

Menos-valias fiscais na alienação onerosa de viaturas ligeiras de passageiros e mistas

Por José Alberto Pinheiro Pinto

O cálculo das mais e menos-valias fiscais foi objecto de alteração através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho. Este trabalho, na sequência de um outro publicado na Revista «TOC» n.º 115, debruça-se agora sobre o tratamento das menos-valias fiscais no caso particular das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas de valor superior ao fixado como máximo para efeitos de aceitação como custo das respectivas depreciações ou amortizações.



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

A fórmula de cálculo das mais e menos-valias fiscais foi objecto de alteração através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, passando a considerar as «depreciações ou amortizações aceites fiscalmente», em vez das «reintegrações ou amortizações praticadas», como antes acontecia no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC.

Sobre essa alteração e respectiva interpretação tivemos ocasião de nos pronunciar em trabalho publicado nesta Revista, no n.º 115, de Outubro do ano passado, páginas 50 e seguintes, com o título «As reintegrações acumuladas na fórmula de cálculo das mais-valias fiscais.»

Aí aludimos ao caso particular das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas de valor superior ao fixado como máximo para efeitos de aceitação como custos das respectivas depreciações ou amortizações, tendo, através de um exemplo numérico, analisado as diversas alternativas de cálculo das mais ou menos-valias e manifestado a nossa posição sobre o tema.

Pelo interesse que daí pode advir para o tratamento da questão que está na base deste outro trabalho – a questão das menos-valias fiscais desse tipo de viaturas –, vamos rever esse exemplo. Está em causa uma viatura ligeira de passageiros ou mista adquirida por 50 mil euros, depreciada ou amortizada à taxa de 25 por cento e que é alienada no seu terceiro ano de existência, não lhe sendo aplicável o coeficiente de desvalorização monetária (para evitar complicações adicionais na análise). Admitimos já o limite máximo de 40 mil euros para a aceitação como custo das depreciações ou amortizações, fixado precisamente pelo Decreto-Lei n.º 159/2009.

Face a um valor de realização de 35 mil euros, considerámos duas hipóteses relativamente ao cálculo da mais-valia fiscal: uma, tomando as depreciações ou amortizações praticadas (como se previa na lei até ao fim do ano passado) e a outra, tomando as depreciações ou amortizações fiscalmente aceites (de acordo com a nova redacção do n.º 2 do artigo 46.º do Código do IRC).

Da análise então efectuada, concluímos que nenhuma dessas hipóteses devia ser considerada acertada. Pelas razões que então aduzimos, defendemos a alteração da lei no sentido de corrigir a fórmula de cálculo de mais ou menos-valia na alienação onerosa de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas de valor de aquisição superior a 40 mil euros, no sentido de tomar as depreciações ou amortizações praticadas e de aplicar à mais ou menos-valia a percentagem que o limite legalmente estabelecido representasse em relação ao efectivo valor de aquisição.

No exemplo numérico então tomado e atrás explicitado, teríamos as seguintes alternativas para o cálculo da mais-valia fiscal (MVF):

a) Tomando as depreciações ou amortizações praticadas (conforme se previa na redacção anterior do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC):
 $MVF = 35\ 000 - (50\ 000 - 25\ 000) = 10\ 000$

b) Tomando as depreciações ou amortizações fiscalmente aceites (nos termos da nova redacção do n.º 2 do artigo 46.º):

$$MVF = 35\ 000 - (50\ 000 - 20\ 000) = 5\ 000$$

c) Tomando as depreciações ou amortizações praticadas, mas aplicando à mais-valia fiscal a percentagem que o limite legalmente estabelecido represente em relação ao valor efectivo



de aquisição (como propusemos no referido artigo):

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

É esta, pois, a solução que nos parece mais justa, e daí a nossa sugestão.

Entretanto, numa das alíneas (a alínea l) que foi acrescentada ao n.º 1 do artigo 45.º (correspondente ao artigo 42.º da redacção do Código anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009), estabeleceu-se a não aceitação para efeitos da determinação do lucro tributável do IRC das «menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 33.º ainda não aceite como gasto.»

Levantar-se-á, também aqui, o problema da interpretação deste preceito no tocante a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

Em princípio, pensamos que o cálculo das menos-valias fiscais deve ser feito nos exactos moldes em que é feito o cálculo das mais-valias fiscais. A fórmula deve ser a mesma, tanto mais que apenas depois de aplicada se pode concluir se há mais ou menos-valia.

Recorramos ao mesmo exemplo numérico que utilizámos para discorrer sobre a problemática das mais-valias, admitindo agora que o valor de realização é apenas de 15 mil euros, de modo a apurar, com segurança, uma menos-valia.

Seguindo, então, o mesmo raciocínio, teremos:

a) Tomando as depreciações ou amortizações

praticadas (conforme se previa na redacção anterior do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC):
 $MVF = 15\,000 - (50\,000 - 25\,000) = (10\,000)$

b) Tomando as depreciações ou amortizações fiscais aceites (nos termos da nova redacção do n.º 2 do artigo 46.º):

$$MVF = 15\,000 - (50\,000 - 20\,000) = (15\,000)$$

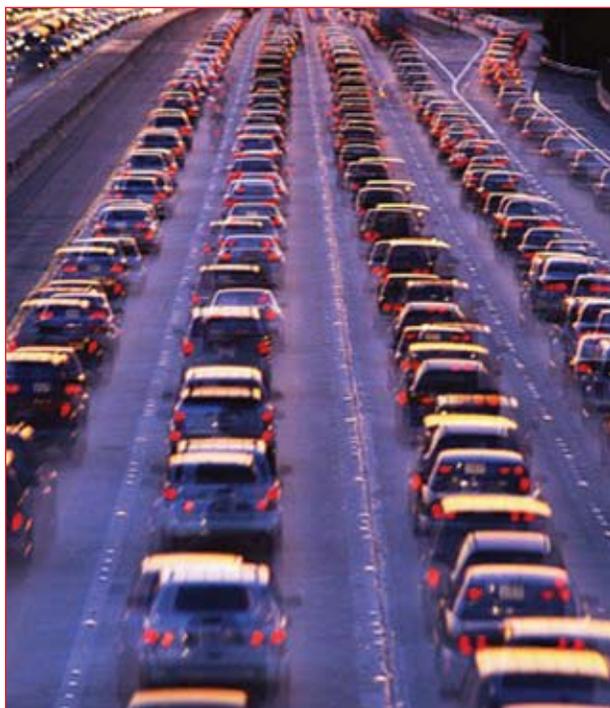
c) Tomando as depreciações ou amortizações praticadas, mas aplicando à mais-valia fiscal a percentagem que o limite legalmente estabelecido represente em relação ao valor efectivo de aquisição (como propusemos no referido artigo):

$$\frac{40\,000}{50\,000} \times [15\,000 - (50\,000 - 25\,000)] = (8\,000)$$

Parece-nos, também aqui, que esta é a solução mais apropriada para o cômputo das menos-valias fiscais decorrentes da alienação onerosa de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas de valor de aquisição superior a 40 mil euros.

Não obstante, há quem entenda que a fórmula

Defendemos a alteração da lei no sentido de corrigir a fórmula de cálculo de mais ou menos-valia na alienação onerosa de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas de valor de aquisição superior a 40 mil euros, no sentido de tomar as depreciações ou amortizações praticadas e de aplicar à mais ou menos-valia a percentagem que o limite legalmente estabelecido representasse em relação ao efectivo valor de aquisição.



que se adequa à redacção da alínea l) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC não é esta, devendo antes a menos-valia fiscal ser calculada tomando como valor de aquisição o limite máximo considerado para efeitos fiscais.

Assim, no exemplo que vimos seguindo, o cálculo será efectuado como segue:

$$MVF = 15\ 000 - (40\ 000 - 20\ 000) = (5\ 000)$$

Em nosso entender, este cálculo não está correcto, pois parte do princípio de que o valor de realização (15 mil euros, no caso) corresponde à totalidade da viatura, o que não é verdade.

Com efeito, o cálculo da menos-valia fiscal está a ser feito através da diferença entre o preço de venda da viatura e o «valor fiscal» desta, obtido pela diferença entre o valor de aquisição fiscalmente depreciável e as depreciações ou amortizações fiscalmente aceites.

Ora, se a viatura foi vendida na totalidade por 15 mil euros, isso significa que a «parte fiscalmente aceite da viatura» foi alienada, não por 15 mil euros, mas por

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

Assim, o cálculo correcto seria, então:

$$\begin{aligned} & \frac{40\ 000}{50\ 000} \times [15\ 000 - (40\ 000 - 20\ 000)] \\ &= 12\ 000 - (40\ 000 - 20\ 000) = (8\ 000) \end{aligned}$$

Somos, assim, conduzidos à menos-valia fiscal que seria apurada através da fórmula que propusemos, e que tem a vantagem adicional de ser exactamente a mesma que entendemos aplicável no cômputo de mais-valias fiscais. Por outras palavras, essa fórmula é a mesma, quer se apure uma mais-valia fiscal quer se apure uma menos-valia fiscal, o que comprova a sua razoabilidade e a sua coerência.

Cremos, aliás, que a consideração de uma fórmula de cálculo para as mais-valias e outra para as menos-valias pode dar origem a situações inaceitáveis.

Continuando a recorrer ao mesmo exemplo numérico, imaginemos agora que o valor de realização é de 21 mil euros.

Calculando a mais (ou menos) valia através da fórmula decorrente da letra do n.º 2 do artigo 46.º do Código do IRC, teremos:

$$MVF = 21\ 000 - (50\ 000 - 20\ 000) = (9\ 000)$$

Apura-se, pois, uma menos-valia fiscal.

E essa menos-valia fiscal é aceite?

Se para o efeito utilizarmos agora a fórmula de cálculo das menos-valias supostamente baseada na interpretação que vimos contestando, até acabaremos por ter uma mais-valia fiscal, nos seguintes termos:

$$MVF = 21\ 000 - (40\ 000 - 20\ 000) = 1\ 000$$

Afinal em que ficaríamos? Teríamos uma menos-valia fiscal de nove mil euros ou uma mais-valia fiscal de mil euros?

Na primeira hipótese, apesar de apurada uma menos-valia fiscal não teria qualquer aplicação o disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, mesmo estando em causa uma viatura adquirida por valor superior a 40 mil euros.

Na segunda hipótese, a mesma disposição não seria na prática aplicável, dado que da fórmula de cálculo utilizada resultaria uma mais-valia fiscal. Reforçamos, assim, a nossa convicção de que o mais razoável será sempre, independentemente de se apurar uma mais ou menos-valia, recorrer à fórmula que sugerimos e que, neste caso, daria:

$$\frac{40\ 000}{50\ 000} \times [21\ 000 - (50\ 000 - 25\ 000)] = (3\ 200)$$

Admitimos, pois, que se mostre conveniente reflectir sobre o entendimento mais adequado a dar a este tema e sobre a eventual necessidade de ajustar a letra da lei a esse entendimento. ■

(Texto recebido pela OTOC em Janeiro de 2010)