



MÁRCIO PEREIRA

Consultor da Ordem dos
Contabilistas Certificados
comunicacao@occ.pt

Depreciações e amortizações – quotas inferiores às mínimas

Por intermédio do despacho n.º 99/2021-XXII, de 26 de março, do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais foi prorrogado o prazo para a comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) da utilização de quotas de depreciação ou amortização inferiores às quotas mínimas fiscais para o período de tributação de 2020. Neste artigo pretendemos chamar a atenção que, em termos contabilísticos e fiscais, é possível rever a vida útil dos ativos.

Os ativos não correntes representam, frequentemente, um peso significativo nas Demonstrações Financeiras. Nestes termos, o reconhecimento dos gastos associados à sua utilização (por intermédio das depreciações e amortizações) representa sempre um problema contabilístico e fiscal.

Em termos contabilísticos, regra geral, as entidades utilizam o chamado modelo do custo, ou seja, após o reconhecimento inicial, o item de um ativo fixo tangível ou ativo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação e amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. No caso em concreto das depreciações e amortizações, o reconhecimento dos gastos, em resultado do uso dos ativos, deve ter em consideração a vida útil estimada para a sua utilização.

Na prática, as depreciações e amortizações a reconhecer na Demonstração dos Resultados deve atender à estimativa de vida útil de cada ativo, em resultado do uso ou desgaste normal esperado, afetando negativamente o resultado da entidade. Por esta razão, a vida útil, assim como o valor residual, devem ser revistos, no mínimo anualmente.

Este procedimento de revisão da vida útil é bastante importante e poderá provocar um impacto significativo nos resultados das entidades, na medida em que, não sendo efetuado, faz com que os gastos com depreciações e amortizações não seja o mais correto. No limite, podemos estar perante situações em que o valor dos ativos reconhecidos no Balanço não estejam ajustados com a realidade, colocando em causa a Imagem Verdadeira e Apropriada das Demonstrações Financeiras.

Em termos fiscais, para o apuramento do lucro tributável, é consagrado o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade. Isto é, para fins fiscais são tomadas como referência as normas contabilísticas, de onde o resultado contabilístico deve ser ajustado através das declarações fiscais (Quadro 07 da Modelo 22), de modo que, para efeitos de tributação, sejam consideradas as regras fiscais.

Estes ajustamentos, impostos pelas regras fiscais, têm como principal objetivo garantir o mínimo de receita do Estado. Um dos exemplos destes ajustamentos é precisamente a imposição de limites máximos e mínimos nas quotas de depreciação e amortização dos ativos.

O período mínimo de vida útil corresponde ao máximo da quota de depreciação e amortização. Por outro lado, o período máximo de vida útil corresponde à quota mínima de depreciação. A quota mínima é metade da quota máxima e corresponde ao dobro da vida útil. Por exemplo, a quota máxima de depreciação aceite para uma máquina classificada como um equipamento básico é de 12,5% (8 anos). Então a quota mínima será de 6,25% (16 anos).

Deste modo, para que o gasto com a depreciação e amortização seja aceite fiscalmente, as entidades terão de praticar a vida útil que se situe entre as quotas máximas e mínimas.

Caso sejam praticadas depreciações superiores às quotas máximas, não sendo o excesso dedutível no ano em que é contabilizado, poderá sê-lo nos anos seguintes, desde que dentro do intervalo de vida útil considerado para o bem em questão.

Existirão quotas perdidas quando sejam efetuadas depreciações ou amortizações contabilizadas abaixo das quotas mínimas. A quota perdida será, então, a diferença negativa entre a quota mínima e a depreciação contabilizada. No caso de não serem contabilizadas depreciações (depreciações contabilizadas, igual a zero), então a quota perdida será igual à quota mínima.

Esta interferência da fiscalidade na contabilidade pode provocar efeitos perversos nas Demonstrações Financeiras. Em muitas situações, perante normas contabilísticas que não se revelam vantajosas fiscalmente, as entidades optam por aplicar os critérios fiscais, desrespeitando deste modo o normativo contabilístico.

