos para venda

A apresentação dos ativos não correntes no balanço (extrato de informação divulgada – Grupo Jerónimo Martins)

.

BALANÇO CONSOLIDADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E 31 DE DEZEMBRO DE 2015

Valores expressos em milhares de euros

	Notas	2016	2015
Activo			
Activos fixos tangíveis	9	3.023.360	2.890.113
Activos intangíveis	10	786.983	809.796
Propriedades de investimento	11	13.952	20.387
Partes de capital em <i>joint ventures</i> e associadas	13	-	76.478
Activos financeiros disponíveis para venda		1.000	1.758
Devedores, acréscimos e diferimentos	15	112.836	118.604
Instrumentos financeiros derivados	12	-	122
Impostos diferidos activos	8.3	69.756	56.245
Total de activos não correntes		4.007.887	3.973.503
Existências	14	718.618	638.339
Activos biológicos		1.181	409
Imposto sobre o rendimento a receber		2.037	1.373
Devedores, acréscimos e diferimentos	15	311.130	277.275
Instrumentos financeiros derivados	12	1.277	128
Caixa e equivalentes de caixa	16	643.512	441.688
Total de activos correntes		1.677.755	1.359.212
Total do activo		5.685.642	5.332.715

Notas às contas

9 Activos fixos tangíveis

Os activos fixos tangíveis são registados ao custo histórico líquido das respectivas depreciações acumuladas e de perdas por imparidade.

O custo histórico inclui o custo de aquisição e qualquer outra despesa incorrida que seja directamente atribuível à aquisição do activo.

Os ganhos ou perdas na alienação são determinados pela comparação da receita obtida com o valor contabilístico e reconhecida a diferença nos resultados operacionais.

Os custos com a manutenção e reparação que não aumentam a vida útil destes activos fixos são registados como custos do exercício em que ocorrem. O custo com grandes reparações e remodelações de lojas é incluído no valor contabilístico do activo sempre que se perspetive que este origine benefícios económicos adicionais. Aquando da sua capitalização, a vida útil estimada do activo tem em consideração as características da remodelação. Se a loja estiver arrendada, a vida útil não irá exceder o período do contrato de arrendamento.

Notas às contas (cont)

Depreciações

As depreciações são calculadas sobre os valores de aquisição, pelo método das quotas constantes, com imputação duodecimal em função da vida útil estimada para cada tipo de bem. As taxas de depreciação anuais mais importantes, em percentagem, são as seguintes:

	%
Terrenos	Não depreciados
Edifícios e outras construções	2-4
Equipamento básico	10-20
Equipamento de transporte	12,5-25
Equipamento administrativo	10-25

As vidas úteis estimadas são revistas e ajustadas se necessário, à data do balanço. Não são considerados valores residuais, uma vez que é intenção do Grupo utilizar os activos até ao final da sua vida económica.

9.1 Movimentos ocorridos no exercício

2016	Terrenos e recursos naturais	Edifícios e outras construções	Equipamento básico e ferramentas	Equipamento de transporte e outros	Activos em curso e adiantamentos	Total
Custo						
Saldo Inicial	447.317	2.649.510	1.524.879	219.960	224.452	5.066.118
Diferenças cambiais	(7.296)	(41.799)	(20.758)	(2.729)	(981)	(73.563)
Aumentos	3.220	175.799	111.621	23.603	162.338	476.581
Alienações e abates	(101)	(11.661)	(58.403)	(13.293)	(1.981)	(85.439)
Transferências e reclassificações	11.629	62.219	14.464	5.527	(94.675)	(836)
Aquisições/Alienações de negócios	-	(715)	(5)	(397)	-	(1.117)
Saldo final	454.769	2.833.353	1.571.798	232.671	289.153	5.381.744
Depreciações e perdas por imparidade						
Saldo Inicial	-	980.185	1.018.510	177.310	-	2.176.005
Diferenças cambiais	-	(14.852)	(11.648)	(2.344)	-	(28.844)
Aumentos	-	136.482	128.400	15.534	-	280.416
Alienações e abates	-	(8.908)	(53.499)	(13.184)	-	(75.591)
Transferências e reclassificações	-	(371)	(293)	(2)	-	(666)
Aquisições/Alienações de negócios	-	(602)	(5)	(344)	-	(951)
Perdas por imparidade	8.015	-	-	-	-	8.015
Saldo final	8.015	1.091.934	1.081.465	176.970	-	2.358.384
Valor líquido						
Em 1 de Janeiro de 2016	447.317	1.669.325	506.369	42.650	224.452	2.890.113
Em 31 de Dezembro de 2016	446.754	1.741.419	490.333	55.701	289.153	3.023.360

- Ativos fixos tangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)

- **Conceito:** itens tangíveis detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos os quais se espera que sejam usados durante mais do que um período.
- **Custo do ativo:** é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir o ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do seu reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
- **Quantia depreciável:** é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
- **Vida útil:** período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

- Ativos fixos tangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)

- **Valor residual:** quantia que se estima obter com a alienação no termo da vida útil, após dedução dos custos estimados com a venda.
- **Depreciação:** Imputação sistemática da quantia depreciável (custo-valor residual) durante a vida útil.
- **Perda por imparidade:** é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
- **Quantia escriturada:** Corresponde à quantia por que um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de depreciações e perdas por imparidade.
- **Justo valor:** é 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.

- Ativos fixos tangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)

- Custos iniciais e custos subsequentes.
- Elementos do custo.
- **Exemplos de custos que não integram o custo de um ativo fixo tangível:** custos de abertura de novas instalações; custos de introdução de um novo produto ou serviço; Custos de condução do negócio numa nova localização ou com nova classe de clientes; custos de administração e outros custos gerais.
- **Mensuração após o reconhecimento:** modelo do custo e modelo da revalorização.
- **Depreciação:** Deve ser iniciada quando o ativo estiver disponível para uso; A vida útil e o valor residual devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e se as expectativas diferirem das estimativas anteriores as alterações devem ser contabilizadas como alteração de estimativa; Depreciação por componentes caso o ativo se decomponha em partes com custo significativo.

- Ativos fixos tangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)

- **Métodos de depreciação:** linha reta; método do saldo decrescente; método das unidades de produção. A entidade deve selecionar o método que reflita mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo. O método deve ser aplicado de forma consistente a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.
- **Desreconhecimento do ativo:** quando for alienado; ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Conceito:** ativo não monetário identificável sem substância física.
- **Custo do ativo:** é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir o ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do seu reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
- **Quantia depreciable:** é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
- **Vida útil:** período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Valor residual:** é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação do ativo, após dedução dos custos estimados de alienação , se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.
- **Amortização:** Imputação sistemática da quantia depreciable (custo-valor residual) durante a sua vida útil.
- **Perda por imparidade:** é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
- **Quantia escriturada:** Corresponde à quantia por que um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de depreciações e perdas por imparidade.
- **Justo valor:** é 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.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Pesquisa:** é levada a efeito com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.
- **Desenvolvimento:** é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.
- **Mercado ativo:** é um mercado no qual se verifiquem todas as seguintes condições: os itens negociados no mercado são homogéneos; Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e a vender; os preços estão disponíveis ao público.

- Ativos intangíveis

- Principais aspectos contabilísticos (NCRF 6)

- **Reconhecimento e mensuração:** aquisições separadas e aquisições como parte de uma concentração de atividades empresariais.
- **Goodwill e ativos intangíveis gerados internamente.**
- **Mensuração após o reconhecimento:** modelo do custo e modelo da revalorização. O modelo de revalorização não permite que seja aplicado a ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como nem permite o reconhecimento inicial de ativos intangíveis por quantias que não sejam o custo. No modelo de revalorização, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo.
- **Vida útil:** finita ou indefinida.
- **Valor residual de um ativo intangível com vida útil finita:** deve ser assumido como sendo zero, a menos que haja um compromisso de compra no final da sua vida útil ou haja um mercado ativo, e neste caso o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado e seja provável que o mercado exista no termo da vida útil do ativo intangível.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Amortização de ativos com vida útil finita:** Deve ser iniciada quando o ativo estiver disponível para uso; A vida útil e o valor residual devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e se as expectativas diferirem das estimativas anteriores as alterações devem ser contabilizadas como alteração de estimativa; Depreciação por componentes caso o ativo se decomponha em partes com custo significativo.
- **Amortização de ativos com vida útil indefinida:** deve amortizado num período máximo de 10 anos. (diferente das IAS/IFRS e diferente do critério fiscal).

- Propriedades de investimento

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 11)

- **Conceito de propriedade de investimento:** é a propriedade (terreno ou edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades e não para uso na produção ou fornecimentos de bens e serviços ou para finalidades administrativas ou ainda para venda no decurso ordinário do negócio.
- **Mensuração no reconhecimento**
- **Mensuração após o reconhecimento:** modelo do custo e modelo do justo valor. No modelo do custo há lugar ao reconhecimento contabilístico da depreciação. No modelo do justo valor não há lugar a depreciações contabilísticas.

- Ativos biológicos

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 17)

- **Ativo biológico:** Animal ou planta vivos
- **Produto agrícola:** Produto colhido de um ativo biológica da entidade.
- **Transformação biológica:** Compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num ativo biológico.
- **Reconhecimento e mensuração:** Um ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos os custos de alienação, exceto se houver incapacidade de mensurar com fiabilidade o justo valor.
- **Mercado ativo:** se existir, o preço formado nesse mercado deve ser o considerado.

- Ativos biológicos

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 17)

- **Falta de mercado ativo:** Os seguintes indicadores podem ser considerados:
 - Preço mais recente de transação no mercado, caso não tenham existido alterações significativas nas circunstâncias económicas.
 - Preços de mercado de ativos semelhantes com ajustamentos para refletir as diferenças.
 - Referências do setor

Segundo o parágrafo 30 da NCRF 17 há um pressuposto de que o justo valor de um ativo biológico pode ser mensurado com fiabilidade. Tal pressuposto pode ser refutável apenas no reconhecimento inicial.

- Ativos não correntes detidos para venda

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 8)

- Os ativos que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda devem ser mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação, devendo a sua depreciação cessar, e ser apresentados separadamente no balanço.
- Quando se espera que a venda ocorra para além de um ano os custos de alienação devem ser considerados pelo seu valor presente.
- Se se deixarem de verificar os critérios que conduziram à referida classificação, o ativo deve passar a ser classificado como não corrente devendo a mensuração ser feita pelo valor mais baixo entre:
 - A sua quantia escriturada antes de o ativo ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação ou amortização que teria sido reconhecida se o ativo não estivesse classificado como detido para venda,
 - A sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender.

As depreciações e amortizações no âmbito do CIRC

- Elementos depreciáveis ou amortizáveis (artigo 29º)

São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tal:

- Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis;
- Ativos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição

Consideram-se sujeitos a deprecimento (depois de entrarem em funcionamento ou utilização) os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultante da utilização ou do decurso do tempo.

São igualmente depreciáveis os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deprecimento.

- Métodos de cálculo das depreciações e amortizações (artigo 30º)

Regra geral: método da linha reta ou quotas constantes

Opção: Método das quotas decrescentes relativamente aos ativos que:

- Não tenham sido adquiridos em estado de uso;
- Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a aluguer no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais

Métodos diferentes de que resultem gastos de depreciação ou amortização superiores estão sujeitos a autorização da AT.

- Quotas de depreciação ou amortização (artigo 31º)

Quota anual que pode ser aceite como gasto do período de tributação:

Método da linha reta

Quota anual = (Quantia bruta – valor residual) * taxa definida no DR 25/2009

Quantia bruta: corresponde ao custo do ativo; ou ao valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal; ou ao valor de mercado à data do reconhecimento quando não seja conhecido o custo. Na quantia bruta não são consideradas as despesas de desmantelamento.

