



JORGE CARRAPIÇO
CONSULTOR DA ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

Tributação de imóveis em IRC

Com o terminar de mais um período económico, iniciam-se os procedimentos de encerramento das contas, entre os quais o apuramento dos resultados contabilísticos e a preparação do preenchimento das declarações fiscais. Este artigo irá abordar o tratamento fiscal da venda de imóveis, atendendo aos procedimentos contabilísticos, incidindo particularmente nos aspetos práticos do preenchimento da Declaração Modelo 22 e do Mapa de mais-valias e menos-valias – Modelo 31. Como nota prévia, advertimos que a utilização da expressão “venda” é uma simplificação de linguagem, pretendendo-se abarcar as transmissões onerosas, qualquer que seja o título por que se opere.

Valor patrimonial tributário “versus” mensuração contabilística

A partir de 1 de janeiro de 2010, com a alteração do CIRC, este normativo fiscal deixou de obrigar a qualquer registo patrimonial dos imóveis pelo Valor Patrimonial Tributário (VPT), atendendo a que estas alterações do CIRC visaram uma clara separação das regras fiscais em relação às regras contabilísticas.

O VPT dos imóveis não deixará de ser relevante para a determinação de resultados tributáveis, mas a partir de agora o CIRC já não exige qualquer obrigação de se registar esse VPT na contabilidade, devendo essa informação apenas constar no dossiê fiscal.

Em termos contabilísticos, independentemente do destino dado aos imóveis adquiridos ou construídos (inventários, propriedades de investimento ou ativos fixos tangíveis), este deverão ser sempre mensurados inicialmente pelo respetivo custo de aquisição ou custo de produção.

Esse custo incluirá o preço de compra, impostos não reembolsáveis e todos os custos diretamente incorridos para o colocar no local e condições desejadas pela entidade. No caso de construção própria, esses custos diretos poderão ser os materiais de construção, mão de obra direta aplicada e os gastos gerais da obra. Como se verifica, o VPT definitivo determinado pela administração fiscal no momento da aquisição ou construção do imóvel não será relevante para o registo inicial desse imóvel em termos contabilísticos, pois essa mensuração será determinada em função dos dispêndios e outros encargos indispensáveis incorridos pela entidade, com o objetivo de obter o controlo desse ativo para conseguir benefícios económicos futuros pela respetiva realização.

Para a determinação do resultado tributável, no momento da venda do imóvel, deverá ser considerado o VPT definitivo, quando este for superior ao custo de aquisição ou ao valor de venda. Assim, se o rédito de vendas do

imóvel for inferior ao VPT definitivo determinado por essa venda, a entidade vendedora deverá acrescer no campo 745 do Quadro 07 da Modelo 22 a diferença positiva entre esse valor de venda e o referido VPT atribuído pelas finanças. Se o custo de aquisição do imóvel, contabilizado de acordo com os procedimentos contabilísticos mencionados, e aceites em termos fiscais, for inferior ao VPT definitivo determinado no momento da aquisição desse imóvel, a entidade, enquanto adquirente, deverá deduzir no campo 772 do Quadro 07 da Modelo 22 a diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição do imóvel (determinado em termos fiscais).

Esta dedução ao lucro tributável, relativa à diferença positiva entre o VPT definitivo determinado na data da aquisição e o custo de aquisição do imóvel, deverá apenas ser efetuada no período em que ocorrer a venda do imóvel.

Determinação de mais-valias e menos-valias fiscais

No caso da alienação de imóveis, classificados como ativos fixos tangíveis ou propriedades de investimento, deverá ser determinada a mais ou menos-valia fiscal, que será dada pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente.

O valor de realização será o valor da contraprestação recebida ou a receber, que deverá ser líquido dos encargos diretamente relacionados com a alienação do imóvel (despesas com a alienação do imóvel, nomeadamente despesas com a conservatória e outras semelhantes da responsabilidade da entidade que está a vender).

O valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e depreciações acumuladas aceites fiscalmente será determinado pelo custo de aquisição do imóvel (determinado em termos fiscais), deduzido das depreciações e perdas de imparidade aceites fiscalmente, podendo ser atualizado pelo coeficiente de desvalorização monetária, se tiverem decorrido pelo menos dois anos da data de aquisição até à data da alienação. Conforme referido acima, se o VPT, determinado no momento da alienação e no momento de aquisição do imóvel, for superior ao valor da alienação e ao custo de aquisição, respetivamente, esse valor deverá ser relevante fiscalmente para a determinação da mais ou menos-valia fiscal. A obrigatoriedade de consideração do VPT (quando superior) na determinação da mais ou menos-valia fiscal, implicará um tratamento específico no preenchimento da Modelo 22 e do Mapa de mais-valias e menos-valias – Modelo 31.

Este tratamento específico implicará a separação dos montantes das mais-valias (ou menos-valias) e das eventuais diferenças positivas do VPT no preenchimento da Modelo 22, com o objetivo de apurar o resultado tributável influenciado por esse VPT.

Pressupondo que existe um ganho contabilístico e uma mais-valia fiscal pela alienação do imóvel, o preenchimento do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 poderá ser:

- Incluir o valor da mais-valia fiscal no campo 739 (a crescer), se não existir intenção de reinvestir o valor de realização (sem consideração pelo montante do VPT definitivo da venda e da compra);
 - Incluir metade (50%) do valor da mais-valia fiscal no campo 740 (a crescer), se existir intenção de reinvestir o valor de realização (sem consideração pelo montante do VPT definitivo da venda e da compra);
 - Incluir a diferença positiva entre VPT definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (valor de realização da escritura) no campo 745 (a crescer), se tal acontecer;
 - Incluir o valor da mais-valia contabilística no campo 767 (a deduzir);
 - Incluir a diferença positiva entre o valor patrimonial tributário (VPT) definitivo do imóvel e o valor de aquisição do imóvel (se adquirido em ou após 2004) no campo 772 (a deduzir), se tal acontecer;
- No preenchimento do mapa de mais-valias e menos-valias - Modelo 31 também não deverão ser incluídos os montantes do VPT definitivo, ainda que sejam superiores ao valor de realização e ao custo de aquisição.

De acordo com as instruções do Modelo 31, o preenchimento poderá ser:

- Coluna 2 – incluir o valor de realização, líquido das despesas incorridas com a venda do imóvel (despesas notariais ou de conservatória, da responsabilidade da entidade que está a vender) (sem consideração pelo montante do VPT definitivo da venda);
- Coluna 3 – incluir o valor de aquisição determinado em termos fiscais (sem consideração pelo montante do VPT definitivo da compra);
- Coluna 5 – poderá ser idêntico à coluna 3, quando não existirem diferenças para o montante aceite em termos fiscais;
- Coluna 6 – incluir as depreciações e perdas por imparidade reconhecidas em termos contabilísticos;
- Coluna 10 – incluir as depreciações e perdas por imparidade aceites em termos fiscais.

O objetivo de preenchimento deste mapa será permitir o controlo dos valores inscritos nos campos do Quadro 07 da Modelo 22 para a determinação das mais ou menos-valias fiscais, que não incluem o efeito do VPT, ainda que este seja de montante superior.