



Revista e atualizada em março de 2014 pelo Docente de Fiscalidade do Rendimento, tendo por base uma apresentação elaborada pelo Docente de Fiscalidade da ESTGV, Dr. Carlos Lázaro

FISCALIDADE DO RENDIMENTO | 2013/14 | IRC

*Docente: Paulo Marques*

► 1



# Regime Fiscal das Mais-Valias e Menos-Valias Realizadas

(artº 46 a 48, CIRC)

► 2



## Conceito de mais-valia (artº 46, nº 1, CIRC)



**Ganhos obtidos ou perdas sofridas mediante transmissão onerosa (e os decorrentes de sinistros ou afectação a fins alheios à actividade)**

- **Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis, e propriedades de investimento**
  - **ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda**
- **Instrumentos financeiros**
  - **excepto os reconhecidos pelo justo valor (artº 18, nº 9, a) e b), CIRC)**

► 3



## Conceito de mais-valia



**Artigo 20.º - Rendimentos e ganhos [ fiscais ]**

(...)

***h)* Mais-valias realizadas**



**Artigo 23.º - Gastos e perdas [ fiscais ]**

(...)

***l)* Menos-valias realizadas**

► 4

## Conceito de mais-valia (artº 46, nº 1, CIRC)

Mais e menos-valias **contabilísticas** não relevam para efeitos fiscais

- as mais-valias contabilísticas são abatidas no Q 07 da Mod. 22 e as menos-valias contabilísticas são acrescidas no Q 07
- já que influenciaram o RLP aquando do seu apuramento
- simultaneamente procede-se à inclusão das mais ou menos-valias fiscais, de acordo com o regime de tributação aplicável

Na generalidade das situações, o valor da mais ou menos-valia fiscal não coincidirá com a mais ou menos-valia contabilística

► 5

## Cálculo das mais e menos-valias realizadas

### Mais-valias e menos-valias contabilísticas (SNC)

Revisão

- MVC** ou **mVC** =  $(VR - GV) - (VA_{VR} - DA_C - PI_C)$ 
  - $(Valor de realização - Gastos de venda) - (Valor Aquisição ou de Revalorização - Depreciações Acumuladas Contabilísticas - Perdas por Imparidade Contabilizadas)$

### Mais-valias e menos-valias fiscais (artº 46, nº 2, CIRC)

- MVF** ou **mVF** =  
$$= (VR - EI_R) - (VA_{Fisc} - DAC_{Fisc} - PI_{Fisc} - V_{valores \ art^\circ 45^\circ-A}) \times CCM$$
  - $(Valor Realização - Encargos inerentes à realização)$   
 $- (Valor Aquisição fiscal - Depreciações aceites/consideradas fiscalmente - Perdas por imparidade fiscais e outras correções - Valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artº 45º-A) \times Coeficiente de Correção Monetária$

► 6

## Cálculo das mais e menos-valias realizadas

- Considera-se valor de realização... (ver n.º 3, artº 46º)
- No caso de troca por bens futuros, o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca (n.º 4, artº 46º)
- Consideram-se transmissões onerosas, designadamente ... (ver n.º 5, artº 46º)
- Não se consideram mais-valias ou menos-valias ... (ver n.º 6, artº 46º)
- No caso de transmissões onerosas no âmbito de operações de cisão consideram-se mais-valias ou menos-valias de partes sociais (ver n.º 7, artº 46º)

► 7

## Cálculo das mais e menos-valias realizadas

- No valor de aquisição das partes de capital devem considerar-se, imputadas proporcionalmente a cada uma das partes de capital detidas (n.º 8, artº 46º)
  - POSITIVAMENTE:** As entregas dos sócios para cobertura de prejuízos
  - NEGATIVAMENTE:** O montante entregue aos sócios por redução do capital social até ao montante do valor de aquisição
- Em caso de mudança do regime de determinação da matéria coletável durante o período em que os ativos sejam depreciáveis ou amortizáveis, devem considerar-se no cálculo das mais-valias ou menos-valias, relativamente ao período em que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável, as **quotas mínimas** de depreciação ou amortização (n.º 9, artº 46º)

► 8

## Cálculo das mais e menos-valias realizadas

- Na equivalência dos valores de realização ou de aquisição de operações efetuadas em moeda sem curso legal em Portugal, aplica-se a taxa de câmbio da data da realização ou aquisição ou, não existindo, a da última cotação anterior (n.º 10, artº 46º)
- Na transmissão onerosa de partes de capital da mesma natureza e que confirmam idênticos direitos, considera-se que as partes de capital transmitidas são as adquiridas há mais tempo (n.º 11, artº 46º) ► ► ► **Critério FIFO**
- Opção pelo custo médio ponderado na determinação do custo de aquisição de partes de capital da mesma natureza e que confirmam idênticos direitos... (n.º 12, artº 46º)
  - Não é aplicável a correção monetária prevista no artº 47º
  - Opção deve ser aplicada a todas as partes de capital que pertençam à mesma carteira e ser mantida por um período mínimo de três anos

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal

### Coeficiente de Correção Monetária (artº 47 , CIRC)

- Portaria Anual do Ministro das Finanças
  - em 2013, Portaria n.º 376/2013 de 30 de dezembro
  - em 2014, Portaria a publicar...
- Actualização se decorrerem dois ou mais anos após a data da sua aquisição
- Correção monetária não aplicável aos instrumentos financeiros, salvo no que respeita às partes de capital