Taxas máximas e taxas mínimas

Elementos do ativo para os quais não existem taxas fixadas.

Regime dos duodécimos

- Quotas de depreciação ou amortização (artigo 31º)

Método das quotas decrescentes

Quota anual = (Quantia bruta – valor residual – depreciações acumuladas) *
(taxa definida no DR 25/2009 * coeficiente)

Quantia bruta: corresponde ao custo do ativo; ou ao valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal; ou ao valor de mercado à data do reconhecimento quando não seja conhecido o custo. Na quantia bruta não são consideradas as despesas de desmantelamento.

Coeficientes:

Vida útil inferior a 5 anos: 1,5

Vida útil de 5 ou 6 anos: 2

Vida útil superior a 6 anos: 2,5

- Exemplo: Método das quotas decrescentes

Bem adquirido em janeiro de 2015 por 4.200, relativamente ao qual se admite uma taxa máxima de 20% (Decreto Regulamentar 25/2009) e um valor residual de 200.

Quantia depreciable: 4.000

Taxa de depreciação anual: $20\% * 2 = 40\%$

Quota mínima: $4.000 * 10\% = 400$

Ano	Quantia depreciable	Taxa	Depreciação anual	Quantia depreciable líquida
2015	4.000	40%	1.600	2.400
2016	2.400	40%	960	1.440
2017	1.440	40%	576	864
2018	864	40%	432	432
2019	432	40%	432	0

- Exemplo: Método das quotas constantes *versus* Método das quotas decrescentes

Bem adquirido em janeiro de 2015 por 4.200, relativamente ao qual se admite uma taxa máxima de 20% (Decreto Regulamentar 25/2009) e um valor residual de 200.

Quantia depreciable: 4.000

Taxa de depreciação anual: $20\% * 2 = 40\%$

Quota mínima: $4.000 * 10\% = 400$

Ano	Quantia depreciable	Quotas decrescentes	Depreciação anual
2015	4.000	1600	800
2016	2.400	960	800
2017	1.440	576	800
2018	864	432	800
2019	432	432	800

- Mudança de métodos de depreciação e amortização e alterações na vida útil dos ativos não correntes (artigo 31º-A)
 - Os métodos devem ser uniformemente seguidos;
 - Podem, no entanto, verificar-se mudanças de métodos e na vida útil dos ativos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT.
 - O disposto acima 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 da determinação do lucro de outros períodos de tributação.
 - As quotas mínimas correspondem a metade das taxas máximas fixadas
 - A utilização de taxas inferiores às mínimas depende de comunicação à AT com indicação das razões justificativas.
- (Ver circular 6/2011 – Alteração de método)

- Projetos de desenvolvimento (artigo 32º)
 - As despesas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação , ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras do sujeito passivo. (não aplicável a projetos efetuados para outros mediante contrato).
 - Para o efeito, consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo 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.

- Elementos de reduzido valor (artigo 33º)

Quando o custo unitário de aquisição ou de produção de elementos do ativo sujeitos a deperecimento não ultrapasse 1000 EUR é aceite a sua dedução integral no período de tributação em que seja reconhecido, exceto se tais elementos fazem parte de um conjunto que deve ser depreciado como um todo.

- Amortizações e depreciações não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 34º)
 - Depreciações e amortizações de ativos não sujeitos a deprecimento.
 - Depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a deprecimento.
 - As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos.
 - As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, exceto se devidamente justificado e aceite pela AT.
 - As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por Portaria, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transporte nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

- Depreciações de viaturas

Limites a aplicar para o cálculo das depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (alínea e) do n.º 1 do artigo 34º)

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	Antes de 01/01/2010	A partir de 01/01/2010	A partir de 01/01/2011	A partir de 01/01/2012
Movidas exclusivamente a energia elétrica	29.927,87	40.000,00	45.000,00	50.000,00
Outras viaturas	29.927,87	40.000,00	30.000,00	25.000,00

Ver Portaria 467/2010, de 7 de julho.

