



# **Contabilidade vs Fiscalidade:**

## **A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável**

Sandra Cristina Videira

Universidade do Porto  
Faculdade de Direito

Trabalho realizado sob a orientação da Prof. Dra. Glória Teixeira

Mestrado em Direito  
Ciências Jurídico-Económicas

Julho de 2013

**Resumo**

A adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adoção das normas internacionais de contabilidade e interpretações conexas, nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, assim como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, determinou a alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, efetuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho. Nesse contexto, a presente dissertação enquadra a adoção das normas internacionais de contabilidade e a aprovação dos normativos contabilísticos internos convergentes com aquele referencial no âmbito da evolução da normalização contabilística verificada a nível internacional, na União Europeia e em Portugal, analisando ainda a correspondente relevância na determinação do lucro tributável, atento o modelo de dependência parcial na relação entre a contabilidade e a fiscalidade direta das empresas.

**Palavras-chave:** Normalização contabilística, normas internacionais de contabilidade, normas internacionais de relato financeiro.

**Abstract**

*The adaptation of the rules for determining taxable profit to the accounting framework resulting from the adoption of international accounting standards and related interpretations, under Article 3 of Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002, as well as from the approval of national accounting standards convergent with that frame of reference, determined the modification of the Corporate Income Tax Code, through Decree-Law No. 159/2009 of 13 July. In this context, this dissertation fits the adoption of international accounting standards and the approval of internal accounting standards convergent with that frame of reference within the evolution of accounting standard setting at international level, in the European Union and in Portugal, further analysing the corresponding relevance in determining taxable profit, given the partial dependency model in the relationship between accounting and business taxation.*

**Keywords:** *Accounting standard setting, international accounting standards, international financial reporting standards.*

## Sumário

Introdução.....	1
I – As relações entre a contabilidade e a fiscalidade.....	4
1 – Colocação do problema.....	5
2 – As principais correntes doutrinárias.....	7
3 – A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal.....	10
3.1 – Perspetiva histórica.....	10
3.2 – O modelo de dependência parcial na atual legislação fiscal portuguesa.....	12
3.2.1 – A Constituição da República Portuguesa e a lei geral tributária.....	12
3.2.2 – O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.....	14
II – Os esforços de harmonização contabilística.....	16
1 – A necessidade de harmonização contabilística.....	17
2 – Os esforços de harmonização contabilística a nível mundial/internacional.....	19
2.1 – International Accounting Standards Board (IASB).....	21
2.1.1 – Génese e estrutura.....	21
2.1.2 – Breve caracterização das normas internacionