

**Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas**

**Activos Fixos Tangíveis**

**Código do IRC**

**Artigos 21.º, 24.º, 29.º, 34.º, 35.º, 45.º, 46.º e 64.º**

**Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09**

**Artigos 2.º, 3.º e 15.º**

**CIRCULAR N.º 6 /2011**

O Sistema de Normalização Contabilística prevê o reconhecimento de um activo fixo tangível (AFT), se o activo obedecer aos critérios neles previstos.

O Código do IRC, na adaptação a estes normativos, acolheu o modelo de dependência parcial, o qual se caracteriza por aceitar o tratamento contabilístico sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias.

No sentido de serem esclarecidas algumas dúvidas relacionadas com o enquadramento fiscal deste tipo de activos, foi, por meu Despacho de 25 de Fevereiro de 2011, sancionado o seguinte entendimento:

**Modelo do custo**

1. Os AFT devem ser contabilisticamente mensurados no reconhecimento inicial pelo seu custo.
2. Também para efeitos fiscais devem ser valorizados ao custo (art.º 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro).
3. No entanto, o custo pode ser diferente para efeitos contabilísticos e fiscais decorrentes das componentes admitidas no normativo contabilístico [§§ 17 a 23 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 – Activos fixos tangíveis] e no fiscal (art.º 2.º, n.ºs 2 a 6 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009).

**Razão das instruções**

### **Aquisição com pagamento diferido**

4. No caso de aquisição de um AFT com pagamento diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito, a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com a NCRF 10 – Custos dos Empréstimos Obtidos, sendo o AFT mensurado pelo equivalente ao preço a dinheiro.
5. Neste caso, as depreciações são efectuadas com base neste valor do equivalente ao preço a dinheiro. O juro é reconhecido como gasto nos respectivos períodos, conforme decorre da utilização do método do custo amortizado.
6. Em princípio, o procedimento contabilístico determina uma antecipação dos gastos de juros em relação aos que se obteriam se estes fossem incluídos no AFT e, portanto, se este fosse mensurado pelo valor bruto e depreciado ao longo da sua vida útil.
7. Pese embora o n.º 2 do art.º 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 indicar que o custo de aquisição para efeitos fiscais é o preço de compra, deve este, no presente caso, ser interpretado como o valor pelo qual o AFT foi mensurado, por duas ordens de razões:
  - O art.º 23.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC admite como gastos de natureza financeira os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados ao custo amortizado;
  - O art.º 1.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 estabelece que as depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

### **Aquisição com pagamento diferido**

8. Logo, são aceites fiscalmente as depreciações reconhecidas e calculadas sobre o valor presente da dívida ao fornecedor do investimento, bem como os gastos dos juros que vão sendo reconhecidos anualmente por força da mensuração da dívida ao custo amortizado.
9. Pela transmissão do activo e para efeitos de determinação da mais-valia ou menos-valia fiscal o valor de aquisição deve também corresponder ao valor inicialmente reconhecido em AFT.

**Determinação  
da mais-valia  
ou menos-  
valia fiscal**

#### **Modelo de revalorização**

10. Como fiscalmente se adoptou, para os AFT, o modelo do custo, os efeitos de qualquer revalorização efectuada e não suportada por diploma legal não têm qualquer consequência de natureza fiscal.
11. Tal significa que o acréscimo de depreciações não é considerado gasto para efeitos fiscais.
12. Dado que a “reserva” de revalorização não foi tributada na data da sua constituição por se encontrar excepcionada na alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do Código do IRC, qualquer perda por imparidade que se venha a apurar, correspondente à revalorização, também não é dedutível.

**Depreciações  
e perdas por  
imparidade**

Assim sendo, apenas a parte da quantia escriturada – que existiria se não tivesse havido revalorização – que exceda o justo valor à data da ocorrência da perda por imparidade pode aproveitar da dedução prevista no n.º 4 do art.º 35.º do Código do IRC.

#### **Reavaliação fiscal**

13. A Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprovou o Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), prevê a existência da conta 58 – *Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis* e da subconta 581 – *Reavaliações decorrentes de diplomas legais*.
14. Nestes termos, o SNC não impede que se mantenha o

reconhecimento para efeitos contabilísticos das reservas de reavaliação efectuadas com base em diplomas legais, como aliás já era reconhecido anteriormente na Directriz Contabilística (DC) 16.

15. Se o sujeito passivo decidir anular, no período de transição, a reserva de reavaliação constituída com base nesses diplomas, tal anulação não resulta da adopção pela primeira vez do novo normativo contabilístico, não se enquadrando, portanto, no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.
16. No regime contabilístico anterior ao SNC já se previa (DC 16, ponto 3.3.1) a obrigação de se proceder, de novo, em cada período contabilístico, ao cálculo do excedente e da diferença para a quantia assentada e no caso de ser negativa devia ser diminuída ao excedente. Esta correcção negativa da reserva de reavaliação era também reconhecida para efeitos fiscais conforme se pode verificar, por exemplo, no n.º 2 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro.
17. Consequentemente, se o sujeito passivo proceder à anulação da reserva de reavaliação constituída ao abrigo de legislação de carácter fiscal, a variação patrimonial negativa não é dedutível para efeitos fiscais, nos termos da alínea b) do art.º 24.º do Código do IRC, do mesmo modo em que a variação patrimonial positiva apurada aquando da constituição da reserva de reavaliação não foi tributada, face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do mesmo diploma.
18. Com a anulação desta reserva de reavaliação, as depreciações passam a ser reconhecidas com base no valor de aquisição originário. A anulação do aumento ocorrido nas depreciações acumuladas em resultado da reavaliação e que foi considerado como gasto fiscal é tributada, na íntegra, no período de tributação em que a reserva seja anulada.

#### **Alteração do método de depreciação**

19. O método de depreciação dos AFT deve reflectir o modelo por

**Eventual  
anulação da  
reserva:  
consequências  
fiscais**

que se espera que os futuros benefícios económicos associados a esses activos sejam consumidos pela empresa, devendo ser usado de forma consistente de período para período, a menos que ocorra alguma alteração significativa no referido modelo (cf. § § 60 e 61 da NCRF 7) ou que exista uma prova objectiva de que a estimativa estava errada.

20. A alteração do método de depreciação (por exemplo, de quotas decrescentes para quotas constantes) não corresponde a uma alteração de política contabilística mas sim a uma alteração de estimativa (cf. § 61 da referida NCRF 7 e § 27 (d) da NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros).

21. E a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores. Por isso, ainda que um sujeito passivo, por razões que considera devidamente justificadas, tenha decidido, na data da transição, alterar o método de depreciação que vinha adoptando na vigência do Plano Oficial de Contabilidade, devia tê-lo feito prospectivamente e não retrospectivamente (cf. § 31 da referida NCRF 4).

22. Caso o sujeito passivo tenha alterado o método de depreciação (por exemplo, de quotas decrescentes para quotas constantes) por razões devidamente justificadas, mas o tenha feito de forma retrospectiva, as consequências fiscais são as seguintes:

a) Não obstante o art.º 8.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, a par dos normativos contabilísticos, referir que o método de depreciação deve ser usado de forma consistente, de período para período, permite-se que o mesmo possa ser alterado se existirem razões devidamente justificadas;

b) Porém, sendo, por definição, uma alteração de estimativa e não de política contabilística, a mesma deve ser feita de forma prospectiva, pelo que os efeitos nos capitais próprios

**Alteração do  
método de  
depreciação:  
revisão de  
estimativa**

**Aplicação  
retrospectiva:  
Consequências  
fiscais**

resultantes da aplicação retrospectiva não são uma consequência directa (e obrigatória) da adopção pela primeira vez dos novos normativos contabilísticos, não caindo, portanto, no âmbito do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho;

c) Consequentemente, a variação patrimonial positiva gerada pela anulação de depreciações que tinham sido contabilizadas e fiscalmente aceites nos períodos anteriores concorre, na íntegra, para a formação do lucro tributável respeitante ao período de tributação em que ocorreu a anulação;

d) As depreciações que vierem a ser praticadas pelo método das quotas constantes são fiscalmente dedutíveis, desde que não sejam excedidas as quotas máximas nem seja ultrapassado o período máximo de vida útil.

**Tratamento fiscal da anulação da reserva de reavaliação correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição dos imóveis e das depreciações em excesso**

23. De acordo com o preceituado na redacção do antigo artigo 58.º-A do Código do IRC (actual art.º 64.º), o adquirente de um imóvel podia contabilizá-lo pelo valor patrimonial tributário definitivo (VPT), se este fosse superior ao valor do contrato. Com esta prática, era reconhecida uma reserva de reavaliação e o sujeito passivo tinha a possibilidade de calcular as depreciações com base nesse valor, apurando gastos contabilísticos e fiscais superiores aos que apuraria se tivesse contabilizado o imóvel pelo valor do contrato.

24. Na transição para o SNC o sujeito passivo teve que anular a reavaliação efectuada, uma vez que o normativo contabilístico não prevê a revalorização para o VPT. Assim, a quantia escriturada do imóvel é reduzida por contrapartida da reserva

**Anulação da  
reserva de  
reavaliação  
criada por  
força do antigo  
art.º 58.º-A**

que antes fora constituída.

25. A anulação das depreciações em excesso e da reserva de reavaliação não deve ser considerada como um ajustamento de transição relevante para efeitos fiscais (dado que a partir do período de tributação que se inicie em ou a partir de 2010-01-01, o activo não pode ser mensurado pelo VPT e, portanto, as depreciações não podem ser calculadas sobre este valor). Sendo assim, aquele ajustamento não deve concorrer para a formação do lucro tributável.

**Anulação das depreciações em excesso**

26. Quando for efectuada a venda do activo, as depreciações que foram anuladas na transição e que foram aceites fiscalmente nos períodos de tributação anteriores a 2010 devem ser consideradas no cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal.

**Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal**

#### **Quotas mínimas de depreciação ou amortização**

27. O n.º 2 do art.º 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 permite a utilização de quotas inferiores à mínima «*quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização*», mediante requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.

**Utilização de quotas inferiores à mínima**

A expressão «*quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização*» deve entender-se no sentido de que é a apresentação do requerimento que deve ser prévia ao registo da primeira depreciação ou amortização inferior à quota mínima.

#### **Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas**

28. A Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, fixou, no seu artigo 1.º, n.º 1, em € 40.000,00, o montante a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data.

**Valor de aquisição limite**

29. Nestes termos, aquele limite é aplicável às viaturas adquiridas no ano de 2010, para os sujeitos passivos de IRC que adoptem

um período de tributação coincidente com o ano civil, bem como para as viaturas adquiridas no decurso do período de tributação iniciado em ou após 1 de Janeiro de 2010, para os sujeitos passivos de IRC que adoptem um período de tributação diferente do ano civil.

30. Aquele montante é alterado de acordo com os n.ºs 2 e 3 do art.º 1.º da Portaria, respectivamente, para as viaturas adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data e para as adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data.

31. Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação não exceda o limite fixado, a mais-valia ou menos-valia fiscal resulta da diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade bem como das depreciações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do art.º 30.º (cf. art.º 46.º, n.º 2).

32. Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda aquele limite, deve observar-se o seguinte:

32.1. O cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal é efectuado também de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 46.º do Código do IRC devendo considerar-se, na respectiva fórmula de cálculo, as depreciações praticadas.

Face à *ratio* subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos com este tipo de bens quando o respectivo valor de aquisição ou de reavaliação ultrapassa determinado montante, a interpretação mais consentânea com essa *ratio* é considerar que, para efeitos de determinação das respectivas mais-valias ou menos-valias, o valor das depreciações que releva é o das praticadas na contabilidade.

**Cálculo da  
mais-valia ou  
menos-valia  
fiscal**

32.2. No caso de se apurar uma menos-valia fiscal, deve ser aplicado o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 45.º do Código do IRC, considerando-se que a parcela da menos-valia fiscal passível de ser deduzida como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável, ou seja:

$$\text{mv fiscal dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times \text{mv fiscal}$$

Como a menos-valia fiscal entra no cômputo da diferença positiva ou negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, tem de se corrigir autonomamente, no quadro 07 da declaração de rendimentos de IRC, Modelo 22, a parcela da menos-valia fiscal que não é dedutível, ou seja, a diferença entre a menos-valia fiscal normalmente apurada e a menos-valia fiscal que é dedutível.

### 33. Exemplo:

Em Janeiro de 2010, um sujeito passivo de IRC adquiriu, por € 50.000,00, uma viatura ligeira de passageiros, depreciando-a pelo método das quotas constantes, à taxa de 25%.

Em Dezembro de 2011 a viatura é alienada por € 35.000,00.

Assim:

#### Em 2010

Depreciação contabilística:  $50.000,00 \times 25\% = 12.500,00$

Depreciação fiscal:  $40.000,00 \times 25\% = 10.000,00$  (acresce 2.500,00  
no campo 719 do Quadro 07)

#### Em 2011

Valor de realização: € 35.000,00

Menos-valia contabilística

$$35.000,00 - (50.000,00 - 12.500,00) = - 2.500,00$$

Menos-valia fiscal [ainda sem a restrição prevista no art.º 45.º, n.º 1, alínea l)]

$$35.000,00 - (50.000,00 - 12.500,00) = - 2.500,00$$

### Exemplo

Menos-valia fiscal dedutível [art.º 45.º, n.º 1, alínea I)]

$$40.000,00 / 50.000,00 \times 2.500,00 = - 2.000,00$$

Parcela da menos-valia a acrescer autonomamente: € 500,00

Correcções no Quadro 07

⇒ **Campo 736** – Acréscimo de € 2.500,00 menos-valia contabilística

⇒ **Campo 752** – Acréscimo de € 500,00 parcela não dedutível

⇒ **Campo 769** – Dedução de € 2.500,00 menos-valia fiscal

### **Barcos de recreio e aviões de turismo**

34. No que respeita a barcos de recreio e aviões de turismo, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, as depreciações praticadas não são aceites fiscalmente por força da alínea e) do n.º 1 do art.º 34.º do Código do IRC, sendo estas que devem ser consideradas no cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal.

No caso de ser apurada uma menos-valia fiscal, a mesma não pode ser deduzida para efeitos de determinação do lucro tributável, por força do disposto na alínea I) do n.º 1 do referido art.º 45.º.

**Menos-valia  
fiscal dedutível**

**Barcos de  
recreio e  
aviões de  
turismo**

Direcção Geral dos Impostos, de Maio de 2011

O Director-Geral

(José António de Azevedo Pereira)