- Depreciações de viaturas

Limites a aplicar a partir de 01/01/2015 com a aprovação da reforma da tributação ambiental (Lei n.º 82-D/2014, de 31/12)

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação iniciados em ou após 1/1/2015	A partir de 01/01/2015
Movidas exclusivamente a energia elétrica	62.500,00
Híbridos <i>plug-in</i>	50.000,00
Movidos a gases de petróleo liquefeito ou gás natural veicular	37.500,00
Restantes viaturas	25.000,00

Ver Portaria 467/2010, de 7 de julho.

- Depreciações de viaturas

Amortizações e depreciações não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 34º)

- Exemplo

A empresa ABC adquiriu em 2012 uma viatura ligeira de passageiros por 60.000 Euros, tendo praticado em 2016 uma depreciação contabilística de 12.000 Euros (taxa de 20%).

Depreciação aceite fiscalmente: $25.000 * 20\% = 5.000$.

Depreciação não aceite a acrescentar no quadro 07 da Declaração modelo 22: $12.000 - 5.000 = 7.000$.

- Regime intensivo de utilização dos ativos depreciables (laboração por turnos)

As taxas podem ser majoradas em 25% ou 50% conforme a laboração for em dois ou mais turnos.

(Ver artigo 9º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, com as alterações posteriormente introduzidas)

- Locação financeira

Aplicável o regime geral constante do Código do IRC

- Leaseback

Não altera o regime de depreciações que vinha sendo seguido.

(Ver artigo 25º do CIRC e artigo 13º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, com as alterações posteriormente introduzidas)

- Depreciações de ativos reavaliados (reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal)

Exemplo

Edifício construído em 1980.

Vida útil 50 anos.

Custo de construção: 600.000

Quantia reavaliada: 720.000 Euros.

Depreciação contabilística em 2016: 14.400

Depreciação sobre o custo de construção: 12.000

Depreciação não aceite fiscalmente: 40% do excesso decorrente de reavaliação – $(14.400 - 12.000) * 40\% = 960$ (a acrescentar no Quadro 07)

(Ver artigo 15º do DR 25/2009, de 14 de setembro, com as alterações subsequentes)

- Depreciações de ativos reavaliados (reavaliação livre)

Exemplo

Edifício construído em 1980.

Vida útil 50 anos.

Custo de construção: 600.000

Quantia reavaliada: 720.000 Euros.

Depreciação contabilística em 2016: 14.400

Depreciação sobre o custo de construção: 12.000

Depreciação não aceite fiscalmente: 2.400 (a acrescentar no quadro 07 da declaração modelo 22)

- Depreciações de ativos revertíveis

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.

Efeitos da IFRIC 12.

- Depreciações e amortizações tributadas

Exemplo

A empresa ABC adquiriu em 2014 um ativo fixo tangível pelo valor de 24.000 que depreciou à taxa de 33,33%. A taxa máxima aceite para efeitos fiscais é de 20%.

Correções a introduzir no quadro 07 da Declaração modelo 22:

Ano	Depreciação contabilística	Depreciação fiscal	Correção no Quadro 07
2014	8.000	4.800	+ 3.200
2015	8.000	4.800	+ 3.200
2016	8.000	4.800	+ 3.200
2017	0	4.800	- 4.800
2018	0	4.800	- 4.800
	24.000	24.000	0

(ver artigo 20º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009)

Situações particulares (Artigo 45º-A do CIRC)

- Ativos intangíveis com vida útil indefinida e goodwill (Artigo 45º-A do CIRC)
 - É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação, após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo:
 - Elementos da propriedade industrial: marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados adquiridos a título oneroso (não se aplica aos ativos adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos quando seja aplicado o regime especial de neutralidade fiscal ou adquiridos a entidades residentes em país, território ou região sujeitos a regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria).
 - Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais (não se aplica o goodwill respeitante a participações sociais)

- Propriedades de investimento mensuradas ao justo valor (Artigo 45º-A do CIRC)
 - O custo de aquisição, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias das propriedades de investimento, mensuradas subsequentemente ao justo valor, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação (período máximo de vida útil) que seria aceite caso tal ativo fosse mensurado ao custo de aquisição.

- Propriedades de investimento mensuradas ao justo valor

- Exemplo

Propriedade adquirida no início de 2016 por 600.000 Euros e avaliada no final do exercício em 620.000 Euros (modelo do justo valor). A empresa reconheceu um ganho no exercício de 20.000 Euros. Em termos fiscais, a quantia afeta ao terreno é de 25% do custo e a taxa de depreciação para este tipo de imóveis é de 4%.

Ano	Depreciação contabilística	Depreciação fiscal	Correção no Quadro 07
2016	0	9.000	- 9.000
2017	0	9.000	- 9.000
.....			

Nota: $600.000 * 75\% * 2\%$ (taxa mínima) = 9.000

- Ativos biológicos não consumíveis mensurados ao justo valor (Artigo 45º-A do CIRC)
- O custo de aquisição dos ativos biológicos não consumíveis, mensurados subsequentemente ao justo valor, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação (período máximo de vida útil) que seria aceite caso o ativo fosse mensurado ao custo de aquisição.

Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)

- Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)
 - Aspectos contabilísticos
 - Um subsídio só deve ser reconhecido se houver segurança que a entidade beneficiária cumpre as condições a ele associadas e os subsídios serão recebidos.
 - SNC *versus* IAS/IFRS: capital próprio de acordo com o SNC; Rendimentos a reconhecer (diferimentos) ou redução do custo de aquisição acordo com as normas internacionais.
 - Se o ativo é depreciable ou amortizável, o rendimento deve ser reconhecido de acordo com o número de anos de depreciação.
 - Se o subsídio respeita a um ativo fixo tangível não depreciable, o mesmo permanece no capital próprio, exceto se qualquer quantia for necessária para compensar uma perda por imparidade.

- Subsídios relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)

➤ Regime fiscal (Artigo 22º do CIRC)

A inclusão no lucro tributável obedece às seguintes regras:

- a) Se referentes a ativos depreciables ou amortizáveis a inclusão é proporcional à depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, tendo como limite mínimo a quantia que, proporcionalmente, corresponda à quota mínima de depreciação ou amortização.
- b) Se referentes a ativos intangíveis com vida útil indefinida a inclusão é feita na proporção prevista no artigo 45º-A (20 anos).
- c) Se referentes a ativos biológicos não consumíveis e a propriedades de investimento mensurados ao justo valor a inclusão é feita na proporção prevista no artigo 45º-A.
- d) Se referentes a outros ativos, devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, conforme lei ou contrato ao abrigo do qual foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

- Subsídios relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)

- Exemplo

No âmbito do processo de internacionalização, a empresa ABC adquiriu e instalou em 2015 uma nova linha de pintura, a qual entrou em funcionamento em 1 de outubro de 2015. O custo total do investimento ascendeu 1.500.000 Euros tendo a empresa obtido um subsídio não reembolsável de 600.000 Euros. Todas as despesas de investimento são consideradas elegíveis e encontram-se confirmadas pelo organismo gestor. Dos 600.000 Euros, foi recebida em janeiro de 2016 a última parte de 120.000 Euros. A linha de pintura tem uma vida útil de 20 anos e é depreciada de acordo com o regime dos duodécimos.

Depreciação e subsídio a considerar no resultado de 2015 e 2016:

Ano	Depreciação	Subsidio
2015	18.750	7.500
2016	75.000	30.000

Não existem correções fiscais dado que os critérios contabilístico e fiscal são coincidentes.

CONCLUSÕES