



**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”
Anos 2005**

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC

REGIME FISCAL DAS MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS REALIZADAS

TEXTO

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

Regime Fiscal das Mais-Valias e Menos-Valias Realizadas

1. Introdução

As empresas, enquanto unidades económicas dinâmicas, mantêm relações com o exterior nomeadamente no que respeita à venda do seu imobilizado, assunto que aqui nos interessa especialmente tratar.

De facto, motivada por conveniência de substituição face ao seu deprecimento ou insuficiente capacidade produtiva, ocorrem situações de alienação de imobilizado que originam mais-valias ou menos-valias.

Estas mais-valias, que se traduzem por ganhos ocasionais de capital, sem qualquer ligação directa com o exercício da actividade desenvolvida, razão porque não se considera um rendimento-produto mas um rendimento-acrécimo, são consideradas proveitos para efeitos fiscais (*artº 20, nº 1, f, CIRC*) e as menos-valias consideradas custos (*artº 23, nº 1, i, CIRC*).

O artº 43, CIRC, dá-nos o conceito de mais-valias e menos-valias fiscais, definindo como tais os ganhos obtidos voluntariamente ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo imobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, num conceito mais alargado, os derivados de sinistros e os resultantes da afectação permanente dos mesmos elementos a fins alheios à actividade exercida.

Tratam-se de situações em que se consideram apenas as mais-valias e as menos-valias reais e não as mais-valias e as menos-valias potenciais ou latentes.

Ao alienar-se um elemento do activo imobilizado poderá resultar um ganho (*mais-valia*) ou uma perda (*menos-valia*) tendo em conta que a mais-valia ou a menos-valia é dada pela diferença entre o valor de realização líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição/reavaliação deduzido das amortizações praticadas (*artº 43, nº 2, CIRC*).

2. Mais-valias e menos-valias contabilísticas e fiscais

Conceito de mais-valias e de menos-valias (*artº 43, CIRC*)

Para efeitos de tributação em IRC consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas, os ganhos obtidos ou perdas sofridas relativamente a:

- transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado qualquer que seja o título por que se opere
- sinistros ocorridos nesses elementos
- afectação permanente destes elementos a fins alheios à actividade exercida

2.1 Mais-valias e menos-valias contabilísticas

A forma de apurar a mais-valia / menos-valia contabilística é feita a partir da seguinte fórmula (valores que constam na contabilidade):

$$\text{MVC ou mVC} = \text{VR} - (\text{V}_{\text{aq}} - \text{AAc})$$

Em que:

MVC / mVC - Mais-valia contabilística / menos-valia contabilística (Conta 7962 ou 6962)

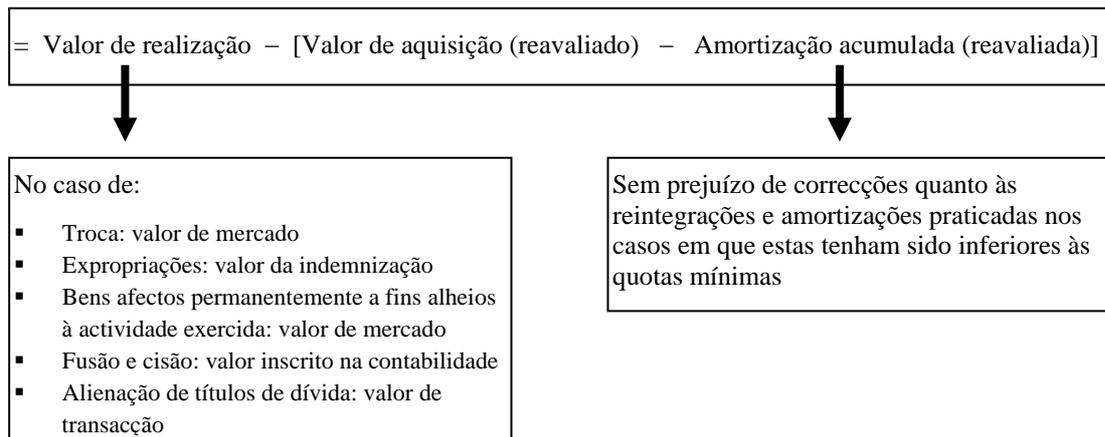
VR - Valor de realização (Conta 11, 12 ou 268)

V_{aq} - Valor de aquisição / produção / reavaliação (Conta 42)

AAc - Amortizações acumuladas contabilizadas (Conta 482)

Para efeitos fiscais, o valor da mais ou menos-valia pode, ou não, coincidir com a mais ou menos-valia contabilística.

Mais-valia ou Menos-valia (contabilística):



2.2 Mais-valias e Menos-valias fiscais

A mais-valia / menos-valia fiscal é obtida a partir da seguinte fórmula:

$$\mathbf{MVF \text{ ou } mVF = VR - (V'_{aq} - AAC') \times Coef.}$$

Em que:

MVF / mVF - Mais-valia / menos-valia fiscal

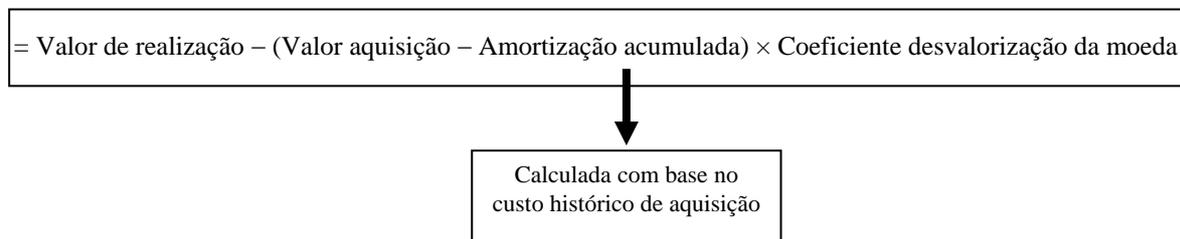
VR - Valor de realização

V'_{aq} - Valor de aquisição / produção

AAC' - Amortizações acumuladas praticadas ¹

Coef. - Coeficiente de correcção monetária

Mais-valia (ou Menos-valia) Fiscal:



Excepções: esta correcção não é aplicável aos investimentos financeiros, salvo quanto aos investimentos em imóveis e partes de capital.

Apenas é tributável o eventual saldo positivo entre o valor das mais-valias realizadas e o valor das menos-valias igualmente realizadas no mesmo exercício.

Coeficiente de correcção monetária:

O coeficiente de correcção monetária ² é aplicado ao valor resultante do valor de aquisição deduzido das amortizações acumuladas ($V_{aq} - AAC$) sempre que à data da realização tenham decorrido pelo menos dois anos contados a partir da data de aquisição do bem (*artº 44, CIRC*).

Importa referir que esta correcção monetária não é aplicável aos investimentos financeiros, salvo no que respeita aos investimentos em imóveis e partes do capital (*artº 44, nº 2, CIRC*). Esta correcção monetária faz que, normalmente, a mais-valia contabilística não corresponda à mais-valia fiscal.

¹ São as que se reportam ao valor de aquisição e não ao valor de reavaliação, se o houver.

² Actualizado anualmente por Portaria do Ministério das Finanças.

Para obviar a tributação de ganhos nominais decorrentes da desvalorização da moeda, o valor líquido de aquisição é objecto de actualização mediante a aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda:

- Ano de 2002 - Portaria 553/2002, de 3 de Junho
- Ano de 2003 - Portaria 287/2003, de 3 de Abril
- Ano de 2004 – Portaria 376/2004, de 14 de Abril
- Ano de 2005 – Portaria 488/2005, de 20 de Maio

O valor desta actualização (*que será deduzido para efeitos de determinação do lucro tributável*) ocorrerá sempre que à data da realização da mais ou menos-valia relativamente a um bem tenha decorrido pelo menos dois anos desde a data da sua aquisição.

A aquisição dos elementos do activo immobilizado ocorre normalmente em anos anteriores ao da realização de eventuais mais e menos-valias.

Valor de realização:

Considera-se como valor de realização, para efeitos da determinação das mais-valias e menos-valias fiscais, os seguintes (*artº 43, nº 3, CIRC*):

- No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga
- No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização
- No caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o seu valor de mercado
- Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos do activo immobilizado transmitidos em consequência daqueles actos
- No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transacção, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença
- Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação

No caso de troca por bens futuros, sendo o caso mais frequente a troca de terreno por andar(es) de prédio a edificar no local permutado, o valor de mercado será o que lhe corresponder à data da celebração do contrato.

Foram integrados, no Código do IRC, alguns conceitos ligados a outros impostos, designadamente os do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (*artº 2, nº 2, §1, CIMSISD*) numa preocupação de harmonizar o tratamento fiscal de uma mesma realidade. É o caso do artº 43, nº 5, CIRC, onde releva a tradição como elemento definidor da transmissão onerosa, considerando-se como tal a promessa de compra e venda ou troca, logo que esta se verifique.

Por último, nos termos do artº 43, nº 6, CIRC, exclui-se da noção de mais-valias e menos-valias:

- os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira
- os rendimentos obtidos na transmissão onerosa, ou na afectação permanente a fins alheios à actividade, 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

Aplicação do regime fiscal das mais ou menos-valias no Quadro 07 da Modelo 22

Linha do Quadro 07	Correcção Fiscal
L 15 – Menos-valias contabilísticas	Inscrever sempre o saldo negativo – menos-valias contabilísticas
L 16 – Mais-valias fiscais por valores não reinvestidos	Inscrever na proporção do valor de realização não reinvestido, o saldo das mais-valias fiscais
L 29 – Mais-valias contabilísticas	Inscrever sempre o saldo positivo – mais-valias contabilísticas (*)
L 30 – Menos-valias fiscais	Inscrever sempre o saldo negativo – menos-valias fiscais

(*) Independentemente da intenção de reinvestimento.

Resumindo (não considerando o reinvestimento):

Quadro 07	MVC	mVC
MVF	- MVC	+ mVC
	+ MVF	+ MVF
mVF	- MVC	+ mVC
	- mVF	- mVF

Exemplo (Mais e Menos-valias)

Uma empresa adquiriu uma máquina industrial por 100.000 € em 1999, amortizada a Quotas Constantes à taxa de 12,5% do DR 2/1990 (vida útil = 8 anos).

