



JÚLIO WILSON

Consultor da Ordem dos Contabilistas
Certificados
comunicacao@occ.pt

Dedutibilidade das depreciações fiscais

A declaração modelo 22, referente ao período de 2018, a entregar até 31 de maio de 2019, vai refletir pela primeira vez as depreciações resultantes do regime legal da reavaliação dos ativos previstos no Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, que estabeleceu um regime facultativo de reavaliação fiscal dos ativos fixos tangíveis e das propriedades de investimento não valorizadas ao justo valor.

De acordo com o preâmbulo desse decreto-lei, o principal objetivo seria criar um incentivo à reavaliação do ativo fixo tangível afeto às atividades operacionais das empresas, bem como das propriedades de investimento (e ainda dos ativos afetos a contratos de concessão de serviços públicos). A natureza meramente fiscal do incentivo teria ainda por objetivo incentivar a contabilização dessa reavaliação dos ativos referidos com vista ao reforço dos capitais próprios das empresas.

Este regime permitia a determinação da reavaliação mediante a aplicação ao valor líquido contabilístico dos bens do coeficiente de desvalorização da moeda, sendo exigida a obtenção desse valor de mercado através de relatórios de avaliadores independentes e de revisor oficial de contas apenas quando o aumento do ativo superasse um milhão de euros.

Com vista a incentivar a aplicação do referido regime, foi criada a possibilidade de dedução fiscal do valor da reavaliação, através das depreciações desses ativos, a que se adicionou uma majoração fiscal. A opção por este regime teria de ser exercida no final de 2016 mediante a submissão da declaração modelo 52. Essa dedução e majoração fiscal apenas podiam ser iniciadas a partir do período de 2018.

Antes da possibilidade dessa dedução fiscal, o regime previu uma tributação antecipada sobre a reserva de reavaliação, através da aplicação de uma taxa autónoma de 14%, que podia ser paga em 3 prestações anuais, a realizar até 15 dezembro nos anos de 2016 a 2018.

Regime especial de reavaliação

A aplicação deste regime de reavaliação não foi efetuada de acordo com os procedimentos, nem do âmbito, das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) do SNC ou das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) adotadas por Regulamento do Conselho da União Europeia. Não obstante, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) acabou por divulgar a orientação técnica número 3, contendo esclarecimentos sobre o reconhecimento do imposto corrente e diferido associado à reserva, manifestando ainda a posição de que os

resultados daí decorrentes não deveriam ser distribuíveis enquanto não fossem realizados, atendendo ao espírito do diploma. Esta posição não deixa de ser questionável, já que as restrições de distribuição de bens aos sócios só se aplicam aos incrementos decorrentes da aplicação do justo valor, o que não é, manifestamente, o caso.

Para efeitos contabilísticos, as entidades que optaram por aplicar este regime de reavaliação fiscal não estavam a adotar o modelo da revalorização como mensuração subsequente dos itens do ativo fixo tangível previsto nos parágrafos 31 a 42 da NCRF 7 - "Ativos fixos tangíveis", nem o modelo do justo valor como mensuração subsequente das propriedades de investimento previsto nos parágrafos 34 a 53 da NCRF 11 - "Propriedades de investimento".

Aliás, o próprio regime de reavaliação não permite a aplicação para ativos mensurados ao justo valor, conforme a alínea f) do n.º 4 do artigo 2.º do regime.

Apesar de este regime especial de reavaliação visar aproximar as quantias escrituradas no balanço das empresas ao valor real, por aproximação ao valor de mercado, os procedimentos para determinar o excedente de revalorização (ou reserva de reavaliação) previstos neste regime diferem substancialmente daqueles previstos na NCRF 7 ou da NCRF 11.

Desde logo, a mensuração subsequente para as propriedades de investimento é o modelo do justo valor, não sendo reconhecida qualquer reserva (ou excedente de revalorização) no capital próprio da empresa, e em que as variações de justo valor são reconhecidas nos resultados do período da empresa. Por outro lado, o regime prevê a determinação da reserva de reavaliação pela aplicação direta dos coeficientes de desvalorização da moeda à quantia escriturada dos itens do ativo fixo tangível, sendo esses coeficientes de aplicação genérica a todas as empresas e todo o tipo de ativos, e são também calculados com fins meramente fiscais, e que podem não acompanhar a realidade dos mercados específicos em que a empresa opera e utiliza cada item do ativo fixo tangível.

Na aplicação do modelo da revalorização previsto na NCRF 7, o excedente de revalorização é determinado especificamente com base na consideração do valor de mercado (justo valor) onde esse bem opera e é utilizado pela empresa em concreto, podendo ser determinado por uma avaliação especificamente elaborada por um especialista independente para esse item e para essa empresa.

Com esta opção, os sujeitos passivos passaram a poder deduzir uma depreciação meramente fiscal na

determinação do lucro tributável do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) a partir do período de tributação de 2018 e seguintes.

Declaração modelo 22 – período de 2018

O Despacho 616/2019, de 14 de janeiro, que aprovou a declaração modelo 22 para o período de tributação de 2018, a entregar a partir de 1 de março de 2019 a 31 de maio de 2019, não prevê um campo específico no quadro 07 para se efetuar esta dedução. Adicionalmente, os sujeitos passivos têm ainda direito a uma majoração de 7% sobre essa depreciação.

De acordo com informações obtidas junto da Autoridade Tributária, dado não constar do quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC linha específica para deduzir o aumento das depreciações e amortizações resultante da aplicação do referido decreto, deverá o respetivo montante ser inscrito no campo 775 – Outras deduções.

Relativamente à majoração do aumento das depreciações e amortizações, prevista no n.º 3 do artigo 8.º do citado decreto-lei, por assumir a natureza fiscal, deverá ser inscrita no campo 410 – Outras deduções ao rendimento do Quadro 04 – Deduções ao rendimento do anexo D da declaração modelo 22 do IRC e deduzida no campo 774 – Benefícios fiscais do quadro 07 da mesma declaração de rendimentos.

Dossiê fiscal

Nos termos do artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), os respetivos sujeitos passivos estão obrigados a constituir e manter um processo de documentação fiscal (dossiê fiscal), que deverá conter os elementos a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças. Pela publicação do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, revelou-se necessário proceder à aprovação do mapa de modelo oficial previsto no n.º 1 do artigo 12.º do referido diploma, bem como à atualização do conjunto de documentos que integram o dossiê fiscal. A Portaria n.º 51/2018, de 16 de fevereiro, veio introduzir a alteração dos documentos que devem integrar o dossiê fiscal, passando a fazer-se referência expressa aos «Mapas, de modelo oficial, da reavaliação efetuada nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro» e a outros mapas que se justificam para fins de controlo fiscal por parte da Inspeção Tributária e Aduaneira, assim como à aprovação do mapa de modelo oficial a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro.