



A adopção das IAS/IFRS e impactos fiscais — Locações

Alberto Vunge

alberto.vunge89@gmail.com

Sem vinculação institucional

ORCID: 0000-0002-3305-0202

1. Introdução

A partir do exercício financeiro de 2019, foi introduzido um novo normativo contabilístico e de relato financeiro para os contratos de locação. Desta alteração resultam, principalmente, nova modalidade de registo contabilístico e relato financeiro nos contratos de locação de natureza operacional para os locatários, isto é, a parte passiva no contrato de arrendamento. Este passa, à luz deste normativo, a registar, no princípio do contrato, activos por direito de uso e o correspondente passivo, cujos montantes equivalem ao valor justo, hoje, dos fluxos financeiros que se espera serem produzidos ao longo da vigência do contrato, contrariamente ao modelo anterior, que apenas resulta em registo periódico de custos com as rendas, para o locatário, à medida que este fosse consumindo os benefícios do activo arrendado.

Com a adopção do novo referencial normativo contabilístico, os custos para o locatário resultam da amortização do direito de uso e da taxa de juro implícita no financiamento via locação operacional.

Este exercício visa demonstrar, na base da apresentação de um caso hipotético, as amplificações fiscais da adopção do novo normativo contabilístico internacional que governa o bem da locação, com realce para os contratos que contenham locação operacional

2. IFRS 16 — Locação e implicações fiscais

Uma das alterações vertidas com a revisão do normativo contabilístico internacional que governa o tema das locações é a uniformização, verificados os critérios definidos na IFRS16 (não pretendemos abordar tecnicamente e em profundidade a norma) da contabilização para o locatário, bem como dos contratos de *leasing* financeiro e operacional. Passamos a ter um modelo de contabilização uniformizado para as duas modalidades de *leasing* referidas.

No referencial contabilístico anterior (IAS17 — Locações), para os contratos de *leasing* operacional, por exemplo num contrato de arrendamento imóvel, o locatário reconhecia os custos à medida que consumia os benefícios do contrato de arrendamento. Com a adopção da IFRS16, para esta mesma realidade, e cumpridos os critérios definidos na norma, o locatário reconhece, à partida, um activo e um passivo, que estribam, hoje, os montantes totais (elegíveis, *apud* a norma IFRS16), equivalentes ao valor global dos fluxos de exfluxo de caixa durante a vigência do contrato de arrendamento, expurgados

de quaisquer pagamentos ou adiantamentos feitos, no caso da componente do passivo. Estando o passivo de locação mensurado ao justo valor, na mensuração inicial, e ao custo amortizado, na mensuração subsequente, este será incrementando gradativamente por uma componente de juros. Assim, periodicamente, os custos do contrato de arrendamento contarão com uma componente de juro (mas classificável como custo operacional).

Tecnicamente, para um contrato de arrendamento que contém locação, à luz da IFRS16, os fluxos financeiros são independentes da adopção ou não dos princípios da IFRS16. Já as implicações, do ponto de vista de custos (dinâmica patrimonial) são afectadas por esta “opção” (designo-a desta forma porque há sectores de actividades, como petróleo, *grosso modo* no *upstream*, que acabam por adoptar, para determinados contratos, as IFRS16, mesmo não havendo essa exigência, mas porque torna apropriadas as contas das entidades). Este impacto, entretanto, é temporário, na medida que, no final, os custos incorridos com as rendas serão iguais numa ou noutra abordagem. Teremos aqui diferenças temporárias, sendo que inicialmente a entidade registará custos maiores no modelo IFRS16 e, numa segunda fase, menos custos na abordagem IFRS16 em relação ao modelo pré-IFRS16.

Vejamos um caso para dar tangibilidade à teórica apresentada acima.

Uma entidade entrou num contrato de arrendamento de escritório com as seguintes características (o contrato contém locação):

- Rendas mensais — kz 250 000,00;
- Duração do contrato — 2 anos;
- Taxa de juro incremental — 3%/mês.

De acordo com os dados acima, à luz da IFRS16, a entidade registaria activo e passivo por direito de uso nos seguintes montantes:

Usando a taxa de desconto de 3%/mês:

$$\begin{aligned} \text{Passivo de locação} &= 4110902,10 \\ \text{Activo por direito de uso} &= 4360902,10 \end{aligned}$$

Abaixo apresentamos o mapa do custo amortizado para efeitos do cálculo da componente de financiamento (juro) e a mensuração subsequente do passivo de locação ao custo amortizado

Período	CA inicial	Juros	Caixa	CA final	Amortização Activo por direito de uso	Custo em P&L Base IFRS16	Custo em P&L sem IFRS16	GAP
0	4 360 902,10	0,00	-250 000,00	4 110 902,10	0,00	0,00	0,00	0,00
1	4 110 902,10	123 327,06	-250 000,00	3 984 229,16	181 704,25	305 031,32	250 000,00	55 031,32
2	3 984 229,16	119 526,87	-250 000,00	3 853 756,03	181 704,25	301 231,13	250 000,00	51 231,13
3	3 853 756,03	115 612,68	-250 000,00	3 719 368,72	181 704,25	297 316,94	250 000,00	47 316,94
4	3 719 368,72	111 581,06	-250 000,00	3 580 949,78	181 704,25	293 285,32	250 000,00	43 285,32
5	3 580 949,78	107 428,49	-250 000,00	3 438 378,27	181 704,25	289 132,75	250 000,00	39 132,75
6	3 438 378,27	103 151,35	-250 000,00	3 291 529,62	181 704,25	284 855,60	250 000,00	34 855,60
7	3 291 529,62	98 745,89	-250 000,00	3 140 275,51	181 704,25	280 450,14	250 000,00	30 450,14
8	3 140 275,51	94 208,27	-250 000,00	2 984 483,77	181 704,25	275 912,52	250 000,00	25 912,52
9	2 984 483,77	89 534,51	-250 000,00	2 824 018,28	181 704,25	271 238,77	250 000,00	21 238,77
10	2 824 018,28	84 720,55	-250 000,00	2 658 738,83	181 704,25	266 424,80	250 000,00	16 424,80
11	2 658 738,83	79 762,17	-250 000,00	2 488 501,00	181 704,25	261 466,42	250 000,00	11 466,42
12	2 488 501,00	74 655,03	-250 000,00	2 313 156,03	181 704,25	256 359,28	250 000,00	6 359,28
13	2 313 156,03	69 394,68	-250 000,00	2 132 550,71	181 704,25	251 098,93	250 000,00	1 098,93
14	2 132 550,71	63 976,52	-250 000,00	1 946 527,23	181 704,25	245 680,78	250 000,00	-4 319,22
15	1 946 527,23	58 395,82	-250 000,00	1 754 923,05	181 704,25	240 100,07	250 000,00	-9 899,93
16	1 754 923,05	52 647,69	-250 000,00	1 557 570,74	181 704,25	234 351,95	250 000,00	-15 648,05
17	1 557 570,74	46 727,12	-250 000,00	1 354 297,86	181 704,25	228 431,38	250 000,00	-21 568,62
18	1 354 297,86	40 628,94	-250 000,00	1 144 926,80	181 704,25	222 333,19	250 000,00	-27 666,81
19	1 144 926,80	34 347,80	-250 000,00	929 274,60	181 704,25	216 052,06	250 000,00	-33 947,94
20	929 274,60	27 878,24	-250 000,00	707 152,84	181 704,25	209 582,49	250 000,00	-40 417,51
21	707 152,84	21 214,59	-250 000,00	478 367,42	181 704,25	202 918,84	250 000,00	-47 081,16
22	478 367,42	14 351,02	-250 000,00	242 718,45	181 704,25	196 055,28	250 000,00	-53 944,72
23	242 718,45	7 281,55	-250 000,00	0,00	181 704,25	188 985,81	250 000,00	-61 014,19
24	0,00	0,00	0,00	0,00	181 704,25	181 704,25	250 000,00	-68 295,75
					Total	6 000 000,00	6 000 000,00	0,00

Do quadro acima, podemos notar, por exemplo, para o 1.º mês do contrato, que o custo do contrato de arrendamento no modelo IFRS16 excede em kz 55 031,32 o custo do arrendamento pelo modelo tradicional

3. Conclusão

Do exercício acima urge a seguinte questão:

Há razões para ajustamentos fiscais?

Num cenário em que se pretenda a tributação do rendimento efectivo, fica claro que o custo efectivo referente ao 1.º mês para o contrato de arrendamento é de kz 250 mil, e não de kz 305 031,32 apurados no modelo IFRS16, que adopta a mensuração subsequente ao custo amortizado, com implicações em desfasamento em relação ao custo efectivo.

A meu ver, numa perspectiva de efectividade, a aceitação de kz 305 031,32 como custo distorceria o resultado da entidade na perspectiva fiscal. O custo efectivo do benefício do primeiro mês de renda é de kz 250 000,00.

Nesta perspectiva, seria este último o custo fiscalmente relevante. De igual modo, teria de haver, na contabilidade, registos que permitissem o registo do diferimento do excesso sobre os 250 mil Kwanzas de custos efectivos no primeiro mês.

De notar que, a partir do 13.º mês, os custos na perspectiva contabilística são inferiores àqueles tidos quando ignorado o novo normativo.