

O DL 35/2005 – Análise de alguns aspectos contabilísticos e fiscais

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

ROC/ Docente da U. Minho e Membro do Conselho Executivo do CEHC da APOTEC

INTRODUÇÃO

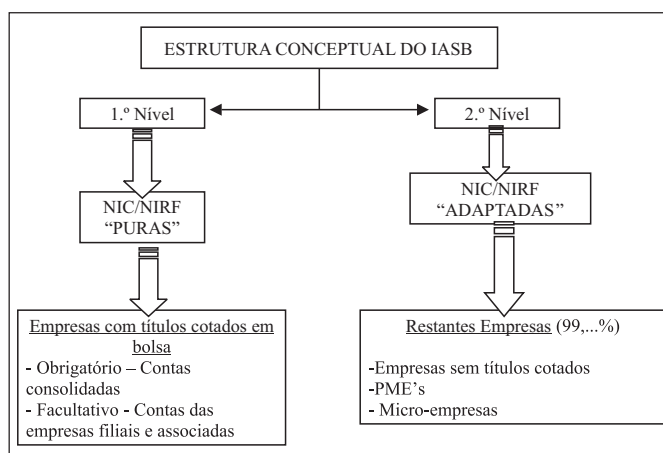
O DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Directivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros e visa, também, assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), em vigor desde 1 de Maio de 2002.

Como é referido no preâmbulo do diploma, a Directiva em epígrafe, designada por DIRECTIVA DA MODERNIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, insere-se dentro da estratégia prevista no Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, relativa à aplicação das NIC.

Na sequência desse Regulamento da UE, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) elaborou em Janeiro de 2003 um documento intitulado “PROJECTO DE LINHAS DE ORIENTAÇÃO DE UM NOVO MODELO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NACIONAL”, disponível no *site* da CNC, no qual propõe a aplicação das NIC (inclui as próprias NIC, bem como as novas NIRF – Normas Internacionais de Relato Financeiro e as respectivas Interpretações) às PME’s e em que se prevê a sua adaptação à realidade dessas empresas, tendo em conta, nomeadamente, a sua reduzida dimensão (mais de 80% das empresas declaram um volume de negócios inferior a 500.000 euros) e às menores necessidades de relato financeiro. Ou seja, enquanto que as entidades (grandes empresas) com valores mobiliários (v.g. acções, obrigações) admitidos à negociação num mercado regulamentado terão de obrigatoriamente adoptar as NIC no seu estado original (“NIC Originais” ou “NIC Puras”), as PME’s deverão, se o Projecto da CNC for aprovado pelo Governo, adoptar as NIC com adaptações (algumas não serão mesmo aplicadas e outras serão reduzidas no seu conteúdo), i.e. teremos umas “NIC Adaptadas” às PME.

No esquema ao lado resumimos os dois níveis de normalização previstos no Projecto da CNC, o qual estabelece uma estrutura conceptual comum e assente no normativo do IASB (International Accounting Standards Board).

Projecto de Normalização da CNC



Fonte: Elaboração própria

Os dois anteriores Governos não se pronunciaram sobre o documento da CNC, pelo que esperamos que o actual o faça com a celeridade exigida.

Entretanto, a CNC, em Fevereiro de 2004, definiu um plano de trabalho intitulado “PLANO DE ACÇÃO DA CNC PARA O DESENVOLVIMENTO DO NOVO MODELO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA”, também disponível no seu *site*, que visa adiantar trabalho face à eventual aprovação daquele Projecto, no qual se prevê um conjunto de acções a empreender. Assim, está prevista a análise da estrutura conceptual do IASB e das NIC, a definição das NIC que serão adoptadas, bem como os respectivos ajustamentos e implicações a introduzir nas NIC e o estabelecimento das linhas gerais a que deve obedecer o formato e conteúdo dos modelos de demonstrações financeiras, das notas anexas e do código de contas.

Sobre o âmbito de aplicação das NIC e a análise do referido documento da CNC elaborámos alguns artigos, dos quais destacamos o intitulado “Um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional”, publicado na revista “TOC” n.º 38, de Maio de 2003, disponível para *download* no *site* www.jmmsroc.pt.

Efectuado este enquadramento histórico, esclarecemos que o Decreto-Lei 35/2005 não visa dar cumprimento ao referido Projecto da CNC mas simplesmente proceder à transposição da citada Directiva, que é obrigatória face ao ordenamento jurídico comunitário.

1. ANÁLISE DO DIPLOMA

Passando, agora, para a análise do conteúdo do diploma, verificamos que se procede a alterações de diversos diplomas legais, dos quais destacamos os seguintes:

1.1. Consolidação de Contas – DL 238/91, de 2 de Julho

O DL 238/91, de 2 de Julho, refere-se à transposição para o direito interno das normas de consolidação de contas estabelecidas na 7.^a Directiva da UE (n.º 83/349/CEE) que já estão consagradas no POC actualmente em vigor. A alteração dos art.ºs 1.º, 3.º e 4.º constante do diploma refere-se essencialmente às condições de aplicação (âmbito) e dispensa da consolidação de contas.

De notar que temos conhecimento da existência de empresas que apesar de obrigadas a apresentar contas consolidadas nos termos do art.º 1.º do diploma não o têm concretizado, argumentando, nomeadamente, que a Administração Fiscal não o exige.

Efectivamente, os art.ºs 63 a 65.º do CIRC determinam a facultividade da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (por vezes designado de “tributação pelo lucro consolidado”).

Note-se, porém, que a consolidação contabilística prevista no POC não releva para o apuramento do lucro tributável do grupo de sociedades, face ao previsto no art.º 64.º, pois o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. Ou seja, a consolidação contabilística é independente do regime de tributação, e enquanto que a primeira é obrigatória nos termos do POC a segunda é facultativa nos termos do CIRC.

1.2. POC – DL 410/89, de 21 de Novembro

A alteração prevista no art.º 7.º do DL 35/2005 é a que mais interessa à maioria das PME e está consubstanciada em documento anexo ao diploma, no qual estão contempladas diversas alterações ao POC, aprovado pelo DL 410/89, de 21 de Novembro, todas relacionadas com as mutações do conceito de provisões e do enunciado do princípio contabilístico “Da prudência”, bem como do novo conceito de “ajustamentos de valores do activo”.

Na sequência dessas alterações conceptuais, são alterados os Capítulos 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 14 do POC.

Assim, dado que o diploma produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2005, os planos de contas e os respectivos programas informáticos deverão conter tais alterações a partir dessa data.

Entretanto, a CNC emitiu um parecer em 23 de Fevereiro de 2005 sobre a produção de efeitos do DL 35/2005, que transcrevemos:

“A disposição do artigo 16.º do DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, é entendida pela Comissão Executiva da CNC no sentido de as alterações ao POC, constantes nesse diploma, serem aplicáveis aos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2005.”

Para melhor compreendermos as alterações em contenda, alertamos para a leitura de um artigo que elaborámos, sob o

título “As Provisões e os Ajustamentos Contabilísticos”, publicado no Guia do Contribuinte do Semanário Económico, de Outubro de 2004, e disponível no *site* www.jmmsroc.pt, bem como o documento anexo preparado pelo nosso sócio, Mário da Cunha Guimarães, incluído no manual da acção de formação segmentada da Câmara dos TOC, sob o título “NIC 37, Passivos e Activos Contingentes – Problemática das Provisões na Óptica Contabilístico-Fiscal”, realizada em Setembro de 2003, em que se resumem essas alterações e no qual introduzimos ligeiras alterações de texto e de formato.

Desta forma, dado que deixa de existir o conceito de provisões no activo (item 2.9 do POC), os respectivos saldos em 31/12/2004 deverão transitar para as respectivas contas de “Ajustamentos de valores do activo” (item 2.12 do POC).

1.3. Código das Sociedades Comerciais – DL 262/86 de 2 de Setembro

O art.º 8.º refere-se ao Código das Sociedades Comerciais (CSC) aprovado pelo DL 262/86, de 2 de Setembro.

O âmbito das alterações refere-se a dois aspectos essenciais:

- O conteúdo do Relatório de Gestão das contas individuais (art.º 66.º) e das contas consolidadas (art.º 508.º-C);
- O conteúdo da Certificação Legal das Contas (contas individuais e contas consolidadas) emitida pelo ROC (art.ºs 451.º, 453.º e 508.º-D).

Apesar do diploma entrar em vigor em 1 de Janeiro de 2005, a Ordem dos ROC esclareceu pela Circular N.º 17/05, de 10 de Março que a certificação legal das contas relativa ao exercício de 2004 ainda não deve ser elaborada de acordo com o novo normativo.