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal

### Coeficiente de Correção Monetária (artº 47 , CIRC)

**Portaria n.º 376/2013 de 30 de dezembro**

**Para efeitos estritamente académicos, utilizar esta portaria, para bens alienados em 2014.**

**Considerar Coeficiente 1,00 para Ano aquisição de 2013**

| Anos                 | Coeficientes | Anos       | Coeficientes |
|----------------------|--------------|------------|--------------|
| Até 1903 .....       | 4 622,79     | 1979 ..... | 11,64        |
| De 1904 a 1910 ..... | 4 303,27     | 1980 ..... | 10,49        |
| De 1911 a 1914 ..... | 4 127,32     | 1981 ..... | 8,58         |
| 1915 .....           | 3 672,05     | 1982 ..... | 7,12         |
| 1916 .....           | 3 005,59     | 1983 ..... | 5,70         |
| 1917 .....           | 2 399,36     | 1984 ..... | 4,42         |
| 1918 .....           | 1 711,88     | 1985 ..... | 3,70         |
| 1919 .....           | 1 311,96     | 1986 ..... | 3,34         |
| 1920 .....           | 866,89       | 1987 ..... | 3,06         |
| 1921 .....           | 565,61       | 1988 ..... | 2,76         |
| 1922 .....           | 418,89       | 1989 ..... | 2,49         |
| 1923 .....           | 256,35       | 1990 ..... | 2,22         |
| 1924 .....           | 215,79       | 1991 ..... | 1,96         |
| De 1925 a 1936 ..... | 186,00       | 1992 ..... | 1,81         |
| De 1937 a 1939 ..... | 180,62       | 1993 ..... | 1,68         |
| 1940 .....           | 151,99       | 1994 ..... | 1,60         |
| 1941 .....           | 135,00       | 1995 ..... | 1,54         |
| 1942 .....           | 116,55       | 1996 ..... | 1,50         |
| 1943 .....           | 99,24        | 1997 ..... | 1,48         |
| De 1944 a 1950 ..... | 84,25        | 1998 ..... | 1,43         |
| De 1951 a 1957 ..... | 77,29        | 1999 ..... | 1,41         |
| De 1958 a 1963 ..... | 72,67        | 2000 ..... | 1,38         |
| 1964 .....           | 69,45        | 2001 ..... | 1,29         |
| 1965 .....           | 66,90        | 2002 ..... | 1,24         |
| 1966 .....           | 63,92        | 2003 ..... | 1,20         |
| De 1967 a 1969 ..... | 59,78        | 2004 ..... | 1,18         |
| 1970 .....           | 55,36        | 2005 ..... | 1,16         |
| 1971 .....           | 52,70        | 2006 ..... | 1,12         |
| 1972 .....           | 49,26        | 2007 ..... | 1,10         |
| 1973 .....           | 44,78        | 2008 ..... | 1,07         |
| 1974 .....           | 34,35        | 2009 ..... | 1,08         |
| 1975 .....           | 29,34        | 2010 ..... | 1,07         |
| 1976 .....           | 24,58        | 2011 ..... | 1,03         |
| 1977 .....           | 18,85        | 2012 ..... | 1,00         |
| 1978 .....           | 14,75        | 2013 ..... | 1,00         |

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal

### Data de aquisição das partes de capital (artº 47º-A , CIRC)

- Adquiridas ou atribuídas ao sujeito passivo por incorporação de reservas ou substituição ...
- Adquiridas ou atribuídas ao sujeito passivo no âmbito de operações de fusão, cisão ou permuta de partes sociais quando se aplique o regime especial previsto no artigo 74.º ou no artigo 77.º ...
- Adquiridas pela sociedade beneficiária no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos quando se aplique o regime especial previsto no artigo 74.º ou no artigo 77.º

## Cálculo das mais e menos-valias realizadas

### Mais-valias ou menos-valias contabilísticas e fiscais

| Quadro 07 | MVC            | mVC            |
|-----------|----------------|----------------|
| MVF       | ↓ MVC<br>↑ MVF | ↑ mVC<br>↑ MVF |
| mVF       | ↓ MVC<br>↓ mVF | ↑ mVC<br>↓ mVF |

► 13

## Quadro 07 da Mod. 22 de IRC

### Regime fiscal das Mais ou Menos-valias no Q 07 da Mod. 22

| Quadro 07                                                | Correcção Fiscal                                                                                                 |
|----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Acresce menos-valias contabilísticas                     | Inscriver sempre o saldo negativo (menos-valias contabilísticas)                                                 |
| Acresce mais-valias fiscais por valores não reinvestidos | Inscriver na proporção do valor de realização não reinvestido, o saldo das mais-valias fiscais                   |
| Abate mais-valias contabilísticas                        | Inscriver sempre o saldo positivo (mais-valias contabilísticas), independentemente da intenção de reinvestimento |
| Abate menos-valias fiscais                               | Inscriver o saldo negativo (menos-valias fiscais)                                                                |

► 14

## Quadro 07 da Mod. 22 de IRC

### Regime fiscal das Mais ou Menos-valias no Q 07 da Mod. 22

| Operação                       | Q07 da Mod. 22                    |
|--------------------------------|-----------------------------------|
| 1. Mais VC                     | Abate no campo 767                |
| 2. menos VC                    | Acresce no campo 736              |
| 3. menos VF                    | Abate no campo 769                |
| 4. Mais VF                     |                                   |
| 4.1 Sem intenção de reinvestir | Acresce no campo 739, 100% da MVF |
| 4.2 Com intenção de reinvestir | Acresce no campo 740, 50% da MVF  |

