



**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**

**REAVALIAÇÃO DO ACTIVO
IMOBILIZADO**

DL 31/98, de 11 de Fevereiro

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

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC

REAVALIAÇÃO DO ACTIVO IMOBILIZADO

Reavaliação do imobilizado

A objectividade é um requisito fundamental do Sistema de Informação Contabilística.

Por princípio, a Contabilidade deve manter os preços e custos constantes. No entanto, podem variar dentro de certos limites, uma vez que a inflação provoca distorções na informação tradicional.

Assim, utilizam-se as reavaliações nos activos que se encontram mais tempo na empresa, por estarem mais sujeitos aos efeitos da inflação (o imobilizado corpóreo).

O evoluir do valor histórico ou de produção do imobilizado para o valor actualizado, gera aumento das amortizações ou reintegração, com influência nos resultados.

As reavaliações podem ser:

- Obrigatórias
- Facultativas – com ou sem autorização prévia

Por outro lado, as reavaliações podem ser:

- Esporádicas
- Institucionalizadas

Os critérios a utilizar poderão ser:

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

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

O artº 30, nº 4, Lei 52-C/1996, de 27 de Dezembro (OGE 1997), previa reavaliações legais ou fiscais, de 5 em 5 anos. Vejamos se em 2003 ...

O aumento de amortizações resultante de reavaliação de imobilizado só é aceite fiscalmente quando ao abrigo de legislação de carácter fiscal (*último diploma: DL 31/98, de 11 de Fevereiro*).

As empresas podem, sempre que as boas normas de gestão o justifiquem, proceder a reavaliações livres do imobilizado, tendo como condicionante utilizarem critérios objectivamente válidos, conducentes a um balanço que traduza fielmente a situação patrimonial, na data a que se reporta, mesmo com prejuízo do critério valorimétrico a custos históricos.

As reavaliações do activo imobilizado não enquadráveis em diploma legal, são variações patrimoniais que se encontram excluídas do artº 21, b), CIRC, pois apenas “concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado, excepto as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas”.

Assim sendo, não há lugar à tributação das reservas de reavaliação não constituídas ao abrigo de legislação fiscal. O valor reavaliado não releva, em termos fiscais, na determinação das reintegrações nem no apuramento de uma eventual mais-valia realizada.

A diferença relativamente às reavaliações legais, é que nestas são aceites 60% do excesso de amortização ou reintegração do bem reavaliado face ao valor anterior à reavaliação; nas de carácter livre, esse excesso não é aceite na totalidade.

Reavaliação do imobilizado (*artº 16, DR 2/90*) - não são dedutíveis para efeitos fiscais:

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

1. Reavaliação dos elementos do activo imobilizado corpóreo e de investimentos financeiros em imóveis (DL 31/98, de 11 de Fevereiro)

Reavaliação anterior à do DL 31/98, respeitante a elementos do activo imobilizado corpóreo das empresas:

- DL 264/92, de 24 de Novembro - reportada a 31 de Dezembro de 1992 (*sujeitos passivos com período de tributação coincidente com o ano civil*)
- produziu efeitos, em termos de reintegrações, a partir do exercício de 1993

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

- limitada a bens cujo período de vida útil seja igual ou superior a 5 anos
- reportada a 31 de Dezembro de 1997
- produz efeitos, relativamente às reintegrações a praticar, a partir do exercício de 1998
- segue as linhas gerais definidas nos diplomas anteriores
- permite a reavaliação de bens em regime de locação financeira (*integram o activo imobilizado face ao novo regime contabilístico*)

Âmbito da reavaliação: sujeitos passivos de IRC e IRS, podem reavaliar os elementos das suas imobilizações corpóreas e investimentos financeiros em imóveis:

- se afectos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola
- se o período de vida útil for igual ou superior a 5 anos
- se existirem e em utilização na data da reavaliação

Excepções:

- elementos completamente reintegrados na data da reavaliação e já reavaliados nessa qualidade em anterior legislação de carácter fiscal
- elementos de reduzido valor (*custo de aquisição ou de produção deduzido num só exercício nos termos do artº 32, CIRC*)
- em empresas de seguros, imóveis que representem ou caucionem provisões técnicas do ramo “Vida” respeitantes a contratos com participação nos resultados

A reavaliação reporta-se a 31 de Dezembro de 1997, se o exercício económico coincidir com o ano civil.

Se o exercício económico não coincidir com o ano civil (*artº 8º, nº 2 e 3, CIRC*), a reavaliação reporta-se a:

- data do início do período de tributação que estiver em curso em 31 de Dezembro de 1997, se o termo ocorrer no 2º semestre de 1998
- data do termo do período de tributação que estiver em curso em 31 de Dezembro de 1997, se o termo ocorrer no 1º semestre de 1998

A reavaliação deve constar do balanço referente ao termo do exercício em que se integra a data a que se reporta a reavaliação (*ou do balanço relativo ao termo do período de tributação seguinte, no caso de os sujeitos passivos não poderem efectuar a reavaliação em tempo útil*).

Valores base da reavaliação:

Elementos ainda não totalmente reintegrados:

- elementos já reavaliados ao abrigo de outros diplomas legais - os valores que se obtiveram na última reavaliação efectuada
- elementos ainda não reavaliados - os custos de aquisição ou de produção, se forem conhecidos (*não o sendo, os valores mais antigos constantes dos registos contabilísticos do sujeito passivo*)
- venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens - os valores que este, na ausência desse contrato, poderia considerar nos termos anteriores
- entrega de um bem objecto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao locatário - o valor inicial do contrato

Elementos já totalmente reintegrados (*não abrangidos nas excepções*):

- bens que possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam efectivamente utilizados no processo produtivo
- os valores a reavaliar são os referidos anteriormente, conforme os casos

Bens transferidos para a empresa que os detém, em consequência da entrada de activos, constituição, fusão ou cisão de sociedades:

- os valores referidos ou valores líquidos contabilísticos, se uns ou outros coincidirem com os valores que estavam contabilizados na empresa originária

Processo de reavaliação:

Elementos ainda não totalmente reintegrados:

- aplicação aos valores referidos e às correspondentes reintegrações acumuladas dos coeficientes de actualização monetária que corresponderem aos anos a que se reportam os valores base da reavaliação

Elementos já totalmente reintegrados:

- utilização do processo descrito, quer em relação ao valor dos bens, quer relativamente às reintegrações acumuladas.
- correção das reintegrações acumuladas, aplicando ao seu valor o produto de vida útil já decorrido pela taxa média de reintegração que resultar da soma do período de vida útil já decorrido com o período adicional de utilização futura (*Duração Adicional Esperada*)

Coeficiente de actualização monetária:

- Coeficientes da Portaria 222/97, de 2 de Abril multiplicados pelo factor 1,023 (*resultado arredondado por excesso, até às centésimas*).

Portaria 222/97, de 2 de Abril - actualiza os coeficientes de desvalorização da moeda aos bens e direitos alienados durante 1997:

Anos	Coeficientes	Anos	Coeficientes
Até 1900	3.031,00	1970	37,04
1901 a 1903	3.093,48	1971	35,26
1904 a 1910	2.879,65	1972	32,97
1911 a 1914	2.761,92	1973	29,96
1915	2.457,26	1974	22,98
1916	2.011,29	1975	19,64
1917	1.605,61	1976	16,44
1918	1.145,56	1977	12,62
1919	877,95	1978	9,88
1920	580,09	1979	7,79
1921	378,49	1980	7,03
1922	280,30	1981	5,74
1923	171,56	1982	4,77
1924	144,41	1983	3,80
1925 a 1936	124,47	1984	2,96
1937 a 1939	120,87	1985	2,46
1940	101,72	1986	2,24
1941	90,33	1987	2,04
1942	77,99	1988	1,86
1943	66,42	1989	1,65
1944 a 1950	56,39	1990	1,48
1951 a 1957	51,71	1991	1,31
1958 a 1963	48,63	1992	1,22
1964	46,47	1993	1,13
1965	44,78	1994	1,07
1966	42,77	1995	1,03
1967 a 1969	40,01	1996	1,00

Valores máximos de reavaliação:

O valor líquido contabilístico que resultar dos processos de reavaliação não poderá exceder, à data da reavaliação, o seu valor real actual.

Valor real actual de um elemento reavaliado:

- activos detidos pelas empresas - tem em conta o seu estado de uso e a utilidade ainda esperada para o serviço da actividade desenvolvida pelo sujeito passivo

- activos detidos por empresas de seguros - aquele que for determinado de acordo com as regras definidas para o efeito pelo Instituto de Seguros de Portugal (*sem prejuízo das regras estabelecidas para as empresas*)

Não é excedido o valor real actual quando:

- bens não totalmente reintegrados - coeficiente de actualização aplicado não for superior ao que resultar da divisão do valor real actual do elemento reavaliado pelo valor líquido contabilístico antes da reavaliação
- bens totalmente reintegrados - as reintegrações acumuladas actualizadas forem corrigidas por forma que o valor líquido contabilístico após a reavaliação não ultrapasse o citado valor actual (*aplica-se nos exercícios seguintes como taxa máxima de reintegração a que resultar da divisão do mesmo valor real actual pelo produto do número de anos de utilidade esperada pelo valor do activo imobilizado bruto actualizado*)

Reserva de reavaliação:

- corresponde ao saldo resultante dos movimentos contabilísticos inerentes aos processos de reavaliação (*registo a débito ou a crédito de uma conta denominada “Reserva de reavaliação - Decreto-Lei nº ...”*)
- só pode ser movimentada quando se considerar realizada (*total ou parcialmente*) nos termos da regulamentação contabilística aplicável e de acordo com a seguinte ordem de prioridades:
 - para corrigir as situações em que o valor líquido contabilístico exceda o valor real actual
 - para cobertura de prejuízos acumulados até à data a que se reporta a reavaliação
 - para incorporação no capital social, na parte remanescente

Regime fiscal das reintegrações:

Aplicáveis as disposições sobre reintegrações e amortizações do Código do IRC e do DR 2/90, de 12 de Janeiro.

Reintegrações dos elementos do activo imobilizado sobre os valores resultantes da reavaliação:

- período de tributação coincidente com o ano civil - a partir do exercício de 1998
- período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1997 que termine no 2º semestre de 1998 - a partir deste mesmo período
- período de tributação em curso em 31 de Dezembro de 1997 que termine no 1º semestre de 1998 - a partir do período de tributação imediatamente seguinte

Custos ou perdas não dedutíveis: não dedutíveis para efeitos fiscais:

- o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação
- a parte do valor líquido contabilístico dos elementos inutilizados ou destruídos que tenham sido reavaliados ao abrigo deste diploma, na parte que corresponde à reavaliação efectuada (*observando-se, na parte restante, o disposto no nº 1 do artº 10º do DR 2/90*)

Aumento das reintegrações anuais:

- elementos não totalmente reintegrados - o montante que se obtém aplicando as taxas de reintegração utilizadas no respectivo exercício ao acréscimo do valor do imobilizado proveniente da reavaliação
- elementos totalmente reintegrados - o montante correspondente à dotação que vier a ser contabilizada em cada exercício

Reinvestimento dos valores de realização:

Transmissão a título oneroso de elementos reavaliados:

- deverão efectuar o reinvestimento do valor total de realização (*regras do artº 45, nº 1, CIRC*)
- se alienação de “Investimentos em imóveis”, o reinvestimento efectuar-se em bens da mesma natureza

Não concretização do reinvestimento:

- adiciona-se ao valor do IRC ou do IRS, sempre que, no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício, ou até ao fim do segundo exercício seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos não seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração, acrescido dos juros compensatórios correspondentes

Entrega de bens em regime de locação financeira:

Entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira:

- o resultado é apurado como se não tivesse havido reavaliação

- ao valor do IRC liquidado relativamente ao exercício da entrega dos bens adicionar-se-á o IRC que, em resultado da reavaliação dos bens entregues, deixou de ser liquidado nos exercícios anteriores, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles exercícios do produto de 10% pelo número de anos decorrido
- em IRS, deverão ser acrescidas ao rendimento colectável do ano da entrega dos bens as importâncias correspondentes ao acréscimo das amortizações, majoradas em 10% por cada ano ou fracção decorrido desde aquele em que foi aceite o referido acréscimo

Mapas de reavaliação e das reintegrações:

Declaração periódica de rendimentos:

- artº 109, nº 1, b), CIRC - artº 57, nº 1, b), CIRS

Mapas a juntar ao “Dossier Fiscal”, relativa ao exercício em que deva ser contabilizada a reserva de reavaliação:

- mapas, de modelo oficial, demonstrativos da reavaliação efectuada
- mapas das reintegrações efectuadas pela empresa originária relativamente ao exercício anterior ao da transferência dos bens, nos casos de bens transferidos para a empresa em consequência da entrada de activos, constituição, fusão ou cisão de sociedades

Mapas de reintegrações:

- elementos reavaliados deverão figurar anualmente, a partir do exercício em que passarem a calcular-se as reintegrações sobre os novos valores, em mapas de reintegrações próprios, de modelo oficial, com a menção, na parte superior, do diploma correspondente a esta reavaliação (*DL 31/98, de 11 de Fevereiro*), elaborados de acordo com o artº 22, do DR 2/90, na parte aplicável

Utilização indevida da reserva de reavaliação:

Consequências da utilização indevida, para fins diferentes do estipulado:

- considera-se como nula, para efeitos fiscais, a reavaliação efectuada
- adiciona-se ao valor do IRC ou do IRS liquidado relativamente ao exercício em que tal utilização se verifique, o IRC ou o IRS que em resultado da reavaliação deixou de ser liquidado nos exercícios anteriores, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

Fiscalização:

Competência:

- Direcção-Geral dos Impostos, Inspecção-Geral de Finanças e Instituto de Seguros de Portugal

Funcionários:

- livre acesso a todas as instalações ou locais onde seja exercida a actividade dos sujeitos passivos
- pode ser solicitada a outros serviços públicos ou a quaisquer entidades a avaliação dos bens reavaliados, sempre que haja motivos fundamentados de que o respectivo valor real actual reportado à data da reavaliação é inferior ao respectivo valor líquido contabilístico resultante da mesma

Exemplo:

Uma empresa decidiu proceder à reavaliação de um elemento do seu imobilizado corpóreo, afecto ao exercício da sua actividade industrial, cujo período de vida útil é superior a cinco anos, existentes e em utilização na data de reavaliação.

- valor de aquisição: 100.000,00 € (*ano de aquisição: 1995*)
- reintegrações à taxa de 12,5%: 12.500,00 € (*Vida útil = 8 anos*)
- coeficiente de correcção = $1,03 \times 1,023 = 1,05369 \approx 1,06$ (*pela aplicação dos coeficientes de reavaliação resultantes aplicação do DL 31/98, de 11 de Fevereiro e Portaria nº 222/97*)
- valor reavaliado do bem: $100.000,00 \times 1,06 = 106.000,00$ €
- reintegrações reavaliadas: $3 \times (12.500,00 \times 1,06) = 3 \times 13.250,00 = 39.750,00$ € (*3 anos de amortização*)
- aumento da reintegração do exercício: $13.250,00 - 12.500,00 = 750,00$ €

Correcção Fiscal:

- $40\% \times 750,00 = 300,00$ € (*artº 16, DR 2/90 e artº 7, DL 31/98*)
 - valor a crescer ao Lucro Tributável na linha 18 do Quadro 07 da Modelo 22, durante o restante período de vida útil do imobilizado reavaliado
-

Exemplo 1:**Elemento não totalmente reintegrado**

A empresa adquiriu um bem do imobilizado por 100.000 € em 1994, sujeito a uma taxa de amortização de 12,5%, utilizando o método das quotas constantes.

Ano	Imobilizado	Taxa	Amort. Exerc.	Amort. Acum.
1994	100.000	12,5%	12.500	12.500
1995	100.000	12,5%	12.500	25.000
1996	100.000	12,5%	12.500	37.500
1997	100.000	12,5%	12.500	50.000

Reavaliação (*Portaria 222/97, de 2 de Abril*): Coeficiente para 1994 = 1,07

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (*Artº 3º, nº 3*):

- Coeficiente a aplicar na reavaliação: $1,07 \times 1,023 = 1,09461 \approx 1,10$
(*arredondado, por excesso, para as centésimas*)

Imobilizado:

- valor antes da reavaliação: 100.000 €
- valor após reavaliação: $100.000 \times 1,10 = 110.000$ €
- acréscimo devido à reavaliação: $110.000 - 100.000 = 10.000$ €

Reintegrações acumuladas:

- valor antes da reavaliação: 50.000 €
- valor após reavaliação: $50.000 \times 1,10 = 55.000$ €
- acréscimo devido à reavaliação: $55.000 - 50.000 = 5.000$ €

Movimento das contas na contabilidade:

42 – Imobilizado Corpóreo	48 – Amort. Acumuladas	56 – Reserva Reavaliação
<p style="text-align: center;">100.000</p> <p style="text-align: center;">1 10.000</p>	<p style="text-align: center;">12.500</p> <p style="text-align: center;">12.500</p> <p style="text-align: center;">12.500</p> <p style="text-align: center;">12.500</p> <p style="text-align: center;">5.000 2</p>	<p style="text-align: center;">2 5.000</p> <p style="text-align: center;">10.000 1</p>

Contabilização da amortização no ano de 1998:

Amortização a praticar: $110.000 \times 12,5\% = 13.750$ €

(ou $12.500 \times 1,10 = 13.750$ €)

66 – Amort. Exercício	48 – Amort. Acumuladas
<p style="text-align: center;">3 13.750</p>	<p style="text-align: center;">55.000</p> <p style="text-align: center;">13.750 3</p>

Acrescer ao Quadro 07 (*anterior Q 17 Modelo 22 de IRC*):

- Não dedutível para efeitos fiscais: $(13.750 - 12.500) \times 40\% = 500$ €

Directriz Contabilística 16:

- Na parte realizada pelo uso: $13.750 - 12.500 = 1.250$ €

56 – Reserva Reavaliação	59 – Resultados Transitados
<p style="text-align: center;">4 1.250</p>	<p style="text-align: center;">1.250 4</p>

- *Novidade relativamente às anteriores reavaliações fiscais*

Ano	Imobilizado	Taxa	Amort. Exerc.	Amort. Acum.	Aum. Custo Aceite	Acresce Q.07
1994	100.000	12,5%	12.500	12.500		
1995	100.000	12,5%	12.500	25.000		
1996	100.000	12,5%	12.500	37.500		
1997	110.000	12,5%	12.500	55.000		
1998	110.000	12,5%	13.750	68.750	1.250	500
1999	110.000	12,5%	13.750	82.500	1.250	500
2000	110.000	12,5%	13.750	96.250	1.250	500
2001	110.000	12,5%	13.750	110.000	1.250	500

- Reavaliação em 1997
- Reintegração após reavaliação a partir de 1998

Hipótese:

A empresa vende este bem no ano 2.000 por 50.000 €.

- valor no Imobilizado: 110.000 €.
- amortizações acumuladas: 82.500 €.

42 – Imobilizado Corpóreo		48 – Amort. Acumuladas		79 – Ganho em Imobilizado	
110.000	110.000 ¹	82.500	82.500	110.000 ¹	82.500 ²
					50.000 ³
11 – Caixa					
50.000 ³					

- Mais-Valia Contabilística apurada: $50.000 - (110.000 - 82.500) = 22.500$ €
- Mais-Valia Fiscal: $50.000 - (100.000 - 80.000) \times 1,15 = 27.000$ €

(CAM = 1,15 – Coeficiente de Actualização Monetária, da Portaria para 2000, reportado à data de 1994)

Não pretende reinvestir:

- Acresce ao Q.07 a Mais-Valia Fiscal e abate a Mais-Valia Contabilística.

Pretende reinvestir:

- Abate apenas ao Q.07 a Mais-Valia Contabilística
- Reinvestimento no prazo de 3 anos (segundo as regras do ano 2000)

Pela Directriz Contabilística 16:

56 – Reserva Reavaliação		59 – Resultados Transitados	
5.000	10.000		1.250
1.250			1.250
1.250			2.500 ⁴
2.500 ⁴			

- Salda-se a conta 56:
 - em 1998 e 1999, movimentaram-se 1.250 €, pelo uso
 - em 2000, salda-se a conta 56, devido à alienação (2.500 €)

Exemplo 2

Bens totalmente reintegrados

A empresa A adquiriu em 1992 um bem por 100.000 € e a taxa de amortização utilizada foi de 20%. A empresa quer agora reavaliar o bem com base no Decreto-Lei 31/98. Calcule então a Reserva de Reavaliação (*Bem nunca reavaliado*).

Ano	Imobilizado	Taxa	Amort. Exerc.	Amort. Acum.
1992	100.000	20%	20.000	20.000
1993	100.000	20%	20.000	40.000
1994	100.000	20%	20.000	60.000
1995	100.000	20%	20.000	80.000
1996	100.000	20%	20.000	100.000

Reavaliação (*Portaria 222/97, de 2 de Abril*): Coeficiente para 1992 = 1,22

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (*Artº 3º, nº 3*):

- Coeficiente a aplicar na reavaliação: $1,22 \times 1,023 = 1,24806 \approx 1,25$
(*arredondado, por excesso, para as centésimas*)

Imobilizado:

- valor antes da reavaliação: 100.000 €
- valor após reavaliação: $100.000 \times 1,25 = 125.000$ €
- acréscimo devido à reavaliação: $125.000 - 100.000 = 25.000$ €

Reintegrações acumuladas:

- valor antes da reavaliação: 100.000 €
- valor após reavaliação: $100.000 \times 1,25 = 125.000$ €
- acréscimo devido à reavaliação: $125.000 - 100.000 = 25.000$ €

Movimento das contas na contabilidade:

42 – Imobilizado Corpóreo		48 – Amort. Acumuladas		56 – Reserva Reavaliação	
100.000		100.000		2 25.000	25.000 1
1 25.000		25.000	2		

Como estamos em presença de um bem totalmente reintegrado, vamos determinar a taxa média, que dê o máximo de utilidade fiscal, calculada da seguinte forma:

- período máximo de vida útil = 10 anos
- taxa média = 10%
- já decorridos = 6 anos (*de 1992 a 1997*)
- faltam = 4 anos (*para o período máximo de vida útil esperada fiscalmente*)

Correcção das amortizações acumuladas (*Duração Adicional Esperada*):

- percentagem de aceleração: $4 \text{ anos} \times 10\% = 40\%$
- valor a corrigir: $125.000 \times 40\% = 50.000$ €

42 – Imobilizado Corpóreo		48 – Amort. Acumuladas		56 – Reserva Reavaliação	
125.000		3 50.000	125.000	25.000	25.000
				50.000	3

Nota:

Caso a empresa tivesse adoptado a taxa mínima (10%), aceitável sob o ponto de vista fiscal, ter-se-ia de amortização acumulada 60.000 €, passando para 75.000 € após reavaliação.

Parte do que se havia acelerado de amortizações (40%), vamos agora rectificar ao capital.

Amortização no ano de 1998:

Em 1998, após a reavaliação, com a diminuição de 50.000 € nas amortizações acumuladas, compensando a aceleração das amortizações praticadas nos anos anteriores, amortizam-se esses 50.000 € à taxa de:

- taxa média de reintegração devida à aceleração: $100\% / 4 \text{ anos} = 25\%$

Amortização a praticar: $50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €}$

66 – Amort. Exercício		48 – Amort. Acumuladas	
4	12.500		75.000
			12.500 4

Acrescer ao Quadro 07 (*Modelo 22 de IRC*):

- não dedutível para efeitos fiscais: $12.500 \times 40\% = 5.000 \text{ €}$

Directriz Contabilística 16:

- na parte realizada pelo uso: 12.500 €

56 – Reserva Reavaliação		59 – Resultados Transitados	
5	12.500		12.500 5

Resumo ...

Ano	Ano	Imobilizado	Amort. Exerc.	Amort. Acum.	Q 07
1	1992	100.000	20.000	20.000	
2	1993	100.000	20.000	40.000	
3	1994	100.000	20.000	60.000	
4	1995	100.000	20.000	80.000	
5	1996	100.000	20.000	100.000	
6	1997	125.000	0	75.000	
7	1998	125.000	12.500	87.500	+ 5.000
8	1999	125.000	12.500	100.000	+ 5.000
9	2000	125.000	12.500	112.500	+ 5.000
10	2001	125.000	12.500	125.000	+ 5.000
			150.000		20.000

Exemplo 3:**Bens totalmente reintegrados e já anteriormente reavaliados**

A empresa A adquiriu em 1989 um bem por 100.000 €, e amortizou à taxa de 20% e pelo método das quotas degressivas. Em 1992, procedeu à reavaliação legal fiscal (*Coeficiente = 1,26*).

Calcule a reavaliação.

Se não houvesse reavaliação em 1992, o bem seria amortizado da seguinte forma:

Ano	Imobil. Líquido	Taxa	Amort. Exerc.	Amort. Acum.
1989	100.000	40%	40.000	40.000
1990	60.000	40%	24.000	64.000
1991	36.000	40%	14.400	78.400
1992	21.600	-	10.800	89.200
1993	10.800	-	10.800	100.000

Reavaliação fiscal de 1992:

Com a reavaliação em 1992, teriam ocorrido os seguintes movimentos contabilísticos:

- imobilizado: $100.000 \times 1,26 = 126.000 \text{ €}$ (*acrécimo = 26.000*)
- amortizações acumuladas: $89.200 \times 1,26 = 112.392 \text{ €}$ (*acrécimo = 23.192*)

42 – Imobilizado Corpóreo		48 – Amort. Acumuladas		56 – Reserva Reavaliação	
	100.000		89.200	2	23.192
1	26.000		23.192		26.000
					1

Amortização praticada em 1993:

- Amortização do exercício: $126.000 - 112.392 = 13.608 \text{ €}$ (*última amortização*)

66 – Amort. Exercício		48 – Amort. Acumuladas	
3	13.608		112.392
			13.608
			3

Acréscimo ao Q 07 (*Modelo 22 de IRC*): $40\% \times (13.608 - 10.800) = 1.123 \text{ €}$

Reavaliação (*DL 31/98*) - (*Portaria 222/97, de 2 de Abril*): coeficiente para 1992: 1,22 (*reportado à data da reavaliação*)

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (*Artº 3º, nº 3*): coeficiente a aplicar na reavaliação: $1,22 \times 1,023 = 1,24806 \approx 1,25$ (*arredondado, por excesso, para as centésimas*)

Imobilizado:

- valor antes da actual reavaliação: 126.000 €
- valor após a actual reavaliação: $126.000 \times 1,25 = 157.500 \text{ €}$
- acréscimo devido à reavaliação: $157.500 - 126.000 = 31.500 \text{ €}$

Reintegrações acumuladas:

- valor antes da actual reavaliação: 126.000 €
- valor após a actual reavaliação: $126.000 \times 1,25 = 157.500 \text{ €}$
- acréscimo devido à reavaliação: $157.500 - 126.000 = 31.500 \text{ €}$

Movimento das contas na contabilidade:

42 – Imobilizado Corpóreo		48 – Amort. Acumuladas		56 – Reserva Reavaliação	
	126.000		126.000	2	31.500
1	31.500		31.500		31.500
					1

Determinação da taxa média, em virtude de estamos em presença de um bem totalmente reintegrado:

- nº Anos de vida esperada: 10 anos
- nº Anos decorridos: 9 anos (de 1989 a 1997)
- falta = 1 ano (Duração Adicional Esperada)
- taxa de aceleração: $100\% / 10 = 10\%$

Correcção das amortizações acumuladas:

- percentagem de aceleração: $1 \text{ anos} \times 10\% = 10\%$
- valor a corrigir: $157.500 \times 10\% = 15.750 \text{ €}$

42 – Imobilizado Corpóreo	48 – Amort. Acumuladas	56 – Reserva Reavaliação
157.500	³ 15.750 157.500	31.500 31.500
		15.750 ³

Amortização no ano de 1998:

Em 1998, após a reavaliação, com a diminuição de 15.750 € nas amortizações acumuladas, temos a seguinte amortização:

- taxa média de reintegração devida à aceleração: $100\% / 1 \text{ ano} = 100\%$

Amortização a praticar: $15.750 \times 100\% = 15.750 \text{ €}$

66 – Amort. Exercício	48 – Amort. Acumuladas
⁴ 15.750	141.750
	15.750 ⁴

Acréscimo ao Quadro 07 (Modelo 22 de IRC):

- não dedutível para efeitos fiscais: $15.750 \times 40\% = 6.300 \text{ €}$

Directriz Contabilística 16:

- na parte realizada pelo uso: 15.750 €

56 – Reserva Reavaliação	59 – Resultados Transitados
⁵ 15.750	15.750 ⁵

Exemplo 4:**Leasing**

Uma empresa efectuou em 1 de Janeiro de 1992, o seguinte contrato de locação financeira:

- valor do contrato = 100.000 €
- período = 3 anos
- taxa de juro anual (*nominal*) = 15%
- valor residual = 10.000 €
- taxa de amortização = 12,5%
- a empresa aplicou a Directriz Contabilística 10

Reavalie o Bem e diga como proceder no futuro para efeitos fiscais.

Directriz Contabilística 10:

- a entrada em vigor da Directriz Contabilística 10 foi adiada de 1993 para 1994
- princípio da substância sobre a forma

FORMA		SUBSTÂNCIA	
D: 62	pelas rendas	D: 42	na compra
D: 68 (*)		C: 26	
C: 11/12			
D: 42	na opção de compra	D: 26	pagamentos das rendas
C: 11/12		D: 68	
		C: 11/12	
		D: 66	amortizações contabilísticas
		C: 48	
(*) nem sempre utilizada			

Plano de amortização da dívida (*leasing*)

- Valor da cada renda (*iguais, anuais e antecipadas*)

$$100.000 = a \times \frac{1 - (1 + 0,15)^{-3}}{0,15} \times 1,15 + 10.000 \times (1 + 0,15)^{-3}$$

$$a = 35.580 \text{ €}$$

Período	Valor Dívida	Renda	Amort. Fin.	Juros
01-01-1992	100.000	35.580	35.580	-
01-01-1993	64.420	35.580	25.920	9.660
01-01-1994	38.500	35.580	29.800	5.780
01-01-1995	8.700	10.000	8.700	1.300
		116.740	100.000	16.740

Registos contabilísticos das 2 primeiras rendas:

62 – Amort. Financ.	
1	35.580
2	35.580

12 – Dep. À Ordem	
	35.580 1
	35.580 2

Em 1 de Janeiro de 1994 – Passagem à Substância sobre a Forma (*Directriz Contabilística 10*):

- amortizações financeiras: $35.580 + 25.920 = 61.500 \text{ €}$
- amortizações económicas: $100.000 \times 12,5\% \times 2 = 25.000 \text{ €}$
- custos considerados a mais em anos anteriores: $61.500 - 25.000 = 36.500 \text{ €}$

Contabilização da aplicação da Directriz Contabilística 10:

- imobilizado: 100.000 €
- fornecedores de imobilizado: $100.000 - 61.500 = 38.500 \text{ €}$
- amortizações acumuladas: 25.000 €
- ganhos extraordinários (*Conta 59/79*): 36.500 €

42 – Imobilizado Corpóreo	48 – Amort. Acumuladas	26 – Fornec. Imobilizado
I 100.000	25.000 I	38.500 I
59/79 – Ganhos Extraord.		
36.500 I		

Materialidade: Conta 59 ou Conta 79.

Se utilizada a Conta 79, abater no Q.07 o valor de 36.500 €.

Registo contabilístico da 3ª renda (*em 1 de Janeiro de 1994*):

26 – Fornec. Imobiliz.	68 – Juros	12 – Dep. À Ordem
I 29.800	I 5.780	35.580 I

Em 1 de Janeiro de 1994 alterou-se a Forma para a Substância na Contabilidade, mantendo a Forma na Fiscalidade, quanto aos contratos em vigor, fazendo-se as correcções fiscais, suportadas no Mapa Mod. 40.

No final do exercício de 1994:

Na contabilidade:

66 – Amort. Exercício	48 – Amort. Acumuladas
I 12.500	12.500 I

Na fiscalidade:

O valor de 12.500 € correspondente aos custos contabilísticos (*amortização do exercício*), será acrescido ao Q.07.

A amortização financeira, de 29.800 €, será abatida ao Q.07.

Exercício de 1995:

Na contabilidade:

Registo contabilístico da opção de compra (*em 1 de Janeiro de 1995*):

26 – Fornec. Imobiliz.	68 – Juros	12 – Den. À Ordem
I 8.700	I 1.300	10.000 I

Registo da amortização do exercício:

66 – Amort. Exercício		48 – Amort. Acumuladas	
2	12.500		12.500 2

Na fiscalidade:

Seguindo o princípio da Forma sobre a Substância:

- tudo se passa como se fosse registado na Conta 42 o valor residual de 10.000 €.
- período de vida útil: 8 anos
- anos já decorridos: 3 anos
- faltam: 5 anos.
- taxa média para amortizar o Bem: $100\% / 5 = 20\%$
- amortização do exercício aceite fiscalmente: $10.000 \times 20\% = 2.000 \text{ €}$
(*amortização do exercício de 2.000 €, durante 5 anos*)

Quadro 07 (*Modelo 22 de IRC*):

- acresce a amortização contabilística: 12.500 €
- abate a amortização fiscal: 2.000 €

Reavaliação (*DL 31/98*)

Anos decorridos desde a aquisição (*contrato*): 6 anos (*1992 a 1997*)

- saldo da Conta 42: 100.000 €
- saldo da Conta 48: $100.000 \times 12,5\% \times 6 = 75.000 \text{ €}$

Contabilisticamente, as amortizações terminam em 1999.

Portaria 222/97, de 2 de Abril:

- coeficiente para 1992: 1,22

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (*Artº 3º, nº 3*):

- coeficiente a aplicar na reavaliação: $1,22 \times 1,023 = 1,24806 \approx 1,25$
(*arredondado, por excesso, para as centésimas*)

Imobilizado:

- valor antes da reavaliação: 100.000 €
- valor após a reavaliação: $100.000 \times 1,25 = 125.000 \text{ €}$
- acréscimo devido à reavaliação: $125.000 - 100.000 = 25.000 \text{ €}$

Reintegrações acumuladas:

- valor antes da reavaliação: 75.000 €
- valor após a reavaliação: $75.000 \times 1,25 = 93.750 \text{ €}$
- acréscimo devido à reavaliação: $93.750 - 75.000 = 18.750 \text{ €}$

Movimento das contas na contabilidade:

42 – Imobilizado Corpóreo		48 – Amort. Acumuladas		56 – Reserva Reavaliação	
	100.000		75.000	2	18.750
1	25.000		18.750 2		25.000 1

Amortização no ano de 1998 (contabilística e fiscal):

Contabilidade:

Em 1998, após a reavaliação:

- amortização a praticar: $125.000 \times 12,5\% = 15.625 \text{ €}$

66 – Amort. Exercício		48 – Amort. Acumuladas	
3	15.625		93.750
			15.625

Fiscalidade:

- imobilizado antes da reavaliação: 10.000 €
 - imobilizado após a reavaliação: $10.000 \times 1,25 = 12.500 \text{ €}$
 - acréscimo devido à reavaliação: $12.500 - 10.000 = 2.500 \text{ €}$
- amortização acumulada antes da reavaliação: $2.000 \times 3 \text{ anos} = 6.000 \text{ €}$
 - amortização acumulada após a reavaliação: $6.000 \times 1,25 = 7.500 \text{ €}$
 - acréscimo devido à reavaliação: $7.500 - 6.000 = 1.500 \text{ €}$
- amortização do exercício: $12.500 \times 20\% = 2.500 \text{ €}$
 - valor não aceite devido à reavaliação: $40\% \times (2.500 - 2.000) = 200 \text{ €}$
 - amortização aceite fiscalmente: $2.500 - 200 = 2.300 \text{ €}$

Quadro 07 (Modelo 22 de IRC):

- acresce a amortização contabilística: 15.625 €
- abate a amortização fiscal aceite: 2.300 €

Directriz Contabilística 16:

- na parte realizada pelo uso: 15.625 €

56 – Reserva Reavaliação		59 – Resultados Transitados	
5	15.625		15.625

Nota: Exige controlo extra-contabilístico

Resumindo ...

ANO	FORMA	SUBSTÂNCIA	TRANSIÇÃO
1992	35.580	12.500	35.580
1993	35.580	22.160	35.580
1994	35.580	18.280	-18.220
1995	2.000	13.800	13.800
1996	2.000	12.500	12.500
1997	2.000	12.500	12.500
1998	2.000	12.500	12.500
1999	2.000	12.500	12.500
TOTAL	116.740	116.740	116.740

-36,500 (Ajust.)

ANO	IMOBILIZADO	AM. AC.	AM. EX.	Q 07	ACEITES
1992					35.580
1993					35.580
1994					35.580
1995	10.000	2.000	2.000		2.000
1996	10.000	4.000	2.000		2.000
1997	12.500	7.500	2.000		2.000
1998	12.500	10.000	2.500	200	2.300
1999	12.500	12.500	2.500	200	2.300
TOTAL			11.000	400	117.340

Exemplo 5:**Lease-back**

Determinada empresa efectuou um “lease-back” nas seguintes condições:

- valor do contrato = 100.000 €
- período = 3 anos
- taxa de juro anual (*nominal*) = 15%
- valor residual = 10.000 contos
- início do contrato: 1 de Janeiro de 1995
- bem que fazia parte do seu imobilizado e tinha os seguintes valores:
 - conta 42: 100.000 contos
 - conta 48: 50.000 contos
 - taxa de amortização fiscal utilizada = 12,5% (*Vida útil = 8 anos*)

Reavalie o Bem e diga como proceder no futuro para efeitos fiscais.

Em 1 de Janeiro de 1995 (*Contrato*):

- pela venda ao locador:

42 – Imobilizado Corpóreo	48 – Amort. Acumuladas	12 – Dep. À Ordem						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">100.000</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">100.000 2</td> </tr> </table>	100.000	100.000 2	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">3 50.000</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">50.000</td> </tr> </table>	3 50.000	50.000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">1 100.000</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	1 100.000	
100.000	100.000 2							
3 50.000	50.000							
1 100.000								
79 – Ganhos Extraord.								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">2 100.000</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">100.000 1</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">50.000 3</td> </tr> </table>	2 100.000	100.000 1		50.000 3				
2 100.000	100.000 1							
	50.000 3							

Obtida uma Mais-Valia contabilística de 50.000 €.

Não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais (*Artº 25, CIRC*), isto é, o “lease-back” é uma operação neutra. Abate-se 50.000 € no Q.07.

- pela compra do bem:

42 – Imobilizado Corpóreo	26 – Fornec. Imobilizado				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">4 100.000</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	4 100.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">100.000 4</td> </tr> </table>		100.000 4
4 100.000					
	100.000 4				

- antiguidade do bem: $50.000 / 12.500 = 4$ anos (*1991 a 1994*)
- faltam 4 anos para o termo da vida útil

O bem irá ser tratado como um bem em estado de uso (*vida esperada de 4 anos*).

- A amortização a praticar será de: $100\% / 4$ anos = 25%

Plano de Amortização da Dívida (*Lease-Back*)

- valor da cada renda (*iguais, anuais e antecipadas*)

$$100.000 = a \times \frac{1 - (1 + 0,15)^{(-3)}}{0,15} \times 1,15 + 10.000 \times (1 + 0,15)^{(-3)}$$

$$a = 35.580 \text{ €}$$

Período	Valor Dívida	Renda	Amort. Fin.	Juros
01-01-1995	100.000	35.580	35.580	-
01-01-1996	64.420	35.580	25.920	9.660
01-01-1997	38.500	35.580	29.800	5.780
01-01-1998	8.700	10.000	8.700	1.300

- Pagamento da 1ª renda (1 de Janeiro de 1995):

12 – Dep. à Ordem	26 – Fornec. Imobilizado
35.580 5	5 35.580 100.000

- Amortização do exercício de 1995 (31 de Dezembro de 1995):

Amortização a praticar: $100.000 \times 25\% = 25.000 \text{ €}$

66 – Amort. Exercício	48 – Amort. Acumuladas
6 25.000	25.000 6

Ano de 1995 – Quadro 07 (Modelo 22 de IRC):

- acresce a amortização contabilística: 25.000 €
- abate a amortização fiscal aceite ($100.000 \times 12,5\%$): 12.500 €
- abate a mais-valia contabilística (artº 25): 50.000 €

Mantém-se como custo fiscal a amortização sem o “lease-back”.

Anos de 1996 e 1997 – Quadro 07 (Modelo 22 de IRC):

- acresce a amortização contabilística: 25.000 €
- abate a amortização fiscal aceite ($100.000 \times 12,5\%$): 12.500 €

Em 31 de Dezembro de 1997, as contas 42 e 48 têm os seguintes saldos, após as amortizações do ano de 1997:

42 – Imobilizado Corpóreo	48 – Amort. Acumuladas
100.000	75.000

Se não tivesse ocorrido o “lease-back”, estas contas teriam os seguintes saldos:

- Amortizações acumuladas: $100.000 \times 7 \text{ anos} \times 12,5\% = 87.500 \text{ €}$

42 – Imobilizado Corpóreo	48 – Amort. Acumuladas
100.000	87.500

Reavaliação (DL 31/98)

Portaria 222/97, de 2 de Abril:

- coeficiente para 1995: 1,03

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (Artº 3º, nº 3):

- coeficiente a aplicar na reavaliação: $1,03 \times 1,023 = 1,05369 \approx 1,06$
(arredondado, por excesso, para as centésimas)

Imobilizado:

- valor antes da reavaliação: 100.000 €
- valor após a reavaliação: $100.000 \times 1,06 = 106.000 \text{ €}$
- acréscimo devido à reavaliação: $106.000 - 100.000 = 6.000 \text{ €}$

Reintegrações acumuladas:

- valor antes da reavaliação: 75.000 €
- valor após a reavaliação: $75.000 \times 1,06 = 79.500$ €
- acréscimo devido à reavaliação: $79.500 - 75.000 = 4.500$ €

Movimento das contas na contabilidade:

42 – Imobilizado Corpóreo	48 – Amort. Acumuladas	56 – Reserva Reavaliação
<div style="text-align: right; margin-bottom: 10px;">100.000</div> <div style="text-align: left;">1 6.000</div>	<div style="text-align: right; margin-bottom: 10px;">75.000</div> <div style="text-align: left;">4.500 2</div>	<div style="text-align: left; margin-bottom: 10px;">2 4.500</div> <div style="text-align: right;">6.000 1</div>

Amortização no ano de 1998 (*contabilística e fiscal*):

Contabilidade:

Em 1998, após a reavaliação:

- amortização a praticar: $106.000 \times 25\% = 26.500$ €

66 – Amort. Exercício	48 – Amort. Acumuladas
<div style="text-align: left; margin-bottom: 10px;">3 26.500</div>	<div style="text-align: right; margin-bottom: 10px;">79.500</div> <div style="text-align: right;">26.500 3</div>

Este valor de 26.500 € irá ser acrescido no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 de IRC do ano de 1998.

Directriz Contabilística 16:

- na parte realizada pelo uso: $26.500 - 25.000 = 1.500$ €

56 – Reserva Reavaliação	59 – Resultados Transitados
<div style="text-align: left; margin-bottom: 10px;">4 1.500</div>	<div style="text-align: right; margin-bottom: 10px;">1.500 4</div>

Nota: este procedimento obriga a ter dispositivos paralelos de controlo

Fiscalidade:

Portaria 222/97, de 2 de Abril:

- coeficiente para 1991: 1,31

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (*Artº 3º, nº 3*):

- coeficiente a aplicar na reavaliação: $1,31 \times 1,023 = 1,34013 \approx 1,35$
(*arredondado, por excesso, para as centésimas*)
- imobilizado antes da reavaliação: 100.000 €
 - imobilizado após a reavaliação: $100.000 \times 1,35 = 135.000$ €
 - acréscimo devido à reavaliação: $135.000 - 100.000 = 35.000$ €
- amortização acumulada antes da reavaliação: 87.500 €
 - amortização acumulada após a reavaliação: $87.500 \times 1,35 = 118.125$ €
 - acréscimo devido à reavaliação: $118.125 - 87.500 = 30.625$ €
- amortização do exercício: $135.000 \times 12,5\% = 16.875$ €
 - valor não aceite devido à reavaliação: $40\% \times (16.875 - 12.500) = 1.750$ €
 - amortização aceite fiscalmente: $16.875 - 1.750 = 15.125$ €

Quadro 07 (*Modelo 22 de IRC*):

- acresce a amortização contabilística: 26.500 €
- abate a amortização fiscal aceite: 15.125 €