Neste contexto, a OROC deverá preparar no corrente ano os novos modelos de certificação legal das contas que terão de incluir as informações constantes do art.º 451.º do CSC, com a nova redacção do DL 35/2005. Refira-se, no entanto, que a maior parte dessas informações já constam dos actuais modelos, destacando-se como principal novidade a alteração relativa ao parecer em que se identifique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício, cf. alínea e) desse articulado.

No mesmo sentido das interpretações da OROC e da CNC, julgamos que o relatório de gestão de 2004 ainda não deverá conter as referências previstas nos novos n.ºs 1 a 4 do art.º 66.º (note-se que o n.º 5 é o anterior n.º 2).

1.4. Aplicação das NIC

Os art.ºs 11.º, 12.º, 14.º e 15.º referem-se concretamente à aplicação das NIC.

O n.º 1 do art.º 11.º define a obrigatoriedade (sugerida pela palavra “devem”) da aplicação das NIC, a partir do exercício que se inicia em 2005, nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, e às entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE, mas apenas relativamente às contas consolidadas. Na sequência, o n.º 2 do art.º 12.º dispensa (i.e. facultativo) essas entidades de elaborarem as contas consolidadas de acordo com o POC.

Face ao art.º 12.º, as restantes empresas, não abrangidas pelo art.º 11.º (sem valores mobiliários cotados em bolsa), podem optar (i.e. facultativo) por elaborar as contas consolidadas de acordo com as NIC, desde que as suas demonstrações

financeiras sejam objecto de certificação legal das contas. Ou seja, a opção pela elaboração das demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as NIC exige a respectiva certificação legal das contas por um ROC.

Ainda relativamente às entidades que são obrigadas pelo POC a apresentar contas consolidadas, e em relação às entidades incluídas no âmbito (perímetro) da consolidação que sejam abrangidas pelo art.º 11.º ou tenham exercido a opção nos termos do n.º 1 do art.º 12.º de aplicar as NIC, podem optar (i.e. facultativo), face ao previsto no n.º 2 do art.º 12.º, por elaborar as contas individuais de acordo com as NIC e desde que as demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal das contas.

De notar, porém, que o art.º 14.º estabelece os efeitos fiscais sobre as empresas que efectuaram a opção pela adopção das NIC nas contas individuais. Assim, essas entidades são obrigadas a manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional, i.e., de acordo com o POC e as Directrizes Contabilísticas. É o que podemos apelidar de uma “**CLÁUSULA DE SALVAGUARDA CONTABILÍSTICO-FISCAL**” ou de uma “**NEUTRALIDADE CONTABILÍSTICO-FISCAL**”.

Para melhor compreendermos o âmbito da aplicação das NIC nos termos do diploma em apreço, elaboramos o quadro seguinte:

Aplicação das NIC e POC (Art.ºs 11.º, 12.º e 14.º do DL 35/2005)

Entidades	Contas Consolidadas		Contas Individuais	
	POC	NIC	POC	NIC
Entidades cujos valores estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE (art.º 11.º n.º 1)	FACULTATIVO (Art.º 11.º, n.º 2)	OBRIGATÓRIO (Art.º 11.º, n.º 1)	OBRIGATÓRIO Obs.: Para efeitos fiscais (Art.º 14.º)	FACULTATIVO (Art.º 12.º, n.º 2) Obs.: Condicionada à certificação legal das contas
Entidades obrigadas a aplicar o POC não abrangidas pelo art.º 11.º, i.e., as entidades sem títulos cotados em bolsa que sejam obrigadas pelo POC à consolidação de contas (art.º 12.º n.º 1).	OBRIGATÓRIO*	FACULTATIVO (Art.º 12.º, n.º 1) Obs.: Condicionada à certificação legal das contas	OBRIGATÓRIO Obs.: Para efeitos fiscais (Art.º 14.º)	FACULTATIVO (Art.º 12.º, n.º 2) Obs.: Condicionada à certificação legal das contas

* As entidades referidas no Art.º 12.º n.º 1 não dispõem de um artigo de dispensa idêntico às entidades do art.º 11.º, pelo que entendemos que se poderá interpretar da mesma forma, i.e., a obrigatoriedade da elaboração das contas consolidadas de acordo com o POC fica dispensada (i.e. facultativa) caso optem por elaborar as contas consolidadas de acordo com as NIC.

2. ALTERAÇÕES AO CIRC (BREVE REFERÊNCIA)

No que respeita às implicações fiscais em sede do Código do IRC, além da referida neutralidade contabilístico-fiscal que assegurará que o resultado contabilístico (resultado líquido do exercício) a servir de base para o apuramento do lucro tributável, face ao preceituado no art.º 17.º do CIRC, seja determinado de

acordo com o normativo contabilístico nacional (v.g. POC, Directrizes Contabilísticas), as alterações produzidas pelo DL 35/2005 deverão provocar mutações na Subsecção IV – “Regime das Provisões” (art.ºs 34.º a 38.º do CIRC), pois passaremos a ter um “Regime de Ajustamentos e Provisões”, embora do ponto de vista conceptual fiscal não se vislumbrem alterações significativas.

PRINCIPAIS ALTERAÇÕES AO POC CONSTANTES DA PROPOSTA DO DL 35/2005 DE 17 DE FEVEREIRO

Capítulo	N.º do Anexo ao DL 35/2005	Ponto, al.,	Comentário
2 – Considerações Técnicas	1	2.9	Novo conceito de provisões que termina com as provisões no activo, passando a existir apenas provisões no passivo.
	2	2.11	Apresentação das demonstrações financeiras em milhares de euros.
	3	Aditado 2.12	Novo ponto intitulado “Ajustamentos de valores do activo” que substitui as “Provisões no activo” (contas 19, 28, 39 e 49).
4 – Princípios Contabilísticos	4	d)	Nova redacção para o princípio “Do custo histórico”, substituindo a palavra “escudos” pelo termo “unidades monetárias”.
	5	e)	Aditado um 2.º parágrafo ao princípio “Da prudência”.
5 – Critérios de Valorimetria	6	5.2.5	Nova redacção, referindo o reconhecimento dos riscos de cobrança através de “conta de ajustamentos”.
	7	5.3.10	Nova redacção, substituindo o termo “provisão para depreciação de existências” por “ajustamentos de existências”
	8	5.4.3.5, 5.4.3.6 5.4.3.7	Novas redacções, substituindo o termo “provisões” pelo de “ajustamentos”.
	9		
	10		

Capítulo	N.º do Anexo ao DL 35/2005	Ponto, al.,	Comentário
6 – Balanços	11 e 12	–	Substituição do título “AP” (amortizações e provisões acumuladas) por “AA” (amortizações e ajustamentos);
			Substituição da expressão “Total de provisões” por “Total de ajustamentos”;
			Substituição da designação da conta “Provisões para riscos e encargos” por “Provisões” e “Outras provisões para riscos e encargos” por “Outras provisões”;
			Idem aos pontos anteriores para o modelo de balanço menos desenvolvido (art.º 3.º DL 410/89).
7 – Demonstrações dos resultados por naturezas	13 e 14	A4.a)	Adição de nova linha “ajustamentos” (contas 666 + 667), a seguir à linha “Amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo”;
		A6	Substituição da designação da conta “Amortizações e provisões de aplicações e investimentos financeiros” por “Amortizações e ajustamentos de aplicações e <u>investimentos financeiros</u> ”;
		B4	Adição de nova linha “Reversões de amortizações e ajustamentos” (conta 77), a seguir à linha “Outros proveitos e ganhos operacionais”. No modelo de balanço menos desenvolvido aquela adição será feita a seguir à linha “Subsídios à exploração”;
8 – Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados (modelos mais desenvolvido)	15	5. c)	Substituição da expressão “c) Por provisões extraordinárias respeitantes ao activo” por “c) Por ajustamentos respeitantes ao activo”;
	16	10	Substituição da expressão “Provisões” por “Ajustamentos” quer no 1.º § quer no título do 2.º Quadro;
	17	10	No 2.º Quadro, o título da coluna “Regularizações” passa a ser “Anulação/ reversão”;
	18	21	Introdução de um Quadro, onde serão espelhados os movimentos ocorridos no exercício nas rubricas do activo circulante;
	19	34	Substituição da expressão “provisões acumuladas” por “provisões” no 1.º §. As linhas do Quadro correspondem às subcontas da conta 29 – “Provisões”;
		45	Substituição da redacção da conta “684 – Provisões para aplicações financeiras” por “684 – Ajustamentos de aplicações financeiras”;
	20	46	Substituição da redacção da conta “788 – Outros proveitos e ganhos financeiros” por “788 – Reversões e outros proveitos e ganhos financeiros”;
			Substituição da redacção da conta “696 – Aumentos de amortizações e de provisões” por “696 – Aumentos de amortizações”;
8 – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados (art.º 3.º do Dec.-Lei n.º 410/89)	21	5 c)	A expressão “Por provisões extraordinárias respeitantes ao activo” passa a “Por ajustamentos respeitantes ao activo”
	22	10-A	Substitui a palavra “Provisões” por “Ajustamentos” e a palavra “Regularizações” por “Anulação/reversão”
	23	31	Nova redacção
	24	34	Novo quadro de desenvolvimento da conta “29 – Provisões” e respectivas subcontas
9 – Demonstração dos Fluxos de Caixa	24	9.1.2	No mapa referente ao “Método Indirecto”, a linha “amortizações” passa a designar-se de “amortizações e ajustamentos”.
			Substituição das notas (a) a (e) constantes do mapa pelas notas (a) a (d), com novos conteúdos.
10 – Quadro de Contas	25	–	Foram renomeadas as contas 19, 28, 29, 39, 49 e 66. As novas designações são: “19 – Ajustamentos de aplicações de tesouraria”, “28 – Ajustamentos de dívidas a receber”, “29 – Provisões”, “39 – Ajustamentos de existências”, “49 – Ajustamentos de investimentos financeiros” e “66 – Amortizações e ajustamentos do exercício”;
			É aditada a conta “77 – Reversões de amortizações e ajustamentos”.

Capítulo	N.º do Anexo ao DL 35/2005	Ponto, al.,	Comentário
11 – Códigos de Contas	26	–	Contas com descritivo alterado: 19, 28, 29, 298, 39, 49, 66, 662, 663, 672, 6728, 673, 788 e 796;
			Contas de movimento aditadas: 666, 6661, 6662, 667, 6671 a 6676, 6679, 77, 771 7711, 7712, 7713, 772, 7721, 7722, 7723, 7881, 7882, 7883 e 7888;
			Contas eliminadas: 671, 6711, 6718, 6719, 6732 a 6736, 6739, 6961, 6962, 7961 e 7962;
			A Conta “796 – Reduções de amortizações e provisões” passa a designar-se “796 – Reduções de provisões”
12 – Notas Explicativas	27	–	Contas com notas explicativas alteradas: 19, 28, 29, 39, 49, 554, 66, 67, 684, 796 e 7962;
			Notas explicativas aditadas: contas 77 e 788;
			Notas explicativas eliminadas: 696 e 6962.
			Títulos de notas explicativas alteradas: conta 672
14 – Demonstrações Financeiras Consolidadas	28	14.1 14.2 14.5 (27) 14.5 (29) 14.5 (32) 14.5 (37) 14.5 (44) 14.5 (45) 14.5 (46)	Em geral, as alterações mencionadas nos vários Capítulos anteriores quanto às contas individuais, aplicam-se também às contas consolidadas.

Fonte: CUNHA GUIMARÃES, Mário, *Manual da Acção de Formação Segmentada da Câmara dos TOC*, sob o título “NIC 37 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes – Problematização das Provisões na Óptica Contabilístico-Fiscal”, Lisboa, Setembro de 2004, com correcções e adaptações da nossa autoria.

PRÉMIO

História da Contabilidade

Martim Noel Monteiro

2005



CENTRO DE ESTUDOS DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE



APOTEC

Os interessados em participarem neste prémio instituído pelo Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC poderão apresentar os seus trabalhos até ao dia 30/11/05 na sede da APOTEC.
Os trabalhos apresentados candidatam-se aos seguintes prémios:

- Prémio A..... € 1.000,00
- Prémio B..... € 500,00

Para mais informações, os interessados poderão contactar a sede da APOTEC na Rua Rodrigues Sampaio, n.º 50 – 3.º Esq. 1169-029 Lisboa – Telf. 21 355 29 00, pelo Fax 21 355 29 09 ou pelo e-mail: geral@apotec.pt.

PATROCÍNIOS:



Caixa Geral de Depósitos



Fidelidade Mundial Seguros



sage Infologia
A melhor gestão passa por aqui.

APOIOS DE:

UNIVERSIDADE DO MINHO
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE AVEIRO
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



Vida Económica

EMPRESAS NEGÓCIOS E DESENVOLVIMENTO