► 15

## Quadro 07 da Mod. 22 de IRC (Campos a utilizar)

### Discriminação das mais-valias fiscais em 4 campos diferentes:

- **campo 739** mais-valias sem intenção de reinvestimento (artº 46, CIRC)
  - utilizado sempre que não exista intenção de aplicar o regime fiscal do reinvestimento ou quando esse regime não seja aplicável (por exemplo, por se tratar de um bem do activo intangível)
- **campo 740** mais-valias com intenção de reinvestimento (artº 48, CIRC)
  - utilizado sempre que o sujeito passivo manifeste intenção de proceder ao reinvestimento dos valores de realização indicando aqui 50% da diferença positiva entre as mais e menos-valias fiscais
  - o SP deve proceder ao preenchimento do Q09 do Anexo A da IES

► 16

## Quadro 07 da Mod. 22 de IRC (Campos a utilizar)

### Discriminação das mais-valias fiscais em 4 campos diferentes:

- **campo 741** **acréscimos por não reinvestimento** (artº 48, n.º 6, CIRC)
  - não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do 2º exercício seguinte ao da realização
  - considera-se como rendimento ou ganho desse exercício
  - a diferença ou a parte proporcional da diferença não incluída no lucro tributável, majorada em 15%

## Quadro 07 da Mod. 22 de IRC (Campos a utilizar)

### Discriminação das mais-valias fiscais em 4 campos diferentes:

- **campo 742** **regime transitório** (artº 7, nº 7, Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro e artº 32, nº 8, Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro)
  - a parte da diferença positiva entre as mais e as menos-valias de bens não depreciables
  - correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento
  - incluída no lucro tributável, em fracções iguais, durante 10 anos
  - a contar do da realização, caso se concretize o reinvestimento da parte do valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder

## Contas do SNC

### Revisão

#### 4 Investimentos

- 41 Investimentos financeiros
  - 41.9 Perdas por imparidade acumuladas
- 42 Propriedades de investimento
  - 42.8 Depreciações acumuladas
  - 42.9 Perdas por imparidade acumuladas
- 43 Activos fixos tangíveis
  - 43.8 Depreciações acumuladas
  - 43.9 Perdas por imparidade acumuladas
- 44 Activos intangíveis
  - 44.8 Amortizações acumuladas
  - 44.9 Perdas por imparidade acumuladas
- 45 Investimentos em curso
- 46 Activos não correntes detidos para venda
  - 46.9 Perdas por imparidade acumuladas

#### 6 Gastos

- 64x Gastos de depreciação e de amortização
- 65x Perdas por imparidade
- 68 Outros gastos e perdas
  - 686 Gastos e perdas em invest. financeiros
    - 6862 Alienações
  - 687 Gastos e perdas em invest. não financeiros
    - 6871 Alienações

#### 7 Rendimentos

- 76x Reversões
- 78 Outros rendimentos e ganhos
  - 786 Rendimentos ... restantes investim. financeiros
    - 7862 Alienações
  - 787 Rendimentos ... investim. não financeiros
    - 7871 Alienações

## 1

### Exemplo do cálculo das mais ou menos-valias

**X, Lda., adquiriu máquina industrial por 100.000 €, em N-6, depreciada a Quotas Constantes à taxa de 12,5% do DR 25/2009**

**(vida útil = 8 anos)**

● **Em N a máquina é alienada por 40.000 €**

**Determine a MVC e a MVF ?**

**Admitindo CCM = 1,09**

## 1 Exemplo do cálculo das mais ou menos-valias

- $MVC = 40.000 - (100.000 - 75.000) = 15.000 \text{ €}$  (Abate Q07)
- $MVF = 40.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,09 = 12.750 \text{ €}$  (Acredita Q07)
  - $CCM = 1,09$
  - $Dep. Acum. = 6 \times 12,5\% \times 100.000 = 75.000 \text{ €}$

E se o Valor de Realização fosse 20.000 € ?

- $mVC = 20.000 - (100.000 - 75.000) = - 5.000 \text{ €}$  (Acredita Q07)
- $mVF = 20.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,09 = - 7.250 \text{ €}$  (Abate Q07)

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal (artº 46, nº 6 , CIRC)

### Não se consideram mais-valias ou menos-valias

- os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira (leasing)
- os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou afectação permanente, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal (artº 46, nº 1, CIRC)

### Valor de aquisição

- bens adquiridos
  - preço de compra e os gastos acessórios suportados até à entrada em funcionamento do bem
- bens produzidos
  - custo das matérias-primas, mão-de-obra e outros gastos directos e indirectos, respeitantes ao período de produção
- o IVA suportado e não dedutível faz parte do valor de aquisição

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal (artº 46, nº 2, CIRC)

### Depreciações Acumuladas para efeitos fiscais

- Para determinação da MVF ou mVF
  - As Depreciações Acumuladas incluem:
    - Depreciações aceites fiscalmente ⓘ em regra
    - No caso de terem sido praticadas depreciações inferiores às quotas mínimas, são estas que devem ser consideradas

As Depreciações Acumuladas na Contabilidade e para Fiscalidade podem ser diferentes

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal (artº 46, nº 2, CIRC)

### Depreciações Acumuladas para efeitos fiscais

- Barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas
- que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo
- **relevam as depreciações praticadas**
- Cf. circular n.º 6/2011, DSIRC

► 25

## Cálculo da mais ou menos-valia fiscal (artº 46, nº 2, CIRC)

### Depreciações Acumuladas para efeitos fiscais

- Este entendimento visa a não recuperação (na venda) do montante das depreciações praticadas mas não aceites fiscalmente, no período em que o bem esteve a ser depreciado
- por força da limitação do valor depreciável estabelecido por lei (viaturas) ou por força da não dedução integral, no caso de barcos e aviões, cf. artº 34, nº 1, e)

► 26

## 2 Exemplo de Quotas Perdidas e Excessos não Aceites

Aquisição de uma máquina industrial por 100.000 €, em N-6

(Taxa DR 25/2009: 12,5%)

Em N alienação da máquina por 45.000 €

Determine a MVC e a MVF ?

$$Q_{\max} = 12.500 \text{ €}$$

$$Q_{\min} = 6.250 \text{ €}$$

Supondo CCM = 1,10

► 27

## 2 Exemplo de Quotas Perdidas

| Ano   | $Q_t$  | $Q_{\text{fiscal}}$ | Q 07 | Aceites | Obs                          |
|-------|--------|---------------------|------|---------|------------------------------|
| N-6   | 12.500 | 12.500              | 0    | 12.500  |                              |
| N-5   | 12.500 | 12.500              | 0    | 12.500  |                              |
| N-4   | 5.000  | 6.250               | 0    | 5.000   | $Q_{\text{perdida}} = 1.250$ |
| N-3   | 10.000 | 10.000              | 0    | 10.000  |                              |
| N-2   | 10.000 | 10.000              | 0    | 10.000  |                              |
| N-1   | 10.000 | 10.000              | 0    | 10.000  |                              |
| Total | 60.000 | 61.250              | 0    | 60.000  |                              |

$$\text{MVC} = 45.000 - (100.000 - 60.000) = 5.000 \text{ € (Abate Q07)}$$

$$\text{MVF} = 45.000 - (100.000 - 61.250) \times 1,10 = 2.375 \text{ € (Acredita Q07)} \Rightarrow \text{inclui 1.250 da } Q_{\text{perdida}}$$

$$\text{Se a } Q_{\text{perdida}} \text{ não fosse tributada: } \text{MVF} = 45.000 - (100.000 - 60.000) \times 1,10 = 1.000 \text{ €}$$

► 28



## 2 Exemplo de Quotas Perdidas e Excessos não Aceites

| Ano   | Q <sub>t</sub> | Q <sub>fiscal</sub> | Q 07    | Aceites | Obs                          |
|-------|----------------|---------------------|---------|---------|------------------------------|
| N-6   | 12.500         | 12.500              | 0       | 12.500  |                              |
| N-5   | 7.500          | 7.500               | 0       | 7.500   |                              |
| N-4   | 5.000          | 6.250               | 0       | 5.000   | Q <sub>perdida</sub> = 1.250 |
| N-3   | 7.500          | 7.500               | 0       | 7.500   |                              |
| N-2   | 20.000         | 12.500              | + 7.500 | 12.500  | Acredita Q 07                |
| N-1   | 12.500         | 12.500              | 0       | 12.500  |                              |
| Total | 65.000         | 58.750              | 7.500   | 57.500  |                              |

$$MVC = 45.000 - (100.000 - 65.000) = 10.000 \text{ € (Abate Q07)}$$

$$mVF = 45.000 - (100.000 - 58.750) \times 1,10 = - 375 \text{ € (Abate Q07)}$$

↓ (inclui 1.250 da Q<sub>perdida</sub> e diminui 7.500 € não recuperadas)

► 29

## 3 Exemplo de Viatura Ligeira de Passageiros

**Aquisição de uma viatura por 40.000 €, em Janeiro de 2012**

(Taxa DR 25/2009 = 25%)

**Em Abril de 2015, alienação da viatura por 28.000 €**

$$Q_{\text{contabilidade}} = 40.000 \times 25\% \times 3 = 10.000 \text{ €} \times 3 = 30.000 \text{ €}$$

$$Q_{\text{max fiscal}} = 25.000 \times 25\% \times 3 = 6.250 \text{ €} \times 3 = 18.750 \text{ €}$$

Supondo CCM = 1,05

► 30

## 3 Exemplo de Viatura Ligeira de Passageiros

$$\bullet \text{ MVC} = 28.000 - (40.000 - 30.000) = 18.000 \text{ € (Abate Q07)}$$

$$\bullet \text{ MVF} = 28.000 - (40.000 - 30.000) \times 1,05 = 17.500 \text{ € (Acredita Q07)}$$

**E se a viatura tivesse sido alienada por 4.000 € ?**

$$\bullet \text{ mVC} = 4.000 - (40.000 - 30.000) = - 6.000 \text{ € (Acredita Q07)}$$

$$\bullet \text{ mVF} = 4.000 - (40.000 - 30.000) \times 1,05 = - 6.500 \text{ € (Abate Q07)}$$

► 31

## Encargos não dedutíveis (artº 23º-A. nº 1, I), CIRC)

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

► 32





## Encargos não dedutíveis (artº 45. nº 1, I), CIRC)

### CIRCULAR N.º 6/2011, DSIRC

- A parcela da menos-valia fiscal que não pode ser deduzida como gasto é a proporcional ao valor depreciable
- **mv fiscal dedutível**  
= valor limite / valor de aquisição  
x mv fiscal
- Determinar a parcela da menos-valia fiscal A ACRESCER autonomamente (deve ser acrescida no **campo 752**)

▶ 33



## Exemplo de Viatura Ligeira de Passageiros

- $mVF = 4.000 - (40.000 - 30.000) \times 1,05 = - 6.500 \text{ €}$
- menos-valia fiscal dedutível  
=  $25.000 / 40.000 \times 6.500 = 4.062,50 \text{ €}$
- Parcela da menos-valia fiscal A ACRESCER autonomamente  
=  $6.500 - 4.062,50 = 2.437,50 \text{ €}$

|            |                |                                                                              |                   |
|------------|----------------|------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Menos-valias contabilísticas                                                 | <b>736</b>        |
|            |                |                                                                              | <b>6.000 €</b>    |
| <b>Q07</b> | <b>Deduz</b>   | Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais [artº 46º] | <b>769</b>        |
|            |                |                                                                              | <b>6.500 €</b>    |
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Linha em branco [Parcela da menos-valia fiscal A ACRESCER autonomamente]     | <b>752</b>        |
|            |                |                                                                              | <b>2.437,50 €</b> |

▶ 34



## Exemplo de Viatura Ligeira de Passageiros

**Aquisição de uma viatura por 50.000 €, em 2009**

(Taxa DR 25/2009 = 25% - anterior DR 2/1990)

**Em 2012, alienação da viatura por 5.000 €**

$$Q_{\max} = 50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €}$$

$$Q_{\max \text{ aceite}} = 29.927,87 \times 25\% = 7.481,97 \text{ €}$$

$$CCM = 1,05 \text{ [ Portaria n.º 401/2012 de 6 de dezembro ]}$$

▶ 35



## Exemplo de Viatura Ligeira de Passageiros

| Ano   | $Q_t$  | Aceite           | Q 07        |
|-------|--------|------------------|-------------|
| 2009  | 12.500 | 7.481,97         | + 5.018,03  |
| 2010  | 12.500 | 7.481,97         | + 5.018,03  |
| 2011  | 12.500 | 7.481,97         | + 5.018,03  |
| Total | 37.500 | <b>22.445,91</b> | + 15.054,09 |

- $mVC = 5.000 - (50.000 - 37.500) = - 7.500 \text{ €}$  (Acresce Q07)
- $mVF = 5.000 - (50.000 - 37.500) \times 1,05 = - 8.125 \text{ €}$  (Deduz Q07)
  - $mVF \text{ dedutível} = 29.927,87 / 50.000 \times 8.125 = 4.863,28$
  - Parcela da mVF a acrescentar =  $8.125 - 4.863,28 = 3.261,72 \text{ €}$

(Acresce Q07)

3. e)

▶ 36



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

Artº 64º CIRC

Sempre que o valor do contrato for inferior ao VPT:

- haverá lugar ao devido ajustamento para efeitos de IRC

### **Alienante**

- deverá adicionar ao lucro tributável do exercício a diferença positiva entre os dois valores (VPT – valor do contrato)

### **Adquirente**

- adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel
- **SÓ CONSIDERA O VPT NA ALIENAÇÃO** → Valor de aquisição fiscal



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

### **Transmissão de imóveis: no alienante**

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

Valor patrimonial tributável definitivo – Valor do contrato  
(se positivo)

**Q07**

Acresce

Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [artº 64º, 3, a)]

**745**



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

### **Transmissão de imóveis: no alienante**

- Se VPT definitivo não for conhecido até ao termo do prazo de apresentação da Mod. 22
- deverá proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte ao da determinação do valor definitivo [artº 64, nº 4, CIRC]
- não há lugar a qualquer contabilização da diferença



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

### **Transmissão de imóveis: no adquirente**

- Contabiliza o investimento pelo valor do contrato (aquisição)
- Deprecia sobre o valor do contrato
- Sujeito às limitações fiscais comuns (quotas máximas, não aceitação da depreciação do terreno, ...)
- Apenas entrará em linha de conta com o VPT (quando > que valor do contrato) na eventual alienação
- **VPT = valor de aquisição a considerar no cálculo da mais-valia fiscal**

## 5 Exemplo de Imóveis

Aquisição de um edifício por 100.000 €, em N-6

[Taxa 2% (DR 25/2009)]

Em N-3 foi revalorizado (sem efeitos fiscais), **com aplicação do coeficiente 1,10** (Nova depreciação em N-2)

Em N, alienação por 150.000 €, sendo avaliado para efeitos fiscais em 180.000 € (VPT)

Determine a MVC e a MVF ?

$$Q_{\max} = 100.000 \times 75\% \times 2\% = 1.500 \text{ €} \quad \text{Supondo CCM} = 1,20$$

► 41

## 5 Exemplo de Imóveis

| Ano   | Valor do Activo | Depreciação Exercício | Depreciação Acumulada | Depreciação Aceite | Q 07 |
|-------|-----------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|------|
| N-6   | 100.000         | 1.500                 | 1.500                 | 1.500              |      |
| N-5   | 100.000         | 1.500                 | 3.000                 | 1.500              |      |
| N-4   | 100.000         | 1.500                 | 4.500                 | 1.500              |      |
| N-3   | (a) 110.000     | 1.500                 | (a) 6.600             | 1.500              |      |
| N-2   | 110.000         | 1.650                 | 8.250                 | 1.500              | +150 |
| N-1   | 110.000         | 1.650                 | 9.900                 | 1.500              | +150 |
| Total |                 |                       | 9.900                 | 9.000              | 300  |

$$\bullet \text{ MVC} = 150.000 - (110.000 - 9.900) = 49.900 \text{ €} \quad (\text{Abate Q07} \mid \text{C 767})$$

$$\bullet \text{ MVF} = 150.000 - (100.000 - 9.000) \times 1,20 = 40.800 \text{ €} \quad (\text{Acresce Q07} \mid \text{C 739})$$

(a) Efeito da revalorização

$$\Rightarrow 30.000 \text{ €, C 745 Q07 Mod. 22 (180.000 - 150.000)} \\ (\text{artº 64, 3, a), CIRC})$$

► 42

## 6 Exemplo de Imóveis (artº 64, 3, a) e b), CIRC)

Em 2010, A Lda. adquiriu um edifício industrial por 158.000,00 € (inclui todos os gastos adicionais).

O VPT do prédio foi de 200.000,00 €.

Ao terreno, segundo CIMI caberia o VPT de 42.000,00 €.

Diga qual a depreciação anual aceite para efeitos fiscais.

**Resposta:**

$$\text{Terreno} \Rightarrow 158.000,00\text{€} \times 25\% = 39.500,00 \text{ €} \Rightarrow \text{Inferior ao VPT}$$

$$\text{Logo: } (158.000,00 \text{ €} - 42.000,00 \text{ €}) \times 5\% = 5.800,00 \text{ €}$$

► 43

## 6 Exemplo de Imóveis

Passados 10 anos, a empresa vendeu o imóvel por 175.000,00 €.

O VPT fixado no ano da venda foi de 210.000,00 €.

Admite-se CCM de 1,30.

Resultado contabilístico e resultado fiscal?

**Resultado contabilístico:**

$$= 175.000 - [158.000 - (158.000 - 42.000) \times 5\% \times 10] = 75.000 \quad \text{Q07} \downarrow$$

**Resultado fiscal:**

$$= 175.000 - [200.000 - (158.000 - 42.000) \times 5\% \times 10] \times 1,30$$

$$= 175.000 - 142.000 \times 1,30 = -9.600 \quad \text{Q07} \downarrow$$

$$\Rightarrow \text{Q07 C 745} \uparrow 35.000 \text{ € (210.000 - 175.000)}$$

► 44

~~8. a)~~

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

### Transmissão de imóveis: no adquirente

- artigo 58.º-A, na redacção do CIRC em vigor até 31/12/2009
  - N.º 3, b)
  - O sujeito passivo adquirente, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, deve tomar tal valor para
    - a base de cálculo das reintegrações
    - e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel

► 45

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

### Transmissão de imóveis: no adquirente

- Imóveis adquiridos até 2009 e que foram registados pelo VPT (superior ao valor de aquisição) foram depreciados sobre o VPT e essas depreciações foram aceites fiscalmente
- Era reconhecida uma reserva de reavaliação e o sujeito passivo tinha a possibilidade de calcular as depreciações com base no VPT, apurando gastos contabilísticos e fiscais superiores aos que apuraria se tivesse contabilizado o imóvel pelo valor do contrato
- 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

► 46

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

### Transmissão de imóveis: no adquirente

- A anulação das depreciações em excesso e da reserva de reavaliação não deve ser considerada como um ajustamento de transição relevante para efeitos fiscais ► Após 2010-01-01, as depreciações não podem ser calculadas sobre o VPT
- 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

Pontos 23 a 26 da CIRCULAR N.º 6/2011 da DSIRC

► 47

## Reinvestimento dos valores de realização (artº 48, CIRC)

### Condições para que se verifique o benefício

- Tratarem-se de bens do ativo fixo tangível, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis
  - Detidos por período não inferior a 1 ano
  - 2014 ► ► ► Incluídos Ativos intangíveis e excluídas Propriedades de investimento
- haver reinvestimento do valor de realização
- o reinvestimento verificar-se num determinado prazo
- mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na IES (Anexo A) do exercício da realização, comprovando os reinvestimentos efectuados na mesma e nas declarações dos exercícios seguintes

► 48



## Reinvestimento dos valores de realização



### Regimes ao longo da vigência do IRC

#### Anos 1989 a 1992

##### Excluída da tributação 100% da MVF

- Se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte

#### Anos 1993 a 2000

(Lei 71/1993)

##### Diferimento da tributação da MVF

- Dedução da MVF ao valor do bem reinvestido, para efeitos da depreciação e da futura MVF
- Se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte (3º a partir de 1997)



## Reinvestimento dos valores de realização



### Regimes ao longo da vigência do IRC

#### Ano 2001

(Lei 30-G/2000)

##### Diferimento da tributação da MVF (maior rigidez)

- Tributação de 1/5 da MVF no exercício da realização e nos 4 seguintes
- Se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte ou no exercício anterior

#### Ano 2002 e seguintes

(Lei 109-B/2001)

##### Excluída da tributação 50% da MVF (mais simples e objectivo)

- Tributação de 50% da MVF no exercício da realização
- Se valor de realização reinvestido no exercício anterior ou até ao 2º exercício seguinte



## 7 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

Uma empresa adquiriu uma máquina por 100.000 €, no ano N-1  
(Taxa de 20% do DR 25/2009)

No ano N (mas + de 12 meses depois), alienação da máquina por 85.000 €

Reinvestimento no ano N+1 noutra máquina por 120.000 €

(Taxa de 12,5% do DR 25/2009) (CCM = 1, por inferior a 2 anos)

$MVF(\text{ano } N) = 85.000 - (100.000 - 20.000) \times 1 = 5.000 \text{ €}$

(= MVC)



## 7 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

Ano de 2002 e seguintes **(Regime actual)**

#### Ano N

- abate a MVC de 5.000,00 €
- acresce 50% da MVF: 2.500,00 €
- Ganho Fiscal pelo exclusão de 50% da tributação da MVF

Divergência permanente entre a Contabilidade e a Fiscalidade

Comparação  
com regimes  
anteriores

## 7 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

Anos de 1989 a 1992

**Ano N**

- não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22 (na altura Q 17)
- mas abate a MVC

**Ganho Fiscal pela exclusão da tributação da MVF: 5.000 €**

**Divergência permanente entre a Contabilidade e a Fiscalidade**

Comparação  
com regimes  
anteriores

## 7 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

Anos de 1993 a 2000

- **Ano N** não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC
- **Ano N+1** Depreciação da nova máquina =  $120.000 \times 12,5\% = 15.000$
- Depreciação não aceite:  $5.000 \times 12,5\% = 625 \text{ €}$  **Q07 ↑**
  - Esta depreciação reduzida durante os 8 anos da vida útil:  
■  $(15.000 - 14.375 = 625) \times 8 = 5.000 \text{ €}$
  - Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF
  - Este ganho será tanto maior quanto maior for a vida útil da nova máquina

**Divergência temporária tributável entre a Contabilidade e a Fiscalidade**

Comparação  
com regimes  
anteriores

## 7 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

Ano de 2001

**Ano N**

- Acresce 1/5 da MVF (1.000 €) ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC
- Acresce 1/5 da MVF nos 4 anos seguintes
- Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF
- Este ganho será sempre o mesmo e não depende do bem reinvestido

**Divergência temporária tributável entre a Contabilidade e a Fiscalidade**

## Reinvestimento dos valores de realização

### Diferimento e exclusão da tributação

De 1993 a 2001, tivemos um regime especial de diferimento de tributação das mais-valias respeitantes a elementos do activo fixo e não uma exclusão

A partir de 2002, tem-se uma exclusão de 50% da tributação da MVF

- limitado aos elementos do activo fixo detidos por período  $\geq 1$  ano
- exclusão do reinvestimento em bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais

## Reinvestimento dos valores de realização

### Captação de vantagens fiscais (anterior a 2001)

O Reinvestimento do Valor de Realização, suscitava a tomada de medidas visando a captação de vantagens fiscais:

- Reinvestir o mais tarde possível (sem se correr, naturalmente, o risco de deixar expirar o prazo para o fazer)
- Optar pelos bens com menor taxa de depreciação
  - ou até, se possível, com taxa nula, como acontece com os terrenos

### Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias

Realizadas pela transmissão onerosa de

- ativos fixos tangíveis
- ativos intangíveis (**Novo 2014!**)
- e ativos biológicos não consumíveis

detidos por período não inferior a 1 ano

Considerada em metade do seu valor

Sempre que no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício ou até ao fim do 2º exercício seguinte

O valor de realização seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção do **MESMO TIPO DE ELEMENTOS**

- Excepto bens adquiridos em estado de uso a sujeitos passivos de IRS ou IRC com os quais existam relações especiais nos termos do artº 63, nº 4, CIRC
- E os elementos adquiridos sejam detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização (**Novo 2014!**)

### 8 Exemplo de reinvestimento do valor de realização (2002)

#### Anos de 2002 e seguintes

Valor de Realização = 80.000 € (Ano 2010)

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

● Abate Q07 da Mod. 22 de 2010: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

● Acresce Q07 da Mod. 22 de 2010: + 5.000 €



Desde que reinvestisse o Valor de Realização de 80.000 € em 2010, 2011 ou 2012, ou tivesse já reinvestido em 2009

● **Tributação de 50% da mais-valia fiscal**

Esta situação é, em época de baixa inflação, mais favorável que a que vigorava até 2001

(Também se aplicava, por opção da empresa, a 2001)

● **Em termos financeiros, trata-se de um importante benefício**

**Manifestação da intenção de reinvestir**

Os Sujeitos Passivos devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento (artº 117, CIRC)

- Na Declaração IES (Anexo A) do exercício da realização
- Comprovando nas IES do exercício e seguintes, os reinvestimentos efectuados

Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal  
(IES - Informação Empresarial Simplificada)

**Manifestação da intenção de reinvestir**

**Não concretização do reinvestimento (total ou parcial) até ao final do prazo estabelecido:**

- considera-se como **rendimento do exercício correspondente ao final do prazo, a parte da diferença ainda não incluída no lucro tributável, majorada em 15%**

**Reinvestimento Parcial do valor de realização:**

- Benefício aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais e as menos-valias

**Ano 2014**

**Valor de Realização = 80.000 €**

**Mais-valia Contabilística (MVC) = 15.000 €**

- Abate Q07 da Mod. 22 de 2014: 15.000 €

**Mais-valia Fiscal (MVF) = 10.000 €**

## 9 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

### H1 Não manifesta a intenção de reinvestir

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2014, a MVF: 10.000 €

### H2 Manifesta a intenção de reinvestir até 2016

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2014: 5.000 € (50% × MVF)

### H2<sub>A</sub> Reinvestiu o Valor de Realização (80.000 €) até 2016

- Em 2016, nada a fazer

### H2<sub>B</sub> Reinvestiu 60.000 € até 2016 (Não reinvestiu 25% do Valor de Realização)

- Acresce Q07 Mod. 22 de 2016:  $25\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.250 \times 1,15 = 1.437,5 \text{ €}$

### H2<sub>C</sub> Reinvestiu 40.000 € até 2016 (Não reinvestiu 50% do Valor de Realização)

- Acresce Q07 Mod. 22 de 2016:  $50\% \times 5.000 \times 1,15 = 2.500 \times 1,15 = 2.875 \text{ €}$

► 65

## 9 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

### H2<sub>D</sub> Não reinvestiu até 2016

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2016:  $5.000 \times 1,15 = 5.750 \text{ €}$

| Hipóteses                      | Lucro Tributável |          |          | IRC devido (Taxa 23%) |          |           |
|--------------------------------|------------------|----------|----------|-----------------------|----------|-----------|
|                                | Ano 2014         | Ano 2016 | Total LT | Ano 2014              | Ano 2016 | Total IRC |
| H1 Não opta                    | 10.000           | 0        | 10.000   | 2.300                 | 0        | 2.500     |
| H2 <sub>A</sub> Reinveste 100% | 5.000            | 0        | 5.000    | 1.150                 | 0        | 1.250     |
| H2 <sub>B</sub> Reinveste 75%  | 5.000            | 1.437,5  | 6.437,5  | 1.150                 | 330,63   | 1.480,63  |
| H2 <sub>C</sub> Reinveste 50%  | 5.000            | 2.875    | 7.875    | 1.150                 | 661,25   | 1.811,25  |
| H2 <sub>D</sub> Não reinveste  | 5.000            | 5.750    | 10.750   | 1.150                 | 1.322,5  | 2.472,50  |

- Se houver redução da taxa do IRC, pode ser vantajoso manifestar a intenção e não reinvestir

► 66

## 10 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

Em 2013, a sociedade “ABC, SA” efectuou a venda de dois elementos do seu activo fixo tangível

Num desses bens a empresa apurou uma mais-valia contabilística de 2.000 € e no outro apurou uma menos-valia contabilística de 400 €

O valor de realização total dos 2 bens foi 12.000 €

A empresa apurou uma diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais no montante de 1.300 € e pensa efectuar o reinvestimento total do valor de realização referido

► 67

## 10 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

### Procedimentos a efectuar no exercício de 2013:

#### Na Declaração Modelo 22:

- campo 736 do Q 07 (menos-valias contabilísticas) acresce 400 €
- campo 767 do Q 07 (mais-valias contabilísticas) deduz 2.000 €
- campo 740 do Q 07 (mais-valias fiscais) acresce 650 € (50% da MV Fiscal)

#### Na declaração anual de informação contabilística e fiscal:

- campo A0901 do Q 09 do Anexo A indica 12.000 €
- campo A0907 do Q 09 do Anexo A indica 1.300 €

► 68

## 10 Exemplo de reinvestimento do valor de realização

Admitamos que a empresa não consegue reinvestir o valor de realização no prazo legal

Procedimentos a efectuar no exercício de 2015:

Na Declaração Modelo 22

- campo 741 do Q 07 (mais-valias fiscais) acresce 747,5 €
- 50% da mais-valia fiscal excluída de tributação em 2013, majorada:
  - $650 \times 1,15 = 747,5 \text{ €}$

 2. e)

► 69

## Reinvestimento dos valores de realização

### Regime não aplicável (n.º 8 e 9 do art.º 48.º, CIRC)

- ... aos ativos intangíveis adquiridos ou alienados a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º
- ... às mais e menos-valias realizadas pelas sociedades fundidas, cindidas ou contribuidoras no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos,
- bem como às mais e menos-valias realizadas na afetação permanente de bens a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo
- ou realizadas pelas sociedades em liquidação.

► 70

## Regime Transitório das Mais e Menos-valias realizadas

**Regime Transitório - Reinvestimento em 2001 e anos seguintes**  
(artº 32, nº 8, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE 2002)

Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias

Realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001

Pode, por opção, e em alternativa ao regime do artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000

Ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício que seja anterior ao da alienação do activo a que está associada, se posterior a 1.1.2001

Por metade do seu valor

Nas condições do artº 45, CIRC, sem exigência de novo reinvestimento do V. Realiz.

► 71

## 11 Regime Transitório das Mais e Menos-valias realizadas

### Exemplo sobre aplicação do regime transitório

#### Bem não depreciable

- Mais-valia fiscal realizada em 1999: 2.000 €
- Reinvestimento efectuado em 2000 (bem não reintegrável): 20.000 €
- Alienação do bem objecto de reinvestimento em 2011: 27.000 €
- Mais-valia fiscal =  $27.000 - (20.000 - 2.000) \times 1,32 \text{ (p. ex.)} = 3.240 \text{ €}$ 
  - $MV(2011) = 27.000 - 20.000 \times 1,32 = 600 \text{ €}$   
(a tributar em 50% - acresce no campo 740)
  - **MV diferida da tributação em 1999** =  $2.000 \times 1,32 = 2.640 \text{ €}$
  - Cf. regime do artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000

► 72

## 11 Regime Transitório das Mais e Menos-valias realizadas

### Exemplo sobre aplicação do regime transitório

#### Bem não depreciable

- MV diferida da tributação em 1999 = 2.640 €
  - a tributar em 10 exercícios (2011 a 2020), 264 € em cada ano
  - podia ter sido antecipadamente incluída no LT de qualquer exercício anterior ao da alienação do bem, por  $(2.000 \times \text{CCM}) \times 50\%$  sem exigência do novo reinvestimento subsequente (artº 32, nº 8, Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro - utilização do C 742 Q07)

▶ 73

## Reinvestimento dos valores de realização (partes de capital)

### Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias

N.º 4 do art.º 48.º foi revogado em 2014

**Novo regime de não tributação das mais-valias relativas a participações qualificadas.**

▶ 74

## Partes de capital adquiridas antes de 1989

### Artº 18-A, DL 442-B/88, de 30 de Novembro

**Se a titularidade das partes de capital for anterior à entrada em vigor do CIRC (01.01.1989)**

- as mais e menos-valias realizadas com a respectiva transmissão onerosa não concorrem para a formação do lucro tributável

▶ 75