Em 2005, a máquina é alienada por 40.000 €

Determine MVC e MVF ?

$$\text{MVC} = 40.000 - (100.000 - 75.000^3) = 15.000 \text{ € (Abate Q07)}$$

$$\text{MVF} = 40.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,18 = 10.500 \text{ € (Acrece Q07, se não reinvestir)}$$

$$\text{Valor da Actualização} = 15.000 - 10.500 = 4.500 \text{ €}$$

Portaria 488/2005, de 20 de Maio (Coeficiente de Correção Monetária para 2005)

E se o Valor de Realização fosse 26.000 €

$$\text{MVC} = 26.000 - (100.000 - 75.000) = +1.000 \text{ € (Abate Q07)}$$

$$\text{mVF} = 26.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,18 = -3.500 \text{ € (Abate Q07)}$$

Neste caso não tem interesse o reinvestimento dos valores de realização, pois o custo (mVF) é totalmente aceite.

Exemplo (Mais e Menos-valias – Quotas Perdidas)

Uma empresa adquiriu uma máquina industrial por 100.000 € em 1999.

Taxa de 12,5% do DR 2/1990. Em 2005, alienação da máquina por 40.000 €

Determine MVC e MVF ?

$$Q_{\text{mín}} = 6.250 \text{ €}$$

$$Q_{\text{máx}} = 12.500 \text{ €}$$

As amortizações praticadas foram:

Ano	Q _t	Q _{fiscal} (MVF)	Q 07	Accites	Obs
1999	12.500	12.500	0	12.500	
2000	7.500	7.500	0	7.500	
2001	5.000	6.250	0	5.000	Q _{perdida} = 1.250
2002	7.500	7.500	0	7.500	
2003	20.000	20.000	+ 7.500	12.500	Acrece Q 07
2004	12.500	12.500	0	12.500	
R_t	65.000	AA_{fiscal} 66.250		57.500	

$$\text{MVC} = 40.000 - (100.000 - 65.000) = 40.000 - 35.000 = +5.000 \text{ € (Abate Q07)}$$

$$\text{MVF} = 40.000 - (100.000 - 66.250) \times 1,18 = 40.000 - 33.750 \times 1,18 = +175 \text{ € (Acrece Q07)}$$

(Não considerando o reinvestimento do valor de realização)

³ AA = 6 × 12,5% × 100.000 = 75.000 €

Exemplo (Mais e Menos-valias – Viatura Ligeira de Passageiros)

Uma empresa adquiriu uma viatura por 40.000 € em Outubro de 2002.

Taxa de 25% do DR 2/1990. Em Abril de 2005, alienação da viatura por 20.000 €

Determine MVC e MVF ?

As amortizações dos exercícios:

Ano	Q _t	Aceite	Q 07
2002	10.000	7.481,97	+ 2.518,03
2003	10.000	7.481,97	+ 2.518,03
2004	10.000	7.481,97	+ 2.518,03
R_t	30.000	22.445,91	+ 7.554,09

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

$$\text{MVC} = 20.000 - (40.000 - 30.000) = 20.000 - 10.000 = +10.000 \text{ (Abate Q07)}$$

$$\text{MVF} = 20.000 - (29.927,87 - 22.445,91) \times 1,07 = 20.000 - 7.481,97 \times 1,05 = +11.994,30 \text{ (Acresce Q07)}$$

$$[\text{Custos} - \text{Proveitos}] \text{ aceites: } 22.445,91 - 11.994,30 = 10.451,61 \text{ € (durante a duração total na empresa)}$$

... E se a viatura tivesse sido adquirida e alienada em 2005 ?

$$m\text{VC} = 20.000 - (40.000 - 0) = 20.000 - 40.000 = -20.000 \text{ (Acresce Q07)}$$

$$m\text{VF} = 20.000 - (29.927,87 - 0) \times 1 = 20.000 - 29.927,87 = -9.927,87 \text{ (Abate Q07)}$$

3. Reinvestimento dos valores de realização

Actual artº 45, CIRC

Condições necessárias para que não se verifique a inclusão total das mais-valias fiscais no lucro tributável sujeito a tributação:

- tratarem-se de bens do activo immobilizado corpóreo
- haver reinvestimento do valor de realização
- o reinvestimento verificar-se num determinado prazo
- mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na Declaração Anual do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados

Regimes - Reinvestimento de Valores de Realização nas Mais-valias

4 Regimes

1. Regime em vigor nos anos de 1989 a 1992

- **Excluída** da tributação 100% da MVF
- Se Valor de Realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte

2. Regime em vigor nos anos de 1993 a 2000 - Lei 71/1993 (OGE Supl.)

- **Diferimento** da tributação da MVF
- Dedução da MVF ao valor do bem reinvestido (para amortizações)
- Se Valor de Realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte (3º exercício a partir de 1997)

3. Regime em vigor nos ano de 2001 - Lei 30-G/2000 ("Reforma Fiscal")

- **Diferimento** da tributação da MVF (maior rigidez)
- 1/5 da MVF no ano da realização e nos 4 exercícios seguintes
- Se Valor de Realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte ou no exercício anterior

4. Regime em vigor nos ano de 2002 - Lei 109-B/2001 (OGE)

- **Excluída** da tributação 50% da MVF (mais simples e objectivo)
- Se bens detidos por um período não inferior a um ano
- Tributada 50% no ano da realização
- Se Valor de Realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte ou no exercício anterior

Exemplo (Reinvestimento do Valor de Realização - Mais-valias)

Uma empresa adquiriu uma máquina por 100.000 € no ano N-1.

Taxa de 20% do DR 2/1990. No ano N, alienação da máquina por 85.000 €

Reinvestimento no ano N+1 noutra máquina por 120.000 € (Taxa de 12,5% do DR 2/1990).

Anos de 1989 a 1992

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

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: $5.000 \text{ €} \times T_{\text{XIRC}}$

Anos de 1993 a 2000

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

Ano N: não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC

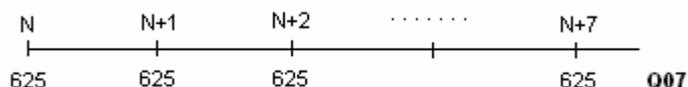
Ano N+1: Amortização nova máquina = $(120.000 - 5.000) \times 12,5\% = 14.375 \text{ €}$ (< 15.000)

- Esta amortização reduzida durante os 8 anos da vida útil: $(15.000 - 14.375) \times 8 = 625 \times 8 = 5.000 \text{ €}$
- Amortização do exercício contabilística: 15.000 €
- Acresce anualmente ao Q07: 625 €

Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF.

Este ganho será tanto maior quanto maior for a vida útil da nova máquina.

Situação óptima no reinvestimento em terrenos, não reintegráveis.

**Ano de 2001**

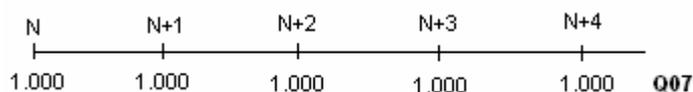
MVF (ano N) = $85.000 - (100.000 - 20.000) \times 1 = 5.000 \text{ €}$ (= MVC)

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.

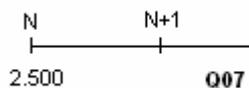


Ano de 2002

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

Ano N: acresce 50% da MVF (2.500) ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC.

Ganho Fiscal pelo exclusão de 50% da tributação da MVF.



Conclusão:

De 1993 a 2001, trata-se de um regime especial de diferimento de tributação das mais-valias respeitantes a elementos do activo immobilizado corpóreo e não de uma verdadeira exclusão.

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

3.1 Reinvestimento dos valores de realização no ano de 2000

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

Realizadas pela transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo

Será deduzido ao custo de aquisição (ou ao custo de produção) dos bens do activo immobilizado corpóreo reinvestido, para efeitos fiscais

Sempre que até ao fim do terceiro exercício seguinte ao da realização

O valor de realização seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo

Exemplo (Regras do ano 2000)

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

- Abate Q07 da Mod. 22 do ano 2000: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

Reinvestimento concretizado no ano 2000 na compra de um bem de equipamento pelo valor de aquisição de 100.000 € tendo a empresa amortizado esse bem à taxa de 25%.

Amortização aceite em cada um dos 4 anos: $(100.000 - 10.000) \times 25\% = 22.500 \text{ €}$

Como a empresa amortiza contabilisticamente 25.000 € por ano, deverá acrescer 2.500 € no Q07 da Mod. 22:

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2000: +2.500 € (25% da mais-valia fiscal)
- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2001: +2.500 €
- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: +2.500 €
- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2003: +2.500 €

Poderia concretizar o reinvestimento nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003.

Tributação de 100% da mais-valia fiscal, mas com ganhos financeiros gerados pelo diferimento da tributação

Reinvestimento do Valor de Realização – Ano 2000

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 reintegração ou amortização (ou até, se possível, com taxa nula, como acontecia com os terrenos)

Exemplo (Regras do ano 2000)

Uma empresa adquiriu uma máquina por 100.000 € no ano de 1998. Taxa de 20% do DR 2/1990.

No ano 1999, alienação da máquina por 85.000 € e reinvestimento num terreno por 90.000 €

Em 2000, alienação do terreno por 105.000 €

MVF (Máquina) = $85.000 - (100.000 - 20.000) \times 1 = 5.000 \text{ €}$ (= MVC) Ano 1999

- Ano 1999: não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC

Ano 1999: aquisição do terreno (não amortizável) por 90.000 €

Ano 2000: alienação do terreno:

- MVC (Terreno) = $105.000 - 90.000 = 15.000 \text{ €}$ (Abate Q07)
- MVF (Terreno) = $105.000 - (90.000 - 5.000) \times 1 = 20.000 \text{ €}$ (Acresce Q07, se não reinvestir o valor de realização do terreno)

Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF, tributada na MVF do terreno.

Se o terreno nunca fosse alienado, a MVF da máquina nunca seria tributada.

Exemplo (Regras do ano 2000)

Em 1998, alienação de viatura ligeira de passageiros por 5.000 € já totalmente amortizada, que tinha sido adquirida em 1993, por 10.000 €

- MVC (viatura) = $5.000 - (10.000 - 10.000) = 5.000 \text{ €}$
- MVF (viatura) = $5.000 - (10.000 - 10.000) \times \text{CDM} = 5.000 \text{ €}$

A empresa manifestou a intenção de reinvestir o Valor de Realização

- MVF não concorre para o Lucro Tributável em 1998
- abate MVC e não acresce MVF

Em 1999, adquire outra viatura ligeira de passageiros por 40.000 € que foi vendida em 2000 por 39.000 €

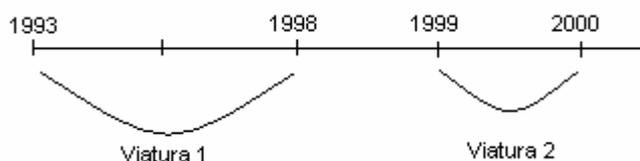
Ano de 1999

- Amortização da nova viatura (Contabilidade): $40.000 \times 25\% = 10.000 \text{ €}$
- Amortização da nova viatura (Fiscalidade): $(29.927,87 - 5.000) \times 25\% = 6.231,97 \text{ €}$
- Acresce Q 07 Mod. 22 de 1999: $10.000 - 6.231,97 = 3.768,03 \text{ €}$

Ano de 2000

- MVC (nova viatura): $39.000 - (40.000 - 10.000) = 9.000 \text{ €}$ (abate Q07)
- MVF (nova viatura): $39.000 - [(40.000 - 5.000) - (10.000 - 1.250)] \times 1 = 12.750 \text{ €}$ (pois já havia acrescido $25\% \times 5.000 = 1.250 \text{ €}$)

Deverá manifestar a intenção de reinvestir o Valor de Realização nos 3 exercícios seguintes.

**3.2 Reinvestimento dos valores de realização no ano 2001**

Artº 45, CIRC (anterior artº 44, CIRC)

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

Realizadas pela transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo

Considerada um quinto do seu valor no exercício da realização e igual montante em cada um dos quatro exercícios subsequentes

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

O valor de realização seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado, corpóreo, afectos à exploração

Exemplo (Regras do ano 2001)

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

- Abate Q07 da Mod. 22 de 2001: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2001: +2.000 € (1/5 da mais-valia fiscal)
- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: +2.000 €
- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2003: +2.000 €
- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2004: +2.000 €
- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2005: +2.000 €

Se reinvestir os 80.000 € em 2001, 2002 ou 2003, ou tiver investido em 2000.

Tributação de 100% da mais-valia fiscal, mas com ganhos financeiros gerados pelo diferimento da tributação.

Regime equivalente ao anterior, se reinvestimento no ano da realização, e bem reinvestido com taxa de amortização de 20% em Quotas Constantes.

3.3 Regime Transitório: Ano 2000 e 2001

Reinvestimento dos valores de realização - Ano 2001

Artº 7, nº 7, Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro

Nova redacção do artº 45, CIRC - aplica-se aos períodos de tributação iniciados em 1 de Janeiro de 2001, sem prejuízo de:

- O Regime anterior continua a aplicar-se às MVF realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 até à realização, inclusive, de MVF relativas a bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos respectivos valores de realização
- As MVF relativas a bens não reintegráveis, correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento no regime anterior, será 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
- Relativamente às MVF realizadas nos períodos de tributação iniciados em 2001, aplica-se o novo Regime quando o reinvestimento se verifique até ao fim do 3º período de tributação seguinte ao da realização

Exemplo (Regime Transitório 2000 e 2001)

Uma empresa adquiriu uma máquina por 100.000 € no ano de 1998.

Taxa de 20% do DR 2/1990 (Método Quotas Constantes).

No ano 1999, alienação da máquina por 85.000 €

Reinvestimento no ano de 2000 num terreno por 90.000 €

Em 2001, alienação do terreno por 105.000 € pretendendo reinvestir de novo.

MVF (Máquina) = 85.000 - (100.000 - 20.000) = 5.000 € (= MVC) (Ano 1998)

- Ano 1998: não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC

Ano 1999: aquisição do terreno (não amortizável) por 90.000 €

MVF (Terreno) = 105.000 - (90.000 - 5.000) × 1 = 20.000 € (Ano 2001)

- MVF = 15.000 (do terreno) + 5.000 (da máquina) = 20.000 €

Regime transitório - Ano de 2001:

Terreno:

- Acresce Q 07 da Mod. 22 de 2001: $1/5 \times 15.000 = 3.000$ € (do terreno, durante 5 anos)

Máquina:

- Acresce Q 07 da Mod. 22 de 2001: $1/10 \times 5.000 = 500$ € (da máquina, durante 10 anos)

Novo reinvestimento de 105.000 € em 2001, 2002, 2003 ou 2004 em bens afectos à exploração (3 períodos seguintes)

3.4 Reinvestimento dos valores de realização no ano 2002

Artº 45, CIRC

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

Realizadas pela transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo, se detidos por um período não inferior a um ano

Considerada em metade do seu valor

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

O valor de realização seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado, corpóreo afectos à exploração

Com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no artº 58, nº 4, CIRC

Exemplo (Regras do ano 2002)

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

▪ Abate Q07 da Mod. 22 de 2002: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

▪ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: +5.000 €

Se reinvestir os 80.000 € em 2002, 2003 ou 2004, ou tiver investido em 2001

Tributação de 50% da mais-valia fiscal

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

O Reinvestimento tem de ser concretizado em activo immobilizado corpóreo afecto à exploração

Também se aplica, por opção da empresa, a 2001

Em termos financeiros, trata-se de um importante benefício

3.5 Manifestação da intenção de reinvestir

Os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento

Na Declaração Anual (artº 109, nº 1, c), CIRC) do exercício da realização

Comprovando na Declarações Anual do exercício da realização e nas Declarações Anuais dos exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados

Não concretização do reinvestimento

Não sendo concretizado o reinvestimento (total ou parcial) até ao final do prazo estabelecido

Considera-se como proveito ou ganho do exercício correspondente ao final do prazo, a parte da diferença ainda não incluída no lucro tributável majorada em 15 %

Nota:

Até 2000, IRC do ano em que deixou de ser liquidado, acrescido de Juros Compensatórios

Reinvestimento Parcial

Reinvestimento parcial do valor de realização

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

Exemplo (Regras do ano 2002)

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística (MVC) = 15.000 €

▪ Abate Q07 da Mod. 22 de 2002: 15.000 €

H1: Não manifesta a intenção de reinvestir

Mais-valia Fiscal (MVF) = 10.000 €

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: 10.000 €

H2: Manifesta a intenção de reinvestir até 2004

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: 5.000 € (50% × MVF)

H2A: Reinvestiu o Valor de Realização (80.000 €) em 2004

- Em 2004, nada a fazer

H2B: Reinvestiu 60.000 € em 2004 (Não reinvestiu 25% do Valor de Realização)

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2004: $25\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.250 \times 1,15 = 1.437,5$ €

H2C: Reinvestiu 40.000 € em 2004 (Não reinvestiu 50% do Valor de Realização)

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2004: $50\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.500 \times 1,15 = 2.875$ €

H2D: Não reinvestiu até 2004

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2004: $5.000 \times 1,15 = 5.750$ €

Esquemmatizando ...

Hipóteses	Lucro Tributável			IRC devido (T=30%)		
	Ano 2002	Ano 2004	Total LT	Ano 2002	Ano 2004	Total IRC
H1 – Não opta	10.000,00	0,00	10.000,00	3.000,00	0,00	3.000,00
H2A – Reinveste 100%	5.000,00	0,00	5.000,00	1.500,00	0,00	1.500,00
H2B – Reinveste 75%	5.000,00	1.437,50	6.437,50	1.500,00	431,25	1.931,25
H2C – Reinveste 50%	5.000,00	2.875,00	7.875,00	1.500,00	862,50	2.362,50
H2D – Não reinveste	5.000,00	5.750,00	10.750,00	1.500,00	1.725,00	3.225,00

Quantificação do risco de manifestar a intenção de reinvestir e não reinvestir (H1 ↔ H2D):

$$3.000 = 1.500 + 1.725 \times (1 + i)^{-2}$$

- **i = 7,25%**

Deixar de pagar 1.500 € de IRC em 2002, a empresa financia-se nesse montante, a uma taxa de remuneração do capital de 7,25%, o que, em caso de dúvida da possibilidade de reinvestir nos 2 anos seguintes, poderá compensar o risco

A taxa de 7,25% poderá baixar se:

- A taxa de IRC (T) de 2004 for inferior a 30%
- Ocorrer reinvestimento parcial

Exemplo (Regras do ano 2001)

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística (MVC) = 15.000 €

- Abate Q07 da Mod. 22 de 2001: 15.000 €

H1: Não manifesta a intenção de reinvestir

Mais-valia Fiscal (MVF) = 10.000 €

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2001: 10.000 €

H2: Manifesta a intenção de reinvestir até 2003⁴

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2001: $1/5 \times 10.000 = 2.000$ € (= 4 períodos seguintes)

H2A: Reinvestiu o Valor de Realização (80.000 €) em 2003

- Em 2003, nada a fazer (continuando o acréscimo de 2.000 € até 2005)

⁴ Pelo artº 7, nº 7, c), Lei 30-G/2000, teríamos mais 3 anos para reinvestir (até 2004), para compensar o facto de já não se poder em 2001 reinvestir no ano anterior

H2B: Reinvestiu 60.000 € em 2003 (Não reinvestiu 25% do Valor de Realização)

- Acréscimos até 2003: $2.000 + 2.000 = 4.000$ € (ano 2001 e 2002)
- Acréscimos em 2003, 2004 e 2005: $75\% \times 2.000 = 1.500$ €
- Acréscimo de 15% em 2003: $25\% \times (10.000 - 2 \times 2.000) \times 1,15 = 1.725$ €

H2C: Não reinvestiu até 2003

- Acréscimos até 2003: $2.000 + 2.000 = 4.000$ € (ano 2001 e 2002)
- Acréscimo de 15% em 2003: $(10.000 - 2 \times 2.000) \times 1,15 = 6.900$ €

Esquematizando ...

H2B – Reinvestimento Parcial 75%

Ano	Q 07		
2001	2.000,00		2.000,00
2002	2.000,00		2.000,00
2003	1.500,00	1.725,00	3.225,00
2004	1.500,00		1.500,00
2005	1.500,00		1.500,00
Total	8.500,00	1.725,00	10.225,00

H2C – Não reinvestimento

Ano	Q 07		
2001	2.000,00		2.000,00
2002	2.000,00		2.000,00
2003		6.900,00	6.900,00
2004			0,00
2005			0,00
Total	4.000,00	6.900,00	10.900,00

Quantificação do risco de manifestar a intenção de reinvestir e não reinvestir:

(H1 \rightarrow H2C)

$$10.000 \times 32\% = 2.000 \times 32\% + 2.000 \times (1 + i)^{-1} \times 30\% + 6.900 \times (1 + i)^{-2} \times 30\%$$

- $i = 2,4\%$

Deixar de pagar 2.560 € de IRC em 2001 $[(10.000 - 2.000) \times 32\%]$, a empresa financia-se nesse montante, a uma taxa de remuneração do capital de 2,4%, o que, em caso de dúvida da possibilidade de reinvestir nos 2 anos seguintes, compensava bem o risco

Diferenças significativas introduzidas pela Lei 30-G/2000, para o ano 2001:

- Reinvestimento em elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração
- Prazo para o reinvestimento: desde o início do exercício anterior ao da realização até ao fim do segundo exercício posterior ao da mesma realização
- A tributação das mais-valias, no caso de reinvestimento, passou a ser feita em 5 anos: no exercício da realização das mais-valias e nos quatro seguintes, em partes iguais
- Em caso de não reinvestimento até ao fim do 2º exercício seguinte ao da realização, considera-se como proveito ou ganho desse exercício a parte da mais-valia ainda não incluída no lucro tributável, majorada em 15%

Novidades para 2002, pela Lei 109-B/2001

- Limitação aos elementos do imobilizado corpóreo detidos por período 1 ano
- Exclusão do reinvestimento do valor de realização em bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais
- Aplicabilidade à transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital

SGPS

- Revogado o artº 7, DL 495/88, de 30 de Dezembro
- Alterado o artº 31, EBF, no sentido de a estas ser aplicável o disposto artº 45, nº 1 e 4, CIRS, sem dependência dos requisitos aí exigidos quanto à percentagem de participação

3.6 Regime Transitório - Reinvestimento em 2002

Artº 32, nº 9, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)

A parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias Realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001

Nos termos do artigo 45º do Código do IRC, na redacção da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro e do Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho

Pode, por opção do sujeito passivo, ser incluída na base tributável do exercício de 2001

Por metade do seu valor

Nos termos e condições previstos no artigo 45º do Código do IRC, na redacção dada pela presente lei Reinvestindo o valor de realização

Artº 32, nº 8, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)

A parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias Realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001

Cujo valor de realização tenha sido ou, no respectivo prazo legal, venha a ser objecto de reinvestimento em bens não reintegráveis

Pode, por opção do sujeito passivo, 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 correspondente activo a que está associada, desde que posterior a 1 de Janeiro de 2001

Por metade do seu valor

Nos termos previstos no artº 45, CIRC, na redacção dada pela Lei 109-B/2001, mas sem exigência do novo reinvestimento subsequente consagrado neste último preceito

Regime Transitório - Reinvestimento em 2002

Caso de bens não amortizáveis - Lei 109-B/2001

Relativamente à concretização do reinvestimento de valores de realização em bens não amortizáveis ao abrigo do Regime anterior, que venham a ser alienados a partir de 2001, temos 2 opções quanto à tributação das MVF apuradas na alienação destes bens:

Opção 1

Regime transitório previsto na Lei 30-G/2000, relativamente à MVF antiga associada ao custo de aquisição do bem não amortizável, dada a tributar em partes iguais durante 10 anos

A diferença para a MVF total (a MVF do bem reinvestido) é tributada em 50%

Necessário o reinvestimento dos valores de realização

Opção 2

Regime Transitório previsto no artº 32, nº 8, Lei 109-B/2001

Acrescer 50% da MVF antiga associada ao custo de aquisição do bem não amortizável, sem necessidade de reinvestimento, afectando o resultado fiscal de qualquer ano anterior ao da alienação

Acrescer também 50% da MVF do bem reinvestido, nas condições normais

Caso não Opção 2, dever-se-á seguir obrigatoriamente a Opção 1

Exemplo (Regime Transitório 2002 – bens não amortizáveis)

Circular 7, de 2.Abr.2002 (DGCI)

Alienação de Máquina em 1996: 50.000 €

Máquina totalmente amortizada em 1996

MVF (máquina) = 50.000 – 0 = 50.000 €

Reinvestimento em 1997 num terreno por 100.000 €

(A MVF da máquina só viria a ser tributada aquando da alienação do terreno)

Em 2002, alienação do terreno por 130.000 €

MVC (terreno) = 130.000 – 100.000 = 30.000 € (abate Q07 da Mod. 22 de 2002)

MVF (terreno) = 130.000 – (100.000 – 50.000) × 1,13 = 73.500 € (CDM - Portaria 553/2002)

- MVF antiga = 50.000 × 1,13 = 56.500 €
- MVF terreno = 17.000 € (pela diferença entre 73.500 – 56.500) (ou MVF terreno = 130.000 - 100.000 × 1,13 = 17.000 €)

Opção 1 (artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000):

- MVF antiga: Acresce Q07 em 2002: $1/10 \times 56.500 = 5.650$ € (durante 10 anos)
- MVF terreno: Acresce Q07 em 2002: $50\% \times 17.000 = 8.500$ €

Caso manifestasse a intenção de reinvestir os 130.000 €- artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000

Opção 2 (artº 32, nº 8, Lei 109-B/2001):

Em 2001 (exercício anterior ao da alienação)

- MVF antiga = Acresce Q07 em 2001: $50\% \times (50.000 \times 1,08) = 27.000$ € (sem exigência de novo reinvestimento do valor de realização proporcional) (CDM - Portaria 1.040/2001, de 28.Ago)

Em 2002 (exercício da alienação do terreno)

- MVF terreno = $130.000 - 100.000 \times 1,13 = 17.000$ € (CDM - Portaria 553/20029)
- Acresce Q07 em 2002: $50\% \times 17.000 = 8.500$ € (Caso manifestasse a intenção de reinvestir o valor de realização)

Mesmo que não reinvestisse o valor de realização do terreno, manteria o benefício em 2001.

Supondo uma taxa de actualização de 5% ao ano, qual a opção mais favorável (o regime do artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000 ou o do artº 32, nº 8, Lei 109-B/2001) ?

	2001	2002	2003	2011
H1		5.650 + 8.500	5.650	5.650	5.650
H2	17.000	8.500			

Valor Actual em 2002:

- **H1:** $[8.500 + 5.650 \times (1 - 1,05^{-10}) \times 1,05 \div 0,05] \times 30\% = 16.292,76$ €
- **H2:** $17.000 \times 1,05 \times 32\% + 8.500 \times 30\% = 8.262$ €

A H2 é mais vantajosa, mas pressupõe uma decisão relativamente ao exercício de 2001, que deveria ter sido tomada na altura devida (pagaria menos IRC).

Caso não fosse tomada essa decisão, ter-se-ia obrigatoriamente de seguir a Opção 1.

Supõe-se a Taxa do IRC para 2003 e seguintes inalterável (30%)

E se vigorasse o regime anterior a 2001 ?

MVF (terreno) = $130.000 - (100.000 - 50.000) \times 1,13 = 73.500 \text{ €}$

- Acresce Q07 em 2002: 73.500 €
- IRC = $73.500 \times 30\% = 22.050 \text{ €}$

4. Transmissão onerosa de partes de capital - anos 2001 e 2002

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

Realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital

Considerada em metade do seu valor

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

O valor de realização deve ser reinvestido, total ou parcialmente na aquisição de partes de capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial com sede ou direcção efectiva em território português ou ainda em títulos do Estado português

E as partes de capital alienadas detidas por um período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada

Reinvestimento - Imobilizações Financeiras - anos 1989 e 1992

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

Realizadas mediante a transmissão onerosa de imobilizações financeiras detidas por um período superior a 12 meses

Considerada em metade do seu valor (Artº 18, EBF, revogado pela Lei 71/93)

Sempre que até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização

O valor de realização deve ser reinvestido, total ou parcialmente na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo, na aquisição de quotas ou acções de sociedades comerciais ou civis, sob a forma comercial, com sede ou direcção efectiva em território português ou ainda em títulos do Estado português

Não se aplicava às transmissões onerosas de quotas, acções ou outros valores mobiliários efectuadas entre uma sociedade e qualquer dos seus sócios, ainda que realizadas através de relações indirectas entre empresas [artº 18, nº 3, c), EBF, Lei 30-C/92, de 28 de Dezembro]

Não era considerado reinvestimento a aquisição de quotas ou acções próprias [artº 18, nº 3, b), EBF]

5. Abates no Imobilizado

Quando o bem do activo imobilizado deixa de integrar o património da empresa, mas sem que exista uma contrapartida financeira (por exemplo, sinistros), efectua-se o abate, podendo resultar

- uma perda - se o elemento abatido tiver valor contabilístico - registo da perda na conta 6945 - Custos e perdas extraordinários – Perdas em imobilizações - Abates
- um resultado nulo - se o elemento abatido não tiver valor contabilístico

Frequente o abate de bens do activo imobilizado em 31 de Dezembro

Problemas fiscais quando os bens não estão ainda totalmente amortizados - entendimento de que, nesses casos, o abate se traduz numa amortização excepcional, apenas aceite se tiver sido cumprido o artº 10, DR 2/1990

Obrigatoriedade de apresentação de exposição do contribuinte solicitando a aceitação como custo das desvalorizações excepcionais, até ao fim do mês imediato ao da ocorrência do facto que as determinou - DR 16/1994

Abate de bens do activo immobilizado tornados obsoletos em virtude da introdução do Euro

Circular 1/99, de 21 de Janeiro, da DGCI, veio estabelecer regime menos burocratizado:

- Nos períodos de tributação compreendidos entre 1 de Janeiro de 1999 e 31 de Dezembro de 2002, os elementos do activo immobilizado ainda não totalmente amortizados que devam ser abatidos por se tornarem obsoletos em virtude da introdução do Euro, poderão ser amortizados na totalidade no ano em que ocorrer o abate, não sendo para o efeito necessário efectuar o requerimento previsto no artº 10, DR 2/1990
- No entanto, para além da respectiva menção nos mapas de reintegrações e amortizações, os sujeitos passivos deverão anexar à declaração de rendimento do ano em que ocorrer o abate uma relação com a identificação dos bens abatidos, em consequência da introdução do Euro, e do respectivo valor residual