Sempre que a vida útil estimada para o uso do ativo se situar fora do intervalo aceite fiscalmente, as entidades têm, ainda assim, a possibilidade de não serem penalizadas em termos tributários. Se a vida útil for inferior à aceite fiscalmente (superior à quota máxima), então o gasto da depreciação poderá ser utilizado em períodos seguintes. No entanto, se a via útil for superior à

aceite para fins fiscais (inferior à quota mínima), então essa diferença será perdida e não poderá ser utilizada em períodos posteriores (quotas perdidas). Vejamos o seguinte exemplo prático:

Uma empresa adquiriu uma máquina industrial pelo valor de 10 mil euros. A vida útil estimada para o uso da máquina é de 10 anos. Em termos fiscais, o equipamento é classificado como sendo máquinas de uso específico tendo uma quota máxima de depreciação 12,5%.

Assim, para o caso em concreto teremos:

Valor Aquisição	Vida útil	Depreciação Contabilística	Depreciação Fiscal (Quota máxima)	Depreciação Fiscal (Quota mínima)	Quotas Perdidas
10 000 euros	10 anos	1000 euros	1250 euros	625 euros	0

Neste cenário não existem quotas perdidas, uma vez que a vida útil estimada para fins contabilísticos se situa dentro do limite máximo e mínimo da depreciação fiscal. Por esta mesma razão, não é necessário ajustar o resultado fiscal face ao contabilístico.

No cenário em que a vida útil praticada é inferior à vida útil aceite fiscalmente, também não existem quotas perdidas; no entanto, haverá a necessidade de ajustar o resultado fiscal face ao contabilísticos:

Valor Aquisição	Vida útil	Depreciação Contabilística	Depreciação Fiscal (Quota máxima)	Depreciação Fiscal (Quota mínima)	Quotas Perdidas
10 000 euros	4 anos	2500 euros*	1250 euros	625 euros	0

*Neste cenário a entidade terá que acrescer ao seu resultado fiscal o valor de 1250 euros. No entanto, este valor poderá ser utilizado como gasto fiscal em períodos seguintes.

Cenário diferente ocorre no caso em que a entidade estimar uma vida útil superior à quota mínima:

Valor Aquisição	Vida útil	Depreciação Contabilística	Depreciação Fiscal (Quota máxima)	Depreciação Fiscal (Quota mínima)	Quotas Perdidas
10 000 euros	20 anos	500 euros	1250 euros	625 euros	125 euros**

**Neste cenário a entidade não poderá utilizar no apuramento do lucro tributável do período nem em períodos seguintes o valor de 125 euros.

Apesar de imposição destes limites, é possível às entidades praticarem métodos de depreciação ou vida útil diferentes dos previstos no diploma legal. Para tal, estando as entidades a praticar quotas inferiores às mínimas, poderão apresentar um requerimento dirigido à AT, com os fundamentos que justifiquem o método e vida útil utilizada. Após a autorização da AT, a entidade passará a praticar as vidas úteis ajustadas à realidade da entidade em detrimento das quotas imposta no decreto regulamentar.

Importa sublinhar, que a mudança do método de depreciação ou vida útil deve sempre ter por base motivos de natureza económica, que correspondam efetivamente a uma maior ou menor utilização do bem. A alteração de períodos de vida útil não deve ser originada por motivos de natureza fiscal. No atual contexto em que vivemos, na sequência da pandemia conhecida por Covid-19, o facto de a atividade económica ter sofrido paragens abruptas poderá ser uma justificação, que venha a ser aceite pela AT, para praticar quotas inferiores às quotas mínimas. Na realidade, durante o ano 2020, em muitas situações os seus ativos não foram utilizados ou foram menos utilizados, fazendo com que o desgaste possa não ser tão acentuado.

Em todo o caso, há que ter em conta que as normas contabilísticas em vigor (nacionais e internacionais) não dão resposta a estas situações de subutilização dos ativos fixos tangíveis, pois não permitem que deixem de ser praticadas as depreciações "normais", já que, mesmo que subutilizados ou temporariamente inativos, os ativos continuam disponíveis para uso (ou venda). Na prática, quer isto dizer que a vida útil pode ser atualizada, no entanto, em momento algum no período de vida útil, o valor da depreciação pode ser igual a zero.

A apresentação do requerimento à AT deve ser feita, em regra, até ao termo do período de tributação. No entanto, a título excecional, para o período de tributação de 2020, as entidades poderão apresentar o requerimento até ao fim do 5.º mês seguinte ao termo do respetivo período de tributação. Ou seja, para a generalidade das empresas, sendo o período de tributação de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2020, o requerimento poderá ser apresentado até 31 de maio de 2021. De notar que as entidades apenas poderão utilizar as novas quotas após notificação de aceitação por parte da AT.