

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.48º - Reinvestimento dos valores de realização

Assunto: Contrato de locação financeira imobiliária - Reinvestimento parcial

Processo: 24983, com despacho de 2023-11-14, do Diretor de Serviços da DSIRC, por subdelegação

Conteúdo: A Empresa A celebrou contrato de locação financeira imobiliária, em 2018, tendo o imóvel X sido afeto à sua sede social, ao funcionamento dos serviços administrativos e armazém.

A operação foi registada na contabilidade, aplicando o princípio da substância sobre a forma, conforme a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 9, como ativo fixo tangível e sujeito a depreciações.

Em 2023, foi escriturada a rescisão do contrato de locação financeira supra mencionado e adquirida a propriedade do mesmo imóvel X. Na mesma data, este imóvel X foi alienado.

Em 2022, a Empresa A tinha adquirido outro imóvel (Y).

Questiona a possibilidade de aplicar o n.º 1 do artigo 48.º do CIRC, sendo tributada em apenas 50% da mais-valia apurada pela venda, uma vez que o reinvestimento foi efetuado dentro do período elegível (artigo 48.º, n.º 1, al. a) CIRC).

### i. Contrato de Locação Financeira - Tratamento Contabilístico e Fiscal

O DL n.º 149/95, de 24 de junho, que consagra o Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira, veio introduzir significativas alterações no regime jurídico do contrato de locação financeira, "visando adaptá-lo às exigências de um mercado caracterizado pela crescente internacionalização da economia portuguesa e pela sua integração no mercado único europeu" (Preâmbulo do DL n.º 149/95, de 24 de junho). Entende-se por contrato de locação financeira o "contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados" (artigo 1.º do DL n.º 149/95, de 24 de junho).

A locação financeira transfere os riscos de perda ou deterioração do bem para o locatário, salvo disposição em contrário (artigo 15.º do DL n.º 149/95, de 24 de junho).

Quanto ao tratamento contabilístico, a NCRF 9 - Locações, em termos de reconhecimento e mensuração nas demonstrações financeiras do locatário, há que reconhecer "as locações financeiras como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação" (NCRF 9, parágrafo 19), ou seja, os locatários devem reconhecer um ativo e passivo por uma quantia igual pelo valor de mercado (justo valor) do bem locado, ou se inferior, pelo valor presente das rendas a pagar, incluindo a primeira e a última renda (opção de

compra).

Os imóveis em regime de locação financeira serão classificados como itens do ativo fixo tangível nos termos da NCRF n.º 7 - Ativos fixos tangíveis, por remissão do parágrafo 23 da NCRF 9 - Locações.

Mediante Escritura Pública de Rescisão, a Empresa A exerceu a opção de compra do imóvel X, antecipadamente ao termo do contrato de locação financeira imobiliária. Esta transferência de propriedade do imóvel X em locação financeira não gera alterações na contabilidade ou na determinação do lucro tributável, na medida em que o imóvel foi reconhecido, contabilisticamente, como ativo fixo tangível e sujeito a depreciações.

## ii. Regime do reinvestimento

O conceito de mais-valias e menos-valias, para efeitos de IRC, é dado pelo artigo 46.º do CIRC, e nos termos da al. a) do n.º 1 do mesmo artigo, consideram-se como tais "os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a: a) Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda".

As mais-valias realizadas consideram-se ganhos e as menos-valias realizadas consideram-se perdas, respetivamente, nos termos da al. h) do n.º 1 do artigo 20.º e da al. l) do n.º 2 do artigo 23.º, ambos do CIRC.

O n.º 1 do artigo 48.º do CIRC estabelece que, "[p]ara efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, quando:

a) O valor de realização correspondente à totalidade dos referidos ativos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos intangíveis ou, de ativos biológicos não consumíveis, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do 2.º período de tributação seguinte;

b) Os bens em que seja reinvestido o valor de realização:

1) Não sejam bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º;

2) Sejam detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização".

A intenção de efetuar o reinvestimento deve ser mencionada na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC (Declaração IES) do período de tributação em que a realização ocorre, declarando na mesma e nas declarações dos dois períodos seguintes os reinvestimentos efetuados (artigo 48.º, n.º 5 CIRC).

Nos termos do n.º 10 do artigo 48.º do CIRC, "[n]ão são suscetíveis de beneficiar deste regime as propriedades de investimento, ainda que reconhecidas na contabilidade como

ativo fixo tangível".

"Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do 2.º período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respetivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista no n.º 1 não incluída no lucro tributável, majorada em 15 %" (artigo 48.º, n.º 6 CIRC).

Exposto o regime do reinvestimento, vejamos se o caso em apreço cumpre os requisitos do reinvestimento.

A primeira condição exigida pelo n.º 1 do artigo 48.º do CIRC é que as mais-valias ou menos-valias tenham sido apuradas pela transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano.

A Empresa A reconheceu, na sua esfera patrimonial, em 2018, como ativo fixo tangível, o bem afeto ao regime de locação financeira, cujo reconhecimento não depende da aquisição do direito de propriedade, pelo que se afigura que o período mínimo de detenção de um ano se encontra verificado.

A segunda condição a verificar-se é que o valor de realização seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos intangíveis ou de ativos biológicos não consumíveis.

O valor de realização é o valor da respetiva contraprestação (artigo 46.º, n.º 3, al. g) CIRC).

Tendo a Empresa A adquirido parte do imóvel Y com recurso a financiamento, apenas efetuou um reinvestimento parcial.

No caso de reinvestimento parcial, o n.º 2 do artigo 48.º do CIRC estabelece que o reinvestimento previsto no n.º 1 do mesmo artigo "é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere".

A terceira condição é um requisito temporal: o reinvestimento terá que se verificar no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do 2.º período de tributação seguinte.

Conforme resulta da Ficha Doutrinária proferida no Processo n.º 2018 2359 - PIV 14038, sancionado por despacho de 2018-10-29, da Diretora de Serviços do IRC, "[a]ssim, o sujeito passivo poderá beneficiar do reinvestimento do valor de realização nas condições previstas no artigo 48.º do CIRC, considerando as mais-valias em metade do seu valor ainda que adquira o imóvel objeto do reinvestimento no período de tributação anterior ao do período de tributação da alienação do imóvel".

Verifica-se que a Empresa A reinvestiu parte do valor de realização, no ano de 2022 (período de tributação anterior), ou seja, dentro do prazo legalmente consagrado para efeitos de reinvestimento.

Se cumprir as outras condições a observar, designadamente que não se concretize na aquisição de bens usados a sujeito passivo de IRC ou IRS com quem haja relações especiais (artigo 63.º, n.º 4 CIRC) e os bens adquiridos sejam detidos por período inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a venda, afigura-se que se encontra verificado o reinvestimento parcial.