



**ANABELA SANTOS**  
Consultora da Ordem  
dos Contabilistas Certificados  
comunicacao@occ.pt

## IFRS 16 – Impacto fiscal e contabilístico

Desde 2005 que se iniciou, em Portugal, o processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade, com a adoção, obrigatória ou voluntária, das International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS). O objetivo desta mudança foi o de melhorar a comparabilidade das demonstrações financeiras, a transparência da informação e a qualidade do reporte financeiro, facilitando o desenvolvimento de um mercado único de capitais.

A problemática das implicações fiscais decorrentes da adoção das IFRS em Portugal surge de cada vez que uma norma é adotada ou alterada, e a interpretação de que a Autoridade Tributária (AT) vem fazendo numa base ad hoc não deixa de surpreender pelo afastamento que, quase sempre, faz do normativo contabilístico. Vêm estes comentários a propósito de uma recente resposta vinculativa que chegou ao nosso conhecimento sobre os impactos fiscais da adoção da IFRS 16 – locações – por uma sociedade de direito português que adota esta norma por opção. Nesta resposta vinculativa, que desconhecemos se estabelecerá o padrão para outros pedidos similares, veio a concluir-se, em termos genéricos, pela total independência do regime contabilístico e fiscal, o que vale por dizer que os impactos fiscais deverão ser avaliados desconsiderando por completo os impactos do reconhecimento contabilístico decorrentes da IFRS 16, sendo ajustado, para efeitos fiscais, em função de diversas normas do Código do IRC.

Apesar de o Código do IRC assentar num modelo de dependência parcial, que determina que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas, a adoção das IFRS tem demonstrado alguma dificuldade na plena adoção deste modelo. Se o silêncio do legislador vale por uma incapacidade em acompanhar as mudanças nos normativos contabilísticos e as suas implicações fiscais ou pela aceitação tácita de que essas implicações já estão consagradas no sistema fiscal, é uma questão que se deixa em aberto. O certo é que a tendência que se vem acentuando desde a revisão ao Código do IRC aquando da adoção do SNC (em 2010) e os normativos contabilísticos avançam a um ritmo não compaginável com a agenda do legislador fiscal.

Este longo preâmbulo é tanto mais útil quanto a norma que aqui se aborda, a IFRS 16, é das que maior impacto produzem, tendo em conta a disseminação de contratos de locação na economia, sejam de bens imóveis ou móveis, cada vez mais assente em modelos de partilha de risco da detenção de ativos e de flexibilização da gestão dos recursos.

### O impacto contabilístico

A adoção da IFRS 16 tem um impacto significativo no reconhecimento e divulgação dos contratos de locação efetuada pelos locatários; o principal objetivo da norma é introduzir critérios de reconhecimento baseados na prudência e informação mais transparente e comparável relativamente ao nível de alavancagem financeira dos locatários e dos fluxos financeiros estimados. Os fundamentos da nova conceção da locação têm a ver com a preocupação do relato financeiro em reconhecer passivos fora do balanço, de encontro à já aludida melhoria da qualidade e comparabilidade da informação financeira. Em termos sintéticos, os locatários passam a ter que reconhecer nas locações anteriormente classificadas como operacionais um passivo de locação correspondente aos pagamentos futuros das rendas da locação e a reconhecer um

“ativo sob direito de uso”. Os locatários terão de reconhecer separadamente o custo do juro sobre o passivo da locação e a depreciação do “ativo sob direito de uso” e já não uma renda pela locação do “ativo”. A contabilização por parte do locador permanece substancialmente inalterada, continuando este a classificar todas as locações usando os mesmos princípios da IAS 17 e distinguindo entre locações operacionais e financeiras.

A definição de contrato de locação foi alterada em conformidade, sendo baseada no direito de controlar o uso de um ativo identificado; assim, uma locação é um contrato, ou parte de um contrato, que transfere o direito de uso de um bem (o “ativo subjacente”), por um período de tempo, em troca de um valor. A definição do ativo já não se coloca apenas nos benefícios económicos que o ativo vai gerar, mas antes na aptidão do locatário para controlar esse “ativo subjacente”. Neste sentido, a IFRS 16 não especifica se um “ativo sob direito de uso” é um ativo tangível ou intangível.

O que a norma trata é das regras de mensuração inicial (pelo custo, que inclui o valor inicial do passivo de locação, o valor dos pagamentos de locação efetuados na data ou antes da data de entrada em vigor da locação e os custos diretos iniciais incorridos pelo locatário) e mensuração subsequente, a qual pode ser feita pelo modelo do custo, pelo modelo de revalorização (se o “ativo sob direito de uso” estiver relacionado com uma classe de ativos fixos tangíveis sujeitos à aplicação do modelo de revalorização e a entidade optar por aplicar também este modelo aos respetivos “ativos sob direito de uso”), ou pelo modelo do justo valor (se o “ativo sob direito de uso” se enquadrar na definição de propriedade de investimento e a empresa aplicar o modelo do justo valor para estas propriedades).

Assim, ao considerar a aplicação do regime fiscal, a AT qualifica o “ativo sob direito de uso” em função do critério de mensuração subsequente do mesmo. Ora, o que está em causa na norma das locações é o “ativo subjacente” constitui um conceito autónomo do de “ativo sob direito de uso”. Ainda que as regras de mensuração subsequente (mas não as de mensuração inicial) possam conduzir à aplicação de critérios que também se aplicam aos “ativos subjacentes”, a definição de um ativo não se pode confundir com as suas regras de mensuração.

### O impacto fiscal

Tanto quanto é do nosso conhecimento, a AT interpreta estes princípios no sentido que o “ativo sob direito de uso” deve ser tratado, para efeitos fiscais, como ativo fixo tangível ou propriedade de investimento e não como intangível, pois essa interpretação tem subjacente que a IFRS 16 estaria construída em tal sentido e, ao referir-se a depreciações e não a amortizações, tal constituiria indício bastante para que o tratamento fiscal tivesse que ser o aplicável a ativos fixos tangíveis/propriedades de investimento. Só no caso em que o “ativo subjacente” fosse um intangível é que o reconhecimento do respetivo direito de uso daria lugar ao reconhecimento da locação de acordo com as normas dos intangíveis.

Nesta conformidade, a AT fala mesmo numa pretensa “confusão” entre o “ativo sob direito de uso” e o “ativo subjacente”, embora acabe, contraditoriamente, por convocar a aplicação de um tratamento fiscal que, na prática, implica que o “ativo sob direito de uso” não seja fiscalmente depreciável, por não se reconduzir a um intangível, mas também pelo facto de as normas fiscais sobre depreciações de tangíveis e

propriedades de investimento não acomodarem uma categoria de “ativo sob direito de uso”. Quer dizer, se há uma pretensa “confusão” entre o “ativo sob direito de uso” e o “ativo subjacente”, então a conclusão lógica do juízo da AT seria a de que, se o contrato de locação tem subjacente um ativo fixo tangível ou propriedade de investimento, deveria o respetivo direito de uso ser depreciado de acordo com as regras destes ativos. Mas a conclusão a que se chega é a oposta, e de que, afinal, o “ativo subjacente” não é relevante para efeitos fiscais, e de que, por outro lado, o “ativo sob direito de uso” também não pode ser amortizado como intangível porque a IFRS 16 não permite tal reconhecimento. Tudo considerado, a AT conclui pela manutenção do tratamento fiscal atualmente dado aos contratos de locação operacional na ótica do locatário, ignorando por completo a relevância do reconhecimento do “ativo sob direito de uso”. Por isso, entende a AT que aplicar o modelo de dependência do artigo 17.º do Código do IRC é uma solução marginal às regras fiscais, o que mal se compreende na economia do IRC.

Isto implica que todos os movimentos contabilísticos decorrentes do reconhecimento inicial e mensuração inicial no âmbito da IFRS 16 (gastos das depreciações, perdas por imparidade e gastos de juros) não relevem para feitos de IRC, operando a dedução fiscal das rendas (amortização financeira e juros) por via extracontabilística, por meio de ajustamentos ao Quadro 07 da Modelo 22.

Sem surpresa, para a AT, os “ativos sob direito de uso” que sejam viaturas ligeiras de passageiros continuarão sujeitos a tributação autónoma, como corolário da tal “confusão”, que redundará afinal numa identidade, entre “ativo subjacente” e “ativo sob direito de uso”. Finalmente, e embora o assunto não seja abordado na informação que chegou ao nosso conhecimento, em relação aos juros decorrentes do passivo de locação, já que os mesmos não serão fiscalmente dedutíveis, no seu todo (atendendo à desconsideração em bloco da IFRS 16), não concorrerão para o cálculo do limite à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos, nos termos do art. 67.º do Código do IRC, sob pena de duplicação.

Como se disse, parece-nos que o Código do IRC contém, no seu artigo 17.º, uma norma de dependência parcial que permite acomodar fiscalmente, e de forma plena, os impactos da adoção da IFRS 16, pois a questão central da interpretação da AT – identidade/“confusão” do “ativo sob direito de uso” e do “ativo subjacente” – está impropriamente interpretada. A IFRS 16 não especifica que o “ativo sob direito de uso” se enquadra como ativo fixo tangível/propriedade de investimento ou intangível, aparecendo antes como uma nova categoria de ativo. Se, porventura, falta tratamento fiscal específico para esta nova categoria de ativo, não é menos certo que o Código do IRC consagra sempre uma solução de enquadramento, que, no caso, é o do pleno acolhimento do regime contabilístico, até que o legislador pretenda consagrar uma solução legislativa inovadora.

Esta solução será a que melhor se compatibiliza ainda com as inevitáveis e frequentes alterações que o bloco de normatividade contabilístico vai acolhendo, sob pena de, a não ser assim, se estar a interpretar as inovações contabilísticas à luz do regime que se mostrar, potencialmente, mais desfavorável para o contribuinte e obrigar ao necessário reconhecimento e controlo de impostos diferidos sobre um número crescente de diferenças temporárias.