



JÚLIO WILSON
 Consultor da Ordem dos
 Contabilistas Certificados
 comunicacao@occ.pt

Os imóveis e a correção ao valor de transmissão

Historicamente, a tributação do património sempre se revelou algo problemática, nomeadamente pela relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Neste artigo abordamos, essencialmente, aspetos concetuais contabilísticos e fiscais em sede de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC), e alertamos para as diferentes possibilidades de reconhecimento dos imóveis, esquematizando os principais cuidados a observar no momento da alienação.

O reconhecimento contabilístico de um imóvel está estreitamente relacionado com o cumprimento da definição de ativo, nomeadamente o critério do controlo, que não está unicamente associado à transferência de direitos legais, mas também se encontra associado ao controlo dos benefícios económicos e à detenção dos riscos e vantagens.

O tratamento contabilístico referente aos imóveis detidos pelas entidades poderá variar em função do destino ou função na atividade, bem como com do tipo de rendimento a reconhecer pela exploração desses imóveis.

Em termos genéricos, os imóveis podem ser detidos com diferentes objetivos: i) gerar benefícios económicos em conjunto com outros ativos; ii) gerar rendas ou ganhos na valorização do imóvel; iii) ou detidos para serem vendidos no âmbito da atividade ordinária. A venda de um imóvel deverá originar um cálculo extra contabilístico para apuramento da mais-valia ou menos-valia, sendo este cálculo resultado da diferença entre o valor de venda do ativo e o valor líquido contabilístico (quantia escriturada) do mesmo bem. O valor líquido contabilístico resulta da diferença entre o custo de aquisição do bem e o valor das respetivas depreciações e perdas por imparidade acumuladas. Se o imóvel era detido para venda, é reconhecido o rédito pela venda e respetivo gasto.

A fiscalidade remete-nos para a utilização do Valor Patrimonial Tributário (VPT) definitivo dos imóveis, determinado no momento da alienação e aquisição como relevante para a determinação de resultados tributáveis. Assim, há que determinar a mais ou menos-valia fiscal nos termos do Código do IRC (CIRC), podendo originar correções fiscais em relação aos cálculos contabilísticos. Excecionadas desta correção parecem estar as operações de cedência de posição contratual por constituírem meras transmissões de direitos de crédito e não de direitos reais sobre imóveis.

A tabela n.º 1 esquematiza a correção ao valor de transmissão de imóveis conforme a classificação do imóvel.

Art.º 64, n.º 3, b)		
NCRF 7 NCRF 11 NCRF 18	O sujeito passivo adquirente adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.	
Momento da compra		
NCRF 7 NCRF 11 NCRF 18	Se valor de aquisição do imóvel < VPT	Correção a favor do sujeito passivo – Dossier Fiscal Campo 772 (correção no momento da venda a efetuar pelo vendedor/prévio comprador)
Momento da venda		
NCRF 7 NCRF 11 NCRF 18	Se valor de transmissão do imóvel < VPT	Correção a favor do Estado Campo 745

Legenda: Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 7 - “Ativos fixos tangíveis”, n.º 11 - “Propriedades de investimento” e n.º 18 - “Inventários”

A título exemplificativo, consideremos o seguinte cenário:

A sociedade “Serviços na hora, SA” adquiriu, em março de 2016 e pelo montante de **300.000,00 euros (custo de aquisição)**, um imóvel para instalar o seu escritório, o qual foi reconhecido como ativo fixo tangível, mensurado pelo modelo do custo, utilizando uma taxa de depreciação de 2% (valor do terreno 25%).

O VPT definitivo do imóvel à data da aquisição é no montante de 325.000,00 euros. O VPT à data da alienação é também 325.000 euros.

Supondo que o imóvel foi **alienado** no decorrer do ano de 2021 pelo montante de **315.000,00 euros** e que o coeficiente de desvalorização monetária reportado à data da aquisição é de 1,02.

a) Cálculo da mais ou menos-valia contabilística (MVC)
Depreciações (DA) = 2% x 300.000,00 x 0,75 x 5 anos = 6.000,00 x 5 = 22.500,00
MVC = 315.000,00 – 300.000,00 – 22.500,00 = + 37.500,00
b) Cálculo da mais ou menos-valia fiscal (MVf)
MVf = VR – (VA – DA fiscalmente dedutíveis) x Coeficiente
MVf = 315.000,00 – (300.000,00 – 22.500,00) x 1,02
MVf = 315.000,00 – 277.500,00 x 1,02
MVf = 315.000,00 – 283.050,00
MVf = 31.950,00
Tratamento da operação na declaração modelo 22 (Apuramento do resultado tributável)
Acréscimo da MVf (739/740) = 31.950,00
Dedução no Q.07 da + valia contabilística (767) = - 37.500,00
Acréscimo no Q.07 da diferença positiva entre o VPT e o VR (conforme alínea a) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC) (745) = + 10.000,00 (325.000,00 – 315.000,00)
Dedução no Q.07 da diferença positiva entre o VPT e o VA (conforme alínea b) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC) (772) = - 25.000,00 (325.000,00 – 300.000,00)
Resultado tributável (R.T.):
MVf = 31.950,00
Correção VPT/VR = +10.000,00
Correção VPT/VA = - 25.000,00
R.T. = 16.950,00

Como nota final, importa considerar que, no caso de existir intenção de reinvestir, o valor de realização da alienação ocorridos de ativos fixos tangíveis, na aquisição, produção ou construção de outro ativo fixo tangível afetos à exploração, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias pode ser considerada apenas em metade do seu valor para a determinação do lucro tributável. Além disso, a correção do VPT pode não ser aplicável, se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direito reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis. No entanto, tal prova obriga ao levantamento do sigilo bancário da entidade, bem como dos gerentes e administradores das sociedades alienantes.

TABELA N.º 1 - CORREÇÃO AO VALOR DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS		
NCRF	CIRC	Modelo 22 – Q07
	Arts. 46 e 47.º	Problemática
NCRF 7* NCRF 11*	Mais/Menos-Valias Mvf ou mvf = VR líquido - (Vaq - Pim - Daf - Vgf) x Coef Sendo: Mvf - Mais-valia fiscal mvf - Menos-valia fiscal VR líquido - Valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes Vaq - Valor de aquisição Pim - Perdas de imparidade (aceites fiscalmente) Daf - Depreciações ou amortizações (acumuladas) aceites fiscalmente Vgf - Valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A do Código do IRC Coef - Coeficiente de desvalorização da moeda (Portaria do Ministro das Finanças)	1.º Determinar as mais ou menos-valias contabilísticas e fiscais; 2.º Correções para o VPT quando superior, em relação ao valor de realização e ao valor de aquisição
NCRF 7 NCRF 11	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 depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A	767 – Deduzir mais-valia contabilística / 736 – Acrescer menos-valia contabilística 739 - Acrescer mais-valia fiscal (se não existir intenção de reinvestimento); (ou campo 740 se existir intenção de reinvestimento) / 769 - Deduzir menos-valia fiscal
	Art.º 64, n.º 2	
NCRF 7 NCRF 11 NCRF 18*	Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente , para determinação do lucro tributável.	
	Art.º 64, n.º 3 a)	
NCRF 7 NCRF 11 NCRF 18	O sujeito passivo alienante deve efetuar uma correção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;	