

As reintegrações acumuladas na fórmula de cálculo das mais-valias fiscais

Por José Alberto Pinheiro Pinto

O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, alterou o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC. Estabelece-se, para efeitos de cálculo de mais e menos-valias fiscais, a substituição das reintegrações, amortizações ou depreciações praticadas pelas que tiverem sido fiscalmente aceites. Este texto dá-lhe a medida exacta do impacto da alteração.



José Alberto Pinheiro Pinto
Economista
Professor auxiliar convidado
da Faculdade de Economia do
Porto e da Universidade Católica
Portuguesa

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC, as reintegrações ou amortizações a considerar para efeitos de cálculo das mais e menos-valias fiscais são as «praticadas», sem prejuízo das quotas mínimas.

Entretanto, através da alínea o) do n.º 2 do artigo 74.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009), foi concedida autorização ao Governo para «estabelecer que, para efeitos da determinação das mais-valias e menos-valias fiscais, relevam apenas as depreciações ou amortizações *que tenham sido fiscalmente aceites*, sem prejuízo das quotas mínimas» (o itálico é nosso).

A autorização legislativa em apreço foi concretizada através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que alterou o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC, nos termos seguintes:

reintegrações, amortizações ou depreciações praticadas pelas que tiverem sido fiscalmente aceites.

Independentemente de esta projectada alteração poder merecer uma análise mais aprofundada, parece que a nova disciplina será muito mais justa e razoável que a actual, caracterizando-se pela neutralidade que em matéria fiscal é sempre desejável. Por isso, parece-nos até que seria de aplaudir a eventual atribuição de natureza interpretativa a esta alteração legislativa (conferindo-lhe, assim, efeitos retroactivos), ou assumindo mesmo o seu carácter retroactivo.

Na verdade, se o sujeito passivo adoptou quotas de reintegração ou amortização superiores às legalmente estabelecidas, não lhe tendo sido fiscalmente aceite o excesso que praticou, não se vê razão para que, aquando do cálculo das mais ou menos-valias, se ignore a não aceitação desse excesso e se utilizem no cômputo desses ganhos ou perdas as reintegrações ou amortiza-

Redacção anterior

As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das *reintegrações ou amortizações praticadas*, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29.º.

Nova redacção

As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das *perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 34.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente*, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 29.º.

De harmonia com o disposto no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, esta alteração aplicar-se-á aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

Estabelece-se, pois, para efeitos de cálculo de mais e menos-valias fiscais, a substituição das

ções praticadas em vez daquelas que realmente foram aceites.

Entretanto, existem dois tipos de situações que podem estar envolvidas nesta problemática, com implicações que podem ser distintas entre si.

Convém, na verdade, distinguir entre:

– Aplicação de taxas de reintegração ou amortização superiores às máximas previstas nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro;

– Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ultrapasse 40 mil euros (reportando-nos ao novo limite estabelecido no Decreto-Lei n.º 159/2009 para este efeito).

Analisemos, então, separadamente, estes dois tipos de situações, começando pela primeira.

Vamos recorrer a um exemplo numérico com o objectivo de facilitar a análise e a exposição do nosso entendimento sobre o assunto.

Suponhamos, então, um bem do imobilizado corpóreo adquirido por dez mil euros, ao qual corresponde uma taxa máxima de reintegração ou amortização no Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 20 por cento. Admitamos que nos dois primeiros anos de utilização do bem se adoptou contabilisticamente uma taxa de reintegração ou amortização de 25 por cento, tendo-se acrescido o excesso de cinco por cento (500 euros) no quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC desses anos, e que no terceiro ano o bem foi vendido por sete mil euros. Para não complicar a análise, vamos admitir que entre a data de aquisição e a data da alienação não decorreram mais de dois anos, assim evitando o efeito de distorção na análise que naturalmente decorreria da aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária previstos no artigo 44.º do Código do IRC.

Face aos números deste exemplo, como se calcula a mais ou menos-valia?

Há que distinguir entre a mais ou menos-valia contabilística e a mais ou menos-valia fiscal.

Quanto à mais ou menos-valia contabilística (MVC), será apurada como segue (em €):

$$MVC = VR - (VA - RA)$$

$$= 7\,000 - (10\,000 - 5\,000) = 2\,000$$

em que VR representa o valor de realização, VA o valor de aquisição e RA as reintegrações acumuladas.

A fórmula aplicável na determinação da mais ou menos-valia fiscal (MVF) é semelhante à do cálculo da contabilística (tanto mais que dela afastamos a eventual aplicação de coeficientes de desvalorização monetária), mas surge o problema das reintegrações acumuladas a considerar. Vamos equacionar para esse efeito duas hipóteses: as reintegrações praticadas

(cinco mil euros) e as fiscalmente aceites (quatro mil euros).

Consoante utilizarmos umas ou outras, teremos as seguintes mais-valias fiscais:

$$MVF = \begin{cases} 7\,000 - (10\,000 - 5\,000) = 2\,000 \\ \text{ou} \\ 7\,000 - (10\,000 - 4\,000) = 1\,000 \end{cases}$$

Qual destas mais-valias estará mais correcta?

Em nosso entender, a que, com as reintegrações, conduza fiscalmente ao verdadeiro resultado decorrente da utilização do bem pela empresa sua proprietária.

Ora, esse verdadeiro resultado foi, no fundo, uma perda de três mil euros, uma vez que, analisando a situação na sua globalidade, o bem foi adquirido por dez mil euros e foi mais tarde alienado por sete mil euros.

Se analisarmos agora os resultados associados ao bem que até agora obtivemos, teremos (em euros):

Descrição	Ano 1 (amortização)	Ano 2 (amortização)	Ano 3 (mais-valia)	Total
Contabilístico	(2 500)	(2 500)	2 000	(3 000)
Fiscal – 1.ª hipótese	(2 000)	(2 000)	2 000	(2 000)
Fiscal – 2.ª hipótese	(2 000)	(2 000)	1 000	(3 000)

Como facilmente se verifica, se a mais-valia fiscal for calculada tomando as reintegrações praticadas (primeira hipótese do quadro antecedente) e não as fiscalmente aceites (segunda hipótese), o resultado negativo associado ao bem fica-se pelos dois mil euros, quando efectivamente o custo global foi, como vimos, de três mil euros.

Não parece, pois, haver qualquer dúvida de que a mais-valia fiscal, para ser correctamente apurada, deve ter em atenção as reintegrações ou amortizações aceites para efeitos fiscais, e não as praticadas.

Se forem estas as utilizadas, verifica-se, na verdade, uma injustificada penalização do contribuinte. Admite-se que não seja beneficiado por adoptar taxas superiores às máximas, mas é incompreensível que por esse facto seja penalizado.

Claro que esta penalização sempre pode ser evitada, desde que se lance mão da disposição do



artigo 21.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, ou seja, regularizando o excesso de reintegrações praticado ao longo da vida útil do bem. Não nos parece, porém, razoável que se exija a regularização contabilística dessas reintegrações quando se pode atingir directamente o mesmo objectivo considerando na fórmula de cálculo da mais ou menos-valia fiscal as reintegrações fiscalmente aceites em vez das reintegrações praticadas, com o mérito adicional de não penalizar indevidamente os contribuintes que não procedam à regularização.

Daí que tenhamos sugerido que a alteração legislativa em apreço pudesse (e devesse) ter natureza interpretativa (ou mesmo, sem demagogia, efeito retroactivo).

A questão das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Questão diferente, e mais complexa, é a das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas quando o seu valor de aquisição ultrapassa 40 mil euros (tomando já o novo limite estabelecido através do Decreto-lei n.º 159/2009, que irá vigorar a partir do início do próximo ano).

Diz a lei que não são aceites como custos as reintegrações dessas viaturas na parte correspondente ao valor de

aquisição ou de reavaliação excedente a 40 mil euros.

Vamos analisar esta problemática recorrendo também a um exemplo numérico.

Suponhamos uma viatura ligeira de passageiros ou mista adquirida por 50 mil euros e que foi reintegrada ou amortizada à taxa máxima estabelecida para o efeito na Tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, isto é, de 25 por cento.

Tal como no exemplo anterior, e com idênticos propósitos, vamos supor que foi vendida no ano 3 por 35 mil euros.

Tomando estes números, calculemos as mais ou menos-valias contabilística e fiscal.

Quanto à mais-valia contabilística, será de (em euros):

$$\begin{aligned} \text{MVC} &= \text{VR} - (\text{VA} - \text{RA}) \\ &= 35\,000 - (50\,000 - 25\,000) = 10\,000 \end{aligned}$$

Relativamente à mais-valia fiscal, poderemos considerar duas hipóteses, tal como na outra situação estudada, relativas a consideração na fórmula das reintegrações praticadas e das reintegrações aceites para efeitos fiscais.

Teremos, então, respectivamente e em euros:

$$\text{MVF} = \left\{ \begin{array}{l} 35\,000 - (50\,000 - 25\,000) = 10\,000 \\ \text{ou} \\ 35\,000 - (50\,000 - 20\,000) = 5\,000 \end{array} \right.$$

Verifica-se, assim, que a mais-valia fiscal coincide com a contabilística quando as reintegrações acumuladas consideradas no seu cálculo coincidem com as praticadas, sendo a mais-valia fiscal resultante da consideração das reintegrações fiscalmente aceites inferior em cinco mil euros à que se apura na contabilidade.

Os resultados associados à viatura em causa são os que vão sintetizados no quadro seguinte (valores em euros):

Descrição	Ano 1 (amortização)	Ano 2 (amortização)	Ano 3 (mais-valia)	Total
Contabilístico	(12 500)	(12 500)	10 000	(15 000)
Fiscal – 1.ª hipótese	(10 000)	(10 000)	10 000	(10 000)
Fiscal – 2.ª hipótese	(10 000)	(10 000)	5 000	(15 000)

Note-se que o verdadeiro resultado que a empresa suportou com esta viatura foi de 15 mil euros, uma vez que a adquiriu por 50 mil euros e a vendeu mais tarde por 35 mil euros.

Sendo assim, qual o resultado fiscal mais correcto? Aparentemente, é o da que considerámos ser a segunda hipótese, isto é, aquele em que a mais-valia (fiscal, claro) é apurada considerando as reintegrações acumuladas fiscalmente aceites, e não as praticadas.

Não obstante, cremos que, neste caso das viaturas ligeiras de passageiros e mistas, nenhuma das vias equacionadas é aceitável.

É que aquilo que considerámos ser o verdadeiro resultado não é aquele que fiscalmente deve ser relevante.

O limite definido com vista à aceitação como custos das reintegrações ou amortizações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas constitui uma afloração do princípio da indispensabilidade dos custos genericamente estabelecido no artigo 23.º do Código do IRC e deve valer não só para as reintegrações ou amortizações, como para as próprias mais e menos-valias.

É um facto que o verdadeiro resultado que foi apurado em relação à viatura do nosso exemplo foi de 15 mil euros. Simplesmente, esse resultado (negativo) deve ser considerado para efeitos fiscais apenas na proporção respeitante ao valor de base de 40 mil euros.

Ou seja, não só não se compreende que o resultado possa ser de dez mil euros (utilizando-se na fórmula as reintegrações praticadas), nem igual ao contabilístico (considerando nos cálculos as reintegrações fiscalmente aceites), como se deve reconhecer para efeitos fiscais um resultado associado apenas ao valor de base aceite fiscalmente.

No nosso exemplo, entendemos que o resultado aceite para efeitos fiscais em relação a esta viatura deveria ser (valores em euros):

$$\frac{40\,000}{50\,000} \times (15\,000) = (12\,000)$$

Ou seja, se a viatura ao longo da sua vida útil gerou uma perda efectiva de 15 mil euros, desses 15 mil euros apenas 12 mil euros deveriam ser aceites fiscalmente, pelo facto de a viatura ter custado 50 mil euros quando o limite máximo fiscal era de 40 mil euros.

E, sendo assim, a mais-valia fiscal a apurar aquando da respectiva alienação deveria ser calculada como segue (valores em euros):

Parece que a nova disciplina será muito mais justa e razoável que a actual, caracterizando-se pela neutralidade que em matéria fiscal é sempre desejável. Por isso, parece-nos até que seria de aplaudir a eventual atribuição de natureza interpretativa a esta alteração legislativa (conferindo-lhe, assim, efeitos retroactivos).

Resultado global fiscalmente aceite:

$\frac{40\,000}{50\,000} \times (15\,000)$	(12 000)
Reintegrações fiscalmente aceites	<u>20 000</u>
Mais-valia fiscal	<u>8 000</u>

Por conseguinte, só no caso de a mais-valia fiscal apurada atingir oito mil euros é que se consegue chegar a um custo fiscal final da viatura de 12 mil euros, como concluímos ser mais justo.

Ora, esses oito mil euros correspondem, no fundo, ao resultado da seguinte expressão (ainda em euros):

$$\frac{40\,000}{50\,000} \times [35\,000 - (50\,000 - 25\,000)] = 8\,000$$

Parece-nos, assim, ter atingido a fórmula mais justa a utilizar com vista ao apuramento das mais-valias fiscais decorrentes da alienação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição exceda 40 mil euros. No fundo, corresponde à aplicação à mais ou menos-valia fiscal calculada tomando as reintegrações ou amortizações praticadas, da percentagem que o limite legalmente estabelecido (mais precisamente, 40 mil euros) representa em relação ao efectivo valor de aquisição da viatura.

Cremos que se justificaria a alteração da lei, no sentido de contemplar as conclusões a que chegámos. ■

(Texto recebido pela CTOC em Setembro de 2009)