ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Campus Politécnico - Repeses - 3500 VISEU Telefone: 232.480.500 Fax: 232.424.651
E-mail: **dgest@mail.estv.ipv.pt** Site: **www.estv.ipv.pt**

FISCALIDADE DE EMPRESA I

Cursos de "Gestão de Empresas" e de "Contabilidade e Administração"
Ano 2005

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC

REGIME FISCAL DAS AMORTIZAÇÕES E REINTEGRAÇÕES

TEXTO 4

Baseado em documentação da DGCI, na legislação fiscal e nas experiências lectivas dos últimos anos

Docentes:

Dr António Vítor Almeida Campos

Dr Carlos Manuel Freitas Lázaro

ÍNDICE

1. Reintegrações e amortizações aceites como custos **2**
1.1. Taxas de amortização e reintegração 3
1.2. Quota anual de amortização e reintegração 3
1.3. Valorimetria dos elementos reintegráveis ou amortizáveis 3
1.4. Período de vida útil 3
2. Métodos de cálculo das reintegrações e amortizações **4**
2.1. Método das quotas constantes 4
2.2. Método das quotas degressivas 5
2.3. Reintegrações e amortizações por duodécimos 7
2.4. Elementos de reduzido valor 8
2.5. Despesas de investigação e desenvolvimento 8
2.6. Amortizações aceleradas 8
3. Reintegrações e amortizações não aceites como custo **8**
3.1. Trespasse 10
3.2. Quotas perdidas 12

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC

REGIME FISCAL DAS AMORTIZAÇÕES E REINTEGRAÇÕES

A palavra amortização, tem um significado amplo de redução, como por exemplo, redução de dívidas, redução de capital ou ainda como registo da depreciação do activo imobilizado.

Alguns autores atribuem significados diferentes para as palavras amortização e reintegração. Entendem que amortizar é reduzir o activo levando-o à extinção, enquanto que reintegrar tem um significado mais apropriado uma vez que as empresas não pretendem apenas reduzir o activo imobilizado, mas visam também a sua reconstituição.

Assim, reintegrar tem um significado de recuperação do valor do imobilizado levando à constituição de um fundo que permitirá renovar o imobilizado, funcionando em termos empresariais como autofinanciamento.

Nesta óptica seria adequado usar-se o termo amortização para bens do activo imobilizado incorpóreo *(activo intangível)*. Estão nesta situação as despesas de constituição cuja intenção é a de anular esta parcela do activo.

Relativamente ao activo imobilizado corpóreo *(activo tangível)*, haveria conveniência em usar o termo reintegração. O que se pretende neste caso é, por um lado, a redução do activo face ao deperecimento e por outro a retenção de fundos para a sua renovação *(autofinanciamento)*.

Note-se que no POC *(Plano Oficial de Contabilidade)*, não é tomada qualquer posição relativamente a esta matéria. Assim, será deixado ao critério de cada contribuinte a utilização do conceito que entender ser mais adequado.

1. Reintegrações e amortizações aceites como custos

O artº 28, nº 1, CIRC, refere que "são aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, considerando-se como tais os elementos do activo imobilizado que com carácter repetitivo, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas".

O próprio Código define o que se entende por condições de deperecimento que levam à perda de valor dos bens *(sua utilização ao longo do tempo, progresso técnico ou quaisquer outros factores que levem à sua desvalorização)*.

No que diz respeito ao tipo de bens sujeitos a deperecimento, apenas faz referência a "bens do activo imobilizado", pelo que, nos parece importante desde já, definir este conceito.

Activo imobilizado - o activo imobilizado das empresas é constituído pelos bens que detenham um carácter de permanência, isto é, aqueles que a empresa pretende manter por mais do que um exercício económico.

A classificação contabilística como bens do activo imobilizado baseia-se igualmente no seu carácter de permanência, ou seja, não se destinarem a ser vendidos ou transformados no decurso da actividade normal da empresa. No entanto, estes bens poderão ser alienados sem que com isso percam aquela característica que lhe advém da intenção que lhe é conferida aquando da sua aquisição.

Nesta perspectiva, o Plano Oficial de Contabilidade classifica o activo imobilizado de acordo com a sua natureza em:

- imobilizações financeiras - integra as aplicações financeiras de carácter permanente
- imobilizações corpóreas - são os bens tangíveis móveis ou imóveis que a empresa utiliza na sua actividade, com permanência superior a um ano, não tendo como objectivo a sua venda ou transformação, incluindo nesta rubrica as grandes reparações e benfeitorias daqueles elementos
- imobilizações incorpóreas - integra o activo imobilizado intangível englobando, nomeadamente, despesas de constituição, de expansão, propriedade intelectual e outros direitos

Este critério de classificação, adoptado pelo POC, ajuda-nos a compreender melhor a noção de "activo imobilizado " prevista no artº 28, nº 1, CIRC.

Conforme já vimos anteriormente, apenas são amortizáveis os bens sujeitos a deperecimento não concorrendo para tal as meras flutuações que afectem os valores patrimoniais, isto é, variações de ordem económica que eventualmente, por ocorrências verificadas em diversos períodos, possam alterar o seu valor.

Considera o artº 28, nº 3, CIRC, que o deperecimento se inicia com a entrada em funcionamento dos elementos do activo imobilizado. Consequentemente, as amortizações e reintegrações só poderão efectuar-se a partir daquela data. Contudo, por razões devidamente justificadas e aceites pela DGCI, poderá iniciar-se a amortização antes da entrada em funcionamento.

Resumindo, são aceites como custos fiscais, as amortizações e reintegrações correspondentes a elementos do activo sujeitos a deperecimento repetitivo, resultante da sua utilização, depois de entrarem em funcionamento.

1.1. Taxas de amortização e reintegração

As taxas de amortização a utilizar são as que constam no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, que trata do regime das amortizações e reintegrações. Relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas taxas, serão aceites as que a DGCI considere razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada *(artº 30, nº 3, CIRC)*.

1.2. Quota anual de amortização e reintegração

A quota anual de amortização e reintegração que pode ser aceite como custo do exercício, nos termos do artº 30, nº 1, CIRC, será calculada aplicando a taxa de amortização aos seguintes valores:

- custo de aquisição ou de produção
- valor resultante de reavaliação [1] ao abrigo de legislação de carácter fiscal
- valor real, à data de abertura de escrita, para os bens objecto de avaliação para este efeito *(no caso de não ser conhecido o valor de aquisição ou de produção)*

1.3. Valorimetria dos elementos reintegráveis ou amortizáveis

O artº 30, nº 1, CIRC, e o artº 2, DR 2/90, de 12 de Janeiro, determinam que para efeitos de cálculo das respectivas reintegrações e amortizações os elementos do activo imobilizado devem ser valorizados do seguinte modo:

- custo de aquisição ou custo de produção, consoante se trate respectivamente de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso ou de elementos fabricados ou construídos pela própria empresa
- valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal
- valor real, à data da abertura de escrita, para os bens objecto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou o custo de produção, podendo esse ser objecto de correcção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido

Para efeitos fiscais, considera-se:

- custo de aquisição de um elemento do activo imobilizado, o respectivo preço de compra acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento
- custo de produção o que se obtém adicionando ao custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra directa os outros custos directamente imputáveis ao produto considerado assim como a parte dos custos indirectos respeitantes ao período de fabricação ou construção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja atribuível

Em ambos os casos *(custo de aquisição e custo de produção)*, havendo IVA não dedutível, designadamente em consequência de exclusão do direito à dedução, o seu valor acrescerá ao custo do elemento do activo imobilizado. Serão, porém excluídos, os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou produção de imobilizado ou devidos pelo diferimento no tempo do pagamento do respectivo preço, bem como as diferenças de câmbio, relacionadas com o imobilizado, resultantes de pagamentos efectivos ou de actualizações à data do balanço.

1.4. Período de vida útil

A vida útil de um elemento do activo imobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor.

---

[1] Vide artº 11, DL 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRC e DL 31/98, de 11 de Fevereiro.

O período mínimo de vida útil de um elemento do activo imobilizado é o que se deduz das taxas de reintegração ou amortização que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes *(artº 3, nº 2, a), DR 2/90, de 12 de Janeiro)*.

O período máximo de vida útil será o que se deduz das quotas mínimas de reintegração e amortização, isto é, o correspondente a uma taxa igual a metade das taxas utilizadas no método das quotas constantes. Será este o período máximo que o contribuinte terá para amortizar o bem *(artº 33, nº 2, CIRC, e artº 3, nº 2), b), DR 2/90, de 12 de Janeiro)*.

2. Métodos de cálculo das reintegrações e amortizações

Em sede de IRC, o cálculo das reintegrações e amortizações do exercício far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes *(artº 29, nº 1, CIRC)*.

Porém, os sujeitos passivos poderão optar pelo método das quotas degressivas *(artº 29, nº 2, CIRC)*, ou utilizar outros métodos, quando a natureza do deperecimento ou a actividade económica da empresa o justifique e após reconhecimento prévio da DGCI *(artº 29, nº 3, CIRC)*.

Impõe o artº 29, nº 4, CIRC, que os sujeitos passivos utilizem um critério de uniformidade, no sentido de ser utilizado o mesmo método para cada elemento do activo imobilizado, ou seja, o mesmo método de reintegração e amortização desde a entrada em funcionamento até à sua transmissão, inutilização ou reintegração total.

No entanto esta regra não prejudica o facto de as quotas de reintegração e amortização poderem variar de acordo com regimes mais ou menos intensivos, ou serem aceites como custo quotas superiores às que resultam da aplicação daqueles métodos, devido à superveniência de desvalorizações excepcionais [2] provenientes de causas anormais, desde que devidamente comprovadas e aceites pela DGCI *(artº 29, nº 5, a) b), CIRC)*.

Note-se que, excepto nas condições atrás referidas *(desvalorizações excepcionais)*, não serão aceites como custo amortizações superiores à quota máxima correspondente à aplicação das taxas constantes do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro.

Outra condição a ter em conta é a de que as quotas mínimas imputáveis ao exercício não poderão ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios *(artº 29, nº 5, a), CIRC)*.

Os métodos de cálculo são *(artº 29, CIRC e artº 4, DR 2/90)*:

Casos	Métodos	Condições
Geral	Quotas Constantes	-
Opção	Quotas Degressivas	Excepto elementos adquiridos em estado de uso, edifícios, viaturas ligeiras de passageiros e mistas, mobiliário e equipamentos sociais
Excepção	Outros	Quando a natureza de deperecimento ou a actividade económica da empresa o justifique, após prévio reconhecimento da DGCI *(artº 4, nº 3, DR 2/90, de 12.JAN)*

2.1. Método das quotas constantes

No caso de aplicação do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração ou amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas constantes no DR 2/90, de 12 de Janeiro aos valores constantes no artº 30, nº 1, CIRC:

- custo de aquisição ou produção
- valor resultante de reavaliação aceite fiscalmente [3]
- valor real dos bens à data da abertura de escrita, para os bens avaliados para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou o custo de produção

Importa aqui referir que serão de aplicar as taxas genéricas mencionadas na tabela II daquele diploma, apenas quando se trate de elementos do activo imobilizado dos ramos de actividade não previstos na tabela I *(taxas específicas)*.

Conforme já vimos anteriormente, o sujeito passivo poderá fazer variar a quota de amortização entre a taxa máxima constante do DR 2/90, de 12 de Janeiro, e a taxa mínima correspondente a metade dessa taxa *(artº 29,*

[2] Sinistros, fenómenos naturais, inovações tecnológicas, etc..

[3] Reavaliação feita ao abrigo de legislação fiscal.

nº 6, CIRC). No entanto, quando relativamente a elementos para os quais não se encontrem fixadas taxas de reintegração e amortização [4], serão aceites as tidas como razoáveis pela DGCI, tendo em conta o período de utilidade esperada *(artº 30, nº 2, CIRC)*.

De facto, nem sempre as empresas adquirem os seus bens no seu estado de novo. Acontece muitas vezes os bens adquiridos terem já sido usados, sendo que, nestes casos, as correspondentes taxas de amortização deverão ser calculadas pelo método das quotas constantes com base no período de utilidade esperada *(artº 30, nº 5, CIRC e artº 5, nº 2, DR 2/90, de 12 de Janeiro)*.

Para além desta, existem outras situações em que terá que ser o sujeito passivo a determinar o período de utilidade esperada, calculando a taxa em função desse período, o qual poderá ser corrigido pela DGCI, sempre que esta o considere inferior ao real. Assim, os casos em que terá que ser o contribuinte a determinar o período de utilidade esperada são os seguintes:

- bens adquiridos em estado de uso
- bens avaliados para efeitos de abertura de escrita
- grandes reparações e beneficiações
- obras em edifícios alheios

Consideram-se, para este efeito, grandes reparações e beneficiações as que aumentem o valor real ou a provável duração do bem *(artº 5, nº 5, a), DR 2/90, de 12 de Janeiro)*.

No que respeita a obras em edifícios alheios, são consideradas como tais, 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 *(artº 5, nº 5, b), DR 2/90, de 12 de Janeiro)*.

Exemplo:

Uma empresa adquiriu uma máquina para a sua fábrica no ano 2000, pelo valor de 10.000 €. A taxa de amortização é de 20%, pelo que o período mínimo de vida útil é de 5 anos e o período máximo de vida útil de 10 correspondendo a este uma quota mínima de 10%.
Suponhamos que a empresa procedia à amortização da máquina do seguinte modo:

Ano	Taxa aplicada	Cálculos	Amortização do Exercício	Aceite
2000	20%	10.000 € × 20%	2.000 €	2.000 €
2001	15%	10.000 € × 15%	1.500 €	1.500 €
2002	8%	10.000 € × 8%	800 €	800 €
2003	20%	10.000 € × 20%	2.000 €	2.000 €
2004	20%	10.000 € × 20%	2.000 €	2.000 €
2005	17%	10.000 € × 17%	1.700 €	▼ 1.500 €
Total	**100%**		**10.000 €**	**9.800 €**

Verifica-se que no ano de 2002, a empresa utilizou uma quota de amortização que é inferior à quota mínima, perdendo, por isso, a possibilidade de considerar como custo, para efeitos fiscais, em exercícios futuros, o valor de 200 € correspondente a 2% *(10% – 8%)*, que neste caso seria corrigido no ano 2005 *(acréscimo no Quadro 07 da Modelo 22 do ano 2005, de 200 €)*. A quota perdida em 2002 tem consequências em 2005.

2.2. Método das quotas degressivas

Apesar do artº 29, nº 2, CIRC, permitir a opção pelo método das quotas degressivas, nem todos os elementos do activo imobilizado corpóreo poderão ser amortizados por este método.

Assim, o artº 29, nº 2, CIRC, determina que os sujeitos passivos de IRC, poderão optar pelo método das quotas degressivas relativamente aos elementos do activo imobilizado corpóreo que:

- não tenham sido adquiridos em estado de uso
- não sejam edifícios

[4] No Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro.

- não sejam viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária
- não sejam mobiliário e equipamentos sociais

A forma de cálculo das quotas degressivas encontra-se expressa no artº 30, nº 3, CIRC, e no artº 6, DR 2/90, de 12 de Janeiro. Nos termos destes diplomas, a quota de reintegração ou amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando aos valores que servem de base às amortizações, e que ainda não tenham sido amortizados, as taxas de reintegração ou amortização estabelecidas para o método das quotas constantes, corrigidas pelos seguintes coeficientes:

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

A taxa assim corrigida será aplicada no primeiro ano aos valores sobre os quais se vão amortizar os bens e nos exercícios seguintes ao valor residual *(valor base deduzido das amortizações acumuladas)*.

Quando a quota anual, assim calculada, for 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, a empresa poderá optar por contabilizar nos últimos anos uma amortização constante igual ao valor obtido por aquela divisão *(artº 6, nº 2, DR 2/90 de 12 de Janeiro)*.

Exemplo 1:

Uma empresa adquiriu em 2001 um bem de equipamento, pelo valor de 20.000 €, em estado novo, correspondendo-lhe uma taxa de amortização de 20%, pelo que o período de vida útil será de 5 anos.

Em face da vida útil do bem, o coeficiente a aplicar nos termos do artº 30, nº 3, CIRC, é **2**, pelo que a taxa de amortização a utilizar é de 40% *(20% × 2)*.

As amortizações processar-se-iam da seguinte forma:

Ano	Cálculo	Quota anual	Valor residual
2001	20.000 € × 40%	8.000 €	12.000 €
2002	12.000 € × 40%	4.800 €	7.200 €
2003	7.200 € × 40%	2.880 €	4.320 €
2004	4.320 € × 40%	1.728 €	2.592 €
2005	2.592 € × 40%	1.036,80 €	1.555,20 €
	Total	**18.444,80 €**	

Inferior a 20.000 €

Aplicando a regra da divisão do valor residual pelo número de anos que falta amortizar, teríamos:

- 2002: 12.000 € ÷ 4 = 3.000 € < 4.800 €
- 2003: 7.200 € ÷ 3 = 2.400 € < 2.880 €
- 2004: 4.320 € ÷ 2 = 2.160 € > 1.728 €

O valor da quota a considerar em cada ano seria o maior dos dois valores calculados.

Assim, as quotas a considerar como custo naqueles anos seriam as seguintes:

Ano	Quota de amortização	Valor residual
2001	8.000 €	12.000 €
2002	4.800 €	7.200 €
2003	2.880 €	4.320 €
2004	2.160 €	2.160 €
2005	2.160 €	0 €
Total	**20.000 €**	

A quota de amortização mínima é de 2.000 € *(20.000 € × 10%)*, sendo respeitada em qualquer dos anos em causa.

Exemplo 2:

Amortizações em Quotas Degressivas

Numa empresa de construção civil, adquiriram-se andaimes metálicos no valor de 1.000 contos. Pela Tabela I, Divisão IV, Código 1150 *(andaimes metálicos)*, a quota a utilizar é de 14,28%.

O período de vida útil é de: 100% ÷ 14,28% = 7 anos

O coeficiente é de 2,5 (> 6 anos)

Quota Degressiva = Coeficiente × Taxa do DR 2/90 × Base de Cálculo

Pelo artº 30, nº 3, CIRC, tem-se o coeficiente:

1,5	se vida útil < 5 anos
2	se vida útil igual a 5 ou 6 anos
2,5	se vida útil > 6 anos

Anos	**Quotas Degressivas** (1)	**VC / nº anos** (2)	**Quota Mínima** (3)	**Amortização do Exercício**	**Valor Contabilístico**
1	10.000 × 14,28% × 2,5 = **3.570,00**	10.000 ÷ 7 = **1.428,57**	10.000 × 14,28% ÷ 2 = **714,00**	**3.570,00**	6.430,00
2	6.430 × 14,28% × 2,5 = **2.295,51**	6.430 ÷ 6 = **1.071,67**	10.000 × 14,28% ÷ 2 = **714,00**	**2.295,51**	4.134,49
3	4.134,49 × 14,28% × 2,5 = **1.476,01**	4.134,49 ÷ 5 = **826,90**	10.000 × 14,28% ÷ 2 = **714,00**	**1.476,01**	2.658,48
4	2.658,48 × 14,28% × 2,5 = **949,08**	2.658,48 ÷ 4 = **664,62**	10.000 × 14,28% ÷ 2 = **714,00**	**949,08**	1.709,40
5	1.709,40 × 14,28% × 2,5 = **610,26**	1.709,40 ÷ 3 = **569,80**	10.000 × 14,28% ÷ 2 = **714,00**	**714,00**	995,40
6	995,40 × 14,28% × 2,5 = **355,36**	995,40 ÷ 2 = **497,70**	10.000 × 14,28% ÷ 2 = **714,00**	**714,00**	281,40
7	-	281,40 ÷ 1 = **281,40**	-	**281,40**	0
			TOTAL	**10.000**	

O valor máximo de amortização do exercício aceite para efeitos fiscais é sempre o maior dos seguintes valores:

(1) Quota degressiva

(2) Rácio: valor contabilístico ÷ nº de anos que resta de vida útil

(3) Quota mínima *(metade da quota para quotas constantes)* - no último ano não são geradas quotas perdidas – artº 29, nº 6, CIRC; artº 6º, nº 4 e artº 19º, nº 2, DR 2/90, de 12 de Janeiro

No último ano amortiza-se o remanescente, que deverá corresponder ao valor contabilístico do bem no último período de amortização.

2.3. Reintegrações e amortizações por duodécimos

No ano de início de utilização dos elementos patrimoniais poderá ser praticada a quota anual de amortização conforme já vimos anteriormente ou, uma quota de amortização, deduzida da taxa anual, correspondente ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento desses elementos, possibilidade esta que vem prevista artº 30, nº 6 e 7, CIRC, e no artº 7, DR 2/90, de 12 de Janeiro.

Verificando-se esta possibilidade, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil dos mesmo elementos, apenas serão aceites como custo, as amortização correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

2.4. Elementos de reduzido valor

Sempre que o valor unitário dos elementos do activo imobilizado sujeitos a deperecimento não ultrapasse 40.000$ *(199,52 €)* e desde que esse elemento não faça parte integrante de um conjunto que deva ser reintegrado como um todo, poderá o contribuinte considerá-lo integralmente como custo, isto é, a amortização será igual ao respectivo custo num só exercício *(artº 32, CIRC)*.

2.5. Despesas de investigação e desenvolvimento

Também as despesas de investigação e desenvolvimento poderão ser consideradas como custo no exercício em que sejam suportadas se enquadráveis no disposto no artº 31, nº 2 e 3, CIRC [5].

Despesas de investigação são as realizadas pela empresa com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos. Despesas de desenvolvimento são as realizadas pela empresa através da exploração de resultados de trabalho de investigação visando a descoberta ou melhoria de produtos, serviços ou processos de fabrico.

Relativamente às despesas de investigação e desenvolvimento *(artº 31, CIRC)*:

- as despesas de investigação e desenvolvimento podem ser consideradas como custo a 100% no exercício em que sejam suportadas
- as despesas de investigação e desenvolvimento têm que ser feitas no interesse da empresa para serem aceites como custo
- excluem-se as despesas resultantes de trabalhos de investigação efectuados por outrém mediante contrato *(artº 31, nº 3, CIRC)*

2.6. Amortizações aceleradas

As amortizações aceleradas são aplicáveis *(artº 9, DR 2/90, de 12 de Janeiro)*:

- aos elementos do activo imobilizado corpóreo, que sejam sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal em consequência da laboração em mais de um turno, podendo ser aceites como custo do exercício:
  - laboração em dois turnos - quota acrescida de 25%
  - laboração em mais de dois turnos - quota acrescida de 50%
- Excepções:
  - edifícios e outras construções
  - bens que, pela sua natureza ou atendendo à actividade em que são utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração

Se for utilizado o método das quotas degressivas, as quotas de reintegração aceleradas não podem ser aplicadas, no primeiro período de reintegração e, nos períodos seguintes, a quota de reintegração não pode ser superior à que puder ser aplicada naquele primeiro período.

3. Reintegrações e amortizações não aceites como custo

Existem reintegrações e amortizações que mesmo que praticadas pela empresa no âmbito da sua gestão, não são consideradas como custos para efeitos fiscais, devendo esses valores ser acrescidos ao lucro tributável na linha 07 do Quadro 07 da Modelo 22.

Nos termos do artº 33, nº 1, CIRC, não serão aceites como custo:

- as reintegrações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deperecimento
- as reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento
- as reintegrações e amortizações que excedam os limites estabelecidos
- as reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela DGCI

[5] Vide artº 18, DR 2/90, de 12 de Janeiro.

- as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição, ou de reavaliação, excedente a 6.000.000$ *(29.927,87 €)*, bem como os barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária
- as reintegrações dos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento do valor de realização, efectuado nos termos do artº 45, CIRC, na parte correspondente à dedução que lhes for imputada nos termos do artº 45, nº 6, CIRC

Enquanto que o artº 28, CIRC, como vimos, nos indica quais as reintegrações e amortizações dos elementos do activo que são aceites como custo *(elementos sujeitos a deperecimento)*, o artº 33, CIRC, indica-nos aquelas que devem ser excluídas como tais, ainda que contabilizadas pela empresa enquanto custos.

Assim, não serão aceites como custo fiscal, as reintegrações e amortizações respeitantes a elementos não sujeitos a deperecimento *(artº 33, nº 1, a), CIRC)*, ideia que decorre, desde logo, do disposto no artº 28, nº 1, CIRC, e artº 1, nº 1, DR 2/90, de 12 de Janeiro.

No que se refere às reintegrações de imóveis, não é aceite como custo a parte correspondente ao valor dos terrenos porquanto não estar sujeita a deperecimento. Neste caso teremos de conjugar com o disposto no artº 11, DR 2/90, de 12 de Janeiro, o qual considera que, no caso do valor do terreno não se encontrar evidenciado na contabilidade, o valor a atribuir a este será o correspondente a 25% do valor global do imóvel, a menos que o sujeito passivo estime outro valor devidamente fundamentado e aceite pela DGCI.

Exemplo 1:

As reintegrações a amortizações de elementos do activo não sujeitos a deperecimento - amortização de um terreno *(as reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos, ou na parte não sujeita a deperecimento)*.

Considere um complexo administrativo adquirido em 2005, cujo custo de aquisição foi de 500.000 €, sendo praticada na contabilidade uma amortização de cada exercício de 10.000 €.

Aplicação do artº 11, nº 3, DR 2/90 [6]:

- valor fiscal do terreno: 500.000 × 25% = 125.000
- valor fiscal do edifício: 500.000 × 75% = 375.000
- amortização fiscal: 375.000 × 2% = 7.500

Neste caso, como é praticada uma amortização de 10.000 *(500.000 × 2%)*, efectuar-se-ia a correcção fiscal de 2.500 €, no Quadro 07 da Modelo 22.

No que respeita às reintegrações e amortizações que excedam os limites estabelecidos, são excluídos dos custos a parte das reintegrações e amortizações que excedam os limites legais, ou seja, as que resultem no todo ou em parte da aplicação de taxas diferentes das previstas, das resultantes de erros materiais ou, ainda, quando não aceites pela administração fiscal.

Exemplos 2:

Considere um equipamento:

- valor de aquisição: 10.000 €
- quota máxima permitida *(taxa da tabela anexa ao DR 2/90 = 12,5%)*: 1.250 €
- amortização praticada: 1.750 €

Correcção Fiscal:

- 1.750 – 1.250 = 500 € *(acresce ao Q 07, da Modelo 22, em cada exercício da vida útil do bem)*

Também não são consideradas como custo as reintegrações ou amortizações que forem praticadas para além do período máximo de vida útil, salvo nos casos especiais, como vimos, desde que devidamente justificados e aceites pela DGCI [7].

---

[6] Artº 11º, nº 3, DR 2/90 - nos casos em que não é possível fixar o valor do terreno no preço de aquisição do imóvel, o valor a atribuir ao terreno é 25% do valor global.

[7] O período máximo de vida útil corresponde ao dobro do período mínimo de vida útil, sendo este o que deriva das taxas máximas das tabelas - esta regra aplica-se quer para o método da quotas constantes quer para o método das quotas degressivas

Relativamente às viaturas ligeiras ou mistas suponhamos o seguinte exemplo:

- viatura ligeira - preço de aquisição: 40.000 €
- limite da amortização fiscal: 29.927,87 × 25% = 7.481,97 €
- amortização praticada: 40.000 × 25% = 10.000 €

Correcção Fiscal:

- 10.000 – 7.481,97 = 2.518,03 € *(acresce ao Quadro 07 da Modelo 22)*

Relativamente às reintegrações dos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento do valor de realização, efectuado nos termos do artº 45, CIRC, assunto que iremos desenvolver mais adiante, quando tratarmos das mais-valias, poderemos desde já adiantar alguma explicação.

Conforme já foi referido, as mais-valias realizadas constituem um proveito fiscal nos termos do artº 20, nº 1, f), CIRC, e resultam da diferença entre o valor de realização *(venda ou troca)* líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição deduzido das reintegrações e amortizações praticadas, corrigida pelos coeficientes de desvalorização monetária sempre que tenham decorrido mais de dois anos após a data de aquisição.

Embora as mais-valias constituam, como vimos um proveito, existe no entanto um regime especial de deferimento de tributação das mais-valias respeitantes a elementos do activo imobilizado corpóreo, sempre que o respectivo valor de realização seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo, no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício, ou até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização.

A mais-valia fiscal excluída de tributação, é considerada para tributação, por um quinto do seu valor no exercício da respectiva realização e por igual montante em cada um dos quatro exercícios subsequentes *(artº 45. nº 1, CIRC)*.

3.1. Trespasse

O trespasse [8] consiste na transferência de um estabelecimento comercial ou industrial e abrange normalmente todos os elementos que o compõem, podendo incluir apenas o local ou "chave" [9].

O trespasse não carece de autorização do senhorio, mas este tem direito de preferência. O senhorio é obrigado a exercer o direito de preferência 8 dias após a comunicação por carta registada com aviso de recepção, com a indicação do preço, condições de pagamento e actividade a exercer.

O trespasse obriga à celebração de escritura pública, devendo ser comunicado ao senhorio nos 15 dias subsequentes à escritura, com carta registada e aviso de recepção. O cedente deverá comunicar a transmissão ao serviço local de finanças da sua sede, 30 a 60 dias após a escritura.

O trespasse será registado no activo imobilizado incorpóreo.

Os trespasses efectuados a partir de 1.1.1990 devem ser amortizados na Contabilidade *(novo POC, em que os trespasses devem ser amortizados no prazo máximo de 5 anos, podendo, no entanto, este período ser dilatado, desde que tal se justifique e não exceda o do uso útil - D:6634 a C:4834)*. Na Fiscalidade a amortização será acrescida à matéria colectável, conforme estipula o artº 17, nº 3, DR 2/90, de 12 de Janeiro, ao considerar que não são amortizáveis os trespasses, salvo se reconhecimento da DGCI. Também o artº 33, nº 1, CIRC, afirma que não são aceites como custo as reintegrações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deperecimento *(os terrenos e os trespasses)*.

O artº 17, DR 2/90, estabelece que os elementos do activo imobilizado incorpóreo são amortizáveis quando sujeitos a deperecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada, como é o caso das despesas de instalação, de investigação e desenvolvimento e de elementos da propriedade industrial *(patentes, marcas, alvarás, processos de fabrico, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo)*. São no entanto excluídos os trepasses, a menos que o deperecimento efectivo devidamente comprovado, seja reconhecido pela DGCI.

Se a empresa transmitente tiver escriturado qualquer valor como trespasse, a mais-valia ou menos-valia será a diferença entre o preço pago actualizado e o da realização.

[8] Ver Directrizes Contabilísticas nº 1 e 12, da Comissão de Normalização Contabilística.

[9] A cessão onerosa da posição do arrendatário dos locais para o exercício de profissões liberais, é considerada trespasse.

Não há lugar à liquidação do IVA se o trespassário já for ou vier a ser, pelo facto da aquisição do estabelecimento, sujeito passivo de IVA e os elementos transmitidos sejam susceptíveis de constituir um ramo de actividade independente. As mercadorias incluídas no valor do trespasse do estabelecimento devem ser vendidas, mediante factura, ao trespassário. Na factura deverá indicar-se: "Não sujeito a IVA - Artº 3, nº 4, do CIVA". O valor do trespasse, como elemento do imobilizado incorpóreo, é sempre tributado. Não beneficia da hipótese de reinvestimento.

Notas:

O trepasse não tem a ver com a simples transmissão do direito ao arrendamento, mas sim com o conceito de "goodwill" ou "aviamento", que surge quando a quantia que a empresa participante pagou pela sua participação *(custo de aquisição)*, é diferente da que corresponde ao valor justo dos activos líquidos adquiridos identificáveis.

O artº 1118, Código Civil, tem uma diferente noção de trespasse, considerando-o uma transmissão acompanhada da transferência, em conjunto, das instalações, utensílios, mercadorias ou outros elementos que integram o estabelecimento.

Pela Directriz Contabilística nº 1, se o justo valor dos activos e passivos identificáveis for superior ao custo de aquisição, a diferença pode ser repartida pelos activos não monetários individuais adquiridos, na proporção dos justos valores destes, podendo ser tratado como proveito diferido e imputada a resultados numa base sistemática., durante um período que não ultrapasse 5 anos.

Tradicionalmente regista-se na Conta 434 - Trespasse, os valores correspondentes à aquisição do direito de exploração de determinado estabelecimento. Contabilisticamente, o direito ao arrendamento deve ser registado na Conta 433 - Propriedade Industrial e Outros Direitos.

Exemplo:

Uma empresa toma de trespasse um estabelecimento pelo preço global de 400.000 €.

Nesse trespasse estão incluídas mercadorias, instalações e o direito ao arrendamento.

Foram atribuídos aos vários elementos componentes os justos valores [10]:

Mercadorias	82.000
Instalações	35.000
Direito ao arrendamento	240.000
Remanescente	43.000
TOTAL	**400.000**

Os critérios usados para os justos valores foram os seguintes:

- cálculo estimado do custo de aquisição de bens idênticos
- cálculo estimado do valor das instalações atendendo ao seu estado de uso
- valor presente *(descontado ou actual)* de uma perpetuidade representativa das diferenças entre as rendas a pagar e as rendas de mercado, descontadas à taxa de juro de mercado para operações a longo prazo, acrescidas de uma taxa de risco *(p.ex. 10% sobre essa taxa)*

Nesta situação, os bens adquiridos são de registar nas respectivas contas:

- conta 433 - propriedade industrial e outros direitos: direito ao arrendamento
- conta 434 - trespasse: o remanescente

Cessões de Exploração

Define-se como o contrato pelo qual se transfere temporariamente para outrém a fruição do prédio e a exploração do estabelecimento comercial ou industrial nele instalado.

Na transmissão efectuada vão incluídos todos os elementos que integram a organização da empresa, desde os móveis e imóveis até à clientela, às patentes e segredos de fabrico, contratos, licenças, alvarás, etc..

O contrato de cessão deve ser celebrado por escritura pública.

[10] O justo valor é a quantia pela qual um activo (passivo) poderia ser trocado, entre um comprador e um vendedor, interessados e conhecedores.

As importâncias recebidas pela cessão temporária da exploração de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas, são consideradas rendas imputáveis a actividades comerciais, industriais ou agrícolas, sendo, nestes casos, para efeitos de IRS, considerados rendimentos da categoria B.

Se o cedente não for proprietário do imóvel onde o estabelecimento estiver instalado, a importância recebida pelo cedente é deduzida da renda paga por este ao proprietário do imóvel, o senhorio.

Em regra, as importâncias recebidas por pessoa colectiva pela cessão temporária de exploração de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, são consideradas proveitos ou ganhos.

Tratando-se de entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, a determinação do rendimento tributável segue regras especiais.

A cedência onerosa temporária do estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, está sujeita a IVA, por se tratar de uma prestação de serviços e não de uma transmissão de bens.

O imposto, quando devido, é liquidado pelo cedente, à taxa normal.

O cedente não cessa a actividade, tendo, por isso, de continuar a cumprir as suas obrigações declarativas e, eventualmente, de pagamento. Continua a exercer uma actividade sujeita a imposto.

O valor da cedência está compreendido nos limites do regime de isenção do IVA se não ultrapassar o respectivo limite.

3.2. Quotas perdidas

O artº 33, CIRC, refere-se às amortizações e reintegrações que não são aceites como custo fiscal, ainda que contabilizadas pela empresa. Neste artigo é estabelecido que as reintegrações ou amortizações que excedam os respectivos limites resultantes da aplicação de taxas diferentes das previstas ou das resultantes de erros de cálculo, não são aceites como custo, gerando quotas perdidas assumidas no exercício em que tal se verifica. Também as reintegrações ou amortizações que forem praticadas para além do período máximo de vida útil, salvo em casos especiais devidamente justificados e aceites pela DGCI, não são aceites.

Também as quotas de amortização praticadas abaixo do nível mínimo geram quotas perdidas que se reflectem no final da vida útil dos bens.

Para esclarecer o afirmado, vejamos os casos expostos no exemplo.

Para todos os casos, vamos supor que determinada empresa adquiriu um bem do activo imobilizado no ano 1, ano em que entrou em funcionamento, por 100.000 €, e que de acordo com o Decreto Regulamentar 2/90, a taxa de amortização é de 20%. Não é utilizado o Método das Quotas Degressivas, nem existem turnos na laboração com a máquina.

Exemplos:

Quotas Perdidas

Aquisição de bem do activo imobilizado no ano 1: 100.000 €

Taxa de amortização = 20% *(DR 2/90)*

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

Caso 1

ANO	Taxa Amort.	Amort. (Contab.)	*Limite (Fiscal)*	Aceite (Fiscal)	Quadro 07
1	20%	20.000	*20.000*	20.000	
2	50%	50.000	*20.000*	20.000	a) +30.000
3	10%	10.000	*10.000*	10.000	
4	10%	10.000	*10.000*	10.000	
5	10%	10.000	*10.000*	10.000	
TOTAL	**100%**	**100.000**	*b)* ***70.000***	**70.000**	**30.000**

a) Quota perdida no exercício em que tal se verifica (Quota $_{Ano\ 2}$ > Limite Máximo)

b) O somatório do limite das amortizações fiscais deve reflectir a Quota Perdida, quando esta resulte de valor superior ao fixado

Caso 2

ANO	Taxa Amort.	Amort. (Contab.)	*Limite (Fiscal)*	Aceite (Fiscal)	Quadro 07
1	20%	20.000	*20.000*	20.000	
2	5%	5.000	*10.000*	5.000	a)
3	20%	20.000	*20.000*	20.000	
4	20%	20.000	*20.000*	20.000	
5	20%	20.000	*20.000*	20.000	
6	15%	15.000	*b) 10.000*	10.000	a) +5.000
TOTAL	**100%**	**100.000**	***100.000***	c) **95.000**	**5.000**

a) Quota perdida no exercício, reflecte-se no final da vida útil do bem (Quota $_{Ano\ 2}$ < Limite Mínimo)

b) O excedente para os 100.000

c) A quota perdida por valores inferiores ao mínimo reflectem-se nesta coluna

Caso 3

ANO	Taxa Amort.	Amort. (Contab.)	*Limite (Fiscal)*	Aceite (Fiscal)	Quadro 07
1	20%	20.000	*20.000*	20.000	
2	5%	5.000	*10.000*	5.000	b)
3	35%	35.000	*20.000*	20.000	a) +15.000
4	20%	20.000	*20.000*	20.000	
5	20%	20.000	*d) 15.000*	15.000	b) +5.000
TOTAL	**100%**	**100.000**	*c)* ***85.000***	e) **80.000**	**20.000**

a) Quota perdida no exercício em que tal se verifica (Quota $_{Ano\ 3}$ > Limite Máximo)

b) Quota perdida no exercício, reflecte-se no final da vida útil do bem (Quota $_{Ano\ 2}$ < Limite Mínimo)

c) O somatório do limite das amortizações fiscais reflecte a Quota Perdida de 15.000, resultante da prática de quotas de amortização superiores ao limite máximo

d) O excedente para os 85.000

e) Nesta coluna, o somatório reflecte a totalidade das quotas perdidas