

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.31º-A - Mudança de métodos de depreciação e amortização e alterações na vida útil dos ativos não correntes

Assunto: Alteração do período de vida útil - Transição do SNC para as IFRS.

Processo: 21623, com despacho de 2023-11-14, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: No caso em apreço, a entidade solicitava a confirmação de que, em face da alteração do período de vida útil de um conjunto de elementos do seu ativo fixo tangível e intangível, resultante da transição do Sistema de Normalização Contabilística ("SNC") para as Normas Internacionais de Relato Financeiro ("IFRS"):

(i) A variação patrimonial negativa decorrente da diminuição do valor líquido contabilístico de alguns elementos do ativo era dedutível para efeitos fiscais, nos períodos de tributação subsequentes ao período de transição, pelo período de vida útil remanescente dos ativos, tendo em consideração o montante das depreciações/amortizações aceites para efeitos fiscais nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro; e

(ii) Relativamente aos ativos fixos tangíveis e intangíveis cujo período de vida útil tenha aumentado e que geraram uma variação patrimonial positiva que foi relevante para efeitos fiscais, não sejam apuradas quotas perdidas.

SITUAÇÃO DESCRITA

A requerente, ao longo da sua atividade e até ao período fiscal de X, findo a 31 de março de X+1, preparava as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com o SNC, enquanto que o grupo a que pertence preparava as demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IFRS.

A fim de uniformizar os critérios contabilísticos adotados na preparação das suas demonstrações financeiras individuais com os aplicados ao nível das demonstrações financeiras consolidadas, a requerente alterou o seu referencial contabilístico, com referência a 1 de abril de X+1, passando a preparar as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com as IFRS, cf. descrito no Relatório e Contas de X+1:

"Na preparação das demonstrações financeiras referentes ao exercício findo em 31 de março de X+2, a requerente adotou, pela primeira vez, as IFRS, incluindo todas as interpretações da IFRIC, aprovadas pela União Europeia, para períodos iniciados após 1 de janeiro de X+1. As IFRS foram aplicadas retrospectivamente para todos os períodos apresentados. A data de transição para efeitos de apresentação destas demonstrações financeiras é o dia 1 de abril de X, tendo a Empresa preparado a demonstração da posição financeira de abertura a essa data, aplicando para o efeito a IFRS 1 - Adoção Pela Primeira Vez das IFRS ("IFRS1"). Até 31 de março de X+1 a Empresa elaborou, aprovou e publicou as suas demonstrações financeiras, de acordo com o quadro das disposições legais

em vigor em Portugal, vertidas no Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho, que alterou o Decreto-Lei 158/2009 de 13 de julho, e adicionalmente de acordo com a estrutura concetual das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro ("NCRF") e das Normas Interpretativas ("NI") consignadas, respetivamente, nos avisos 8254/2015, 8256/2015 e 8258/2015, de 29 de julho de 2015, as quais no seu conjunto constituem o Sistema de Normalização Contabilística ("SNC").

Uma das situações geradas pela utilização de diferentes referenciais contabilísticos e que a requerente pretendia eliminar tinha a ver com o período de vida útil atribuído a alguns elementos do ativo fixo tangível e intangível nos diferentes normativos contabilísticos.

O período de vida útil de alguns dos elementos do ativo fixo tangível e intangível, refletido nas demonstrações financeiras individuais da requerente, era diferente (em alguns casos maior, noutros menor) do que o período de vida útil atribuído a esses mesmos elementos do ativo nas demonstrações financeiras consolidadas do Grupo.

Essas diferenças tinham impacto no processo de consolidação na esfera do Grupo, obrigando à realização de ajustamentos por forma a refletirem essa diferença de tratamento nas demonstrações financeiras do Grupo.

Assim, por forma a alinhar o período de vida útil de determinados elementos do ativo ao nível do reporte consolidado do Grupo, aquando da adoção das IFRS, o respetivo período de vida útil foi alterado, tendo, nalguns casos, passado a ser superior e, noutros casos, inferior, quando comparativamente àquele que se encontrava a ser praticado pela requerente ao abrigo do SNC.

A requerente, adotou as IFRS com referência a 1 de abril de X+1, numa perspetiva retrospectiva, e apurou, relativamente aos ativos fixos tangíveis e intangíveis, à data da transição:

i) Uma variação patrimonial negativa, em resultado de determinados elementos do ativo apresentarem um valor líquido contabilístico em IFRS inferior ao seu valor líquido contabilístico em SNC; e

ii) Uma variação patrimonial positiva, em resultado de determinados elementos do ativo apresentarem um valor líquido contabilístico em IFRS superior ao seu valor líquido contabilístico em SNC.

Na declaração Mod. 22 referente ao período de tributação de X+1, a requerente ajustou, no Campo 702 do Quadro 07, a título de variações patrimoniais não refletidas no resultado, o montante relativo à variação patrimonial positiva apurada.

Por sua vez, a variação patrimonial negativa apurada, não foi objeto de qualquer ajustamento para efeitos de apuramento do lucro tributável da requerente.

ENTENDIMENTO

Antes de mais, importa salientar a relação de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, a qual se encontra plasmada, nomeadamente, no n.º 1 do art.º 17.º do Código do IRC, que estabelece que o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas

naquele resultado, determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do código.

O lucro tributável é, assim, determinado com base na contabilidade, a qual, de acordo com a alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo, deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC.

Assim, para efeitos fiscais, o lucro (ou prejuízo) é apurado, partindo do resultado líquido do período, adicionando e subtraindo, respetivamente, as variações patrimoniais positivas e as negativas não refletidas naquele resultado, determinados de acordo com as regras contabilísticas aplicáveis, sendo efetuadas eventuais correções fiscais, em resultado das regras impostas pelo Código, devendo, contudo, a fiscalidade acolher o tratamento contabilístico aplicável, na ausência de regras fiscais específicas que imponham um tratamento distinto.

No caso em análise, estão em causa variações patrimoniais positivas e negativas resultantes da alteração do período de vida útil dos ativos fixos tangíveis e intangíveis, no período de tributação de X+1, ou seja, aquando da transição do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) para as Normas Internacionais de Relato Financeiro ("IFRS"), efetuada pela requerente, com o objetivo de estar em linha com o grupo a que pertence e com o qual consolida.

Refere a requerente que, uma das situações que urgia eliminar, para simplificar o reporte contabilístico, para efeitos de consolidação com o grupo a que pertence (consolidação contabilística), era a diferença do período de vida útil atribuído a alguns elementos do seu ativo fixo tangível e intangível e o atribuído aos elementos dos ativos (idênticos) no perímetro do grupo.

Ao adotar as IFRS, o período de vida útil dos elementos do seu ativo fixo tangível e intangível foi alinhado com o período de vida útil dos elementos do ativo do Grupo (pois adotou os mesmos juízos de valor), tendo, nalguns casos, passado a ser superior e, noutros casos, inferior, quando comparativamente àquele que se encontrava a ser praticado pela requerente ao abrigo do SNC.

Para que as suas demonstrações financeiras fossem comparáveis, a requerente teve de aplicar retrospectivamente as IFRS, para todos os períodos apresentados.

A data de transição, para efeitos de apresentação destas demonstrações financeiras, foi o dia 1 de abril de X, tendo a requerente preparado a demonstração da posição financeira e abertura a essa data, aplicando, para o efeito, a IFRS 1 - Adoção Pela Primeira Vez Das IFRS ("IFRS1").

De acordo com o parágrafo 5 da IAS 8 (Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros), políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e na apresentação de demonstrações financeiras.

Quando uma entidade altera uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente, de acordo com a alínea b) do parágrafo 19 da IAS 8.

As estimativas contabilísticas são quantias monetárias nas demonstrações financeiras que estão sujeitas a incerteza de mensuração, cf. parágrafo 5 da IAS

8.

A elaboração de estimativas contabilísticas implica a utilização de juízos de valor ou pressupostos baseados na mais recente informação fiável disponível. São exemplos de estimativas contabilísticas, entre outras, as despesas de depreciação de um item de ativo fixo tangível, aplicando a IAS 16, de acordo com a alínea d) do parágrafo 32 da IAS 8.

E, uma alteração numa estimativa contabilística não se relaciona com períodos anteriores e não é a correção de um erro, cf. parágrafo 34 da mesma norma.

De acordo com o parágrafo 38 da IAS 8, o reconhecimento prospetivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transações, outros acontecimentos e condições que ocorram a partir da data da alteração. Uma alteração numa política contabilística só pode afetar os lucros ou prejuízos do período corrente ou os lucros ou prejuízos tanto do período corrente como de períodos futuros. Uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados num ativo depreciável, afeta o gasto de depreciação do período corrente e em cada um dos períodos futuros durante a vida útil remanescente do ativo.

O efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou despesa no período corrente. O efeito em períodos futuros, caso exista, é reconhecido como rendimento ou despesa nesses períodos futuros.

Face ao exposto, a requerente tratou a alteração da estimativa da vida útil dos ativos como se de uma alteração na política contabilística se tratasse, uma vez que alterou as vidas úteis retrospectivamente.

No período de tributação de X+1, ao adotar as IFRS, deveria ter alterado a vida útil dos ativos tangíveis e intangíveis, de acordo com os juízos de valor do grupo, mas de forma prospetiva, como o recomenda a IAS 8.

A alteração da estimativa seria refletida nas amortizações/depreciações dos períodos de tributação de X+1 e seguintes, não originando variações patrimoniais.

Assim, se a requerente tivesse tratado as alterações de vida útil dos ativos prospetivamente, de acordo com a IAS 8, não teriam ocorrido as variações patrimoniais negativas e positivas que apurou.

No período de tributação de X+1 e seguintes, relativamente aos ativos cuja vida útil, de acordo com os juízos de valor do grupo, fosse inferior à vida útil mínima prevista no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, seriam calculadas quotas de depreciação excessivas face ao permitido fiscalmente, sendo o excesso acrescido no quadro 07 das declarações de rendimentos Mod. 22 respetivas. Contudo, poderiam ser aceites como gastos fiscais, nos períodos seguintes, na medida em que não excedessem as quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas no Dec. Reg. n.º 25/2009, cf. previsto no art.º 20.º do Dec. Reg. n.º 25/2009.

Assim, as depreciações excessivas, ou seja, as resultantes de utilização de taxas de depreciação superiores às previstas nas Tabelas anexas ao Dec. Reg. n.º 25/2009 no cálculo das quotas de depreciação, que originaram variações patrimoniais negativas, não poderão beneficiar do previsto no art.º 20.º do referido Dec. Reg. porque não foram contabilizadas nos respetivos períodos de

tributação.

Quanto às depreciações e amortizações que resultaram em variações patrimoniais positivas e que foram acrescidas no Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Mod. 22 de X+1, considerou-se ser de convolar o requerimento, quanto a esta parte, na comunicação prevista no n.º 5 do art.º 31.º-A do CIRCI, conjugado com o n.º 2 do art.º 18.º do Dec. Reg. 25/2009, não originando assim, quotas perdidas, à exceção das originadas no período de tributação de X+1, pois o requerimento estava fora de prazo para o efeito quanto a esse período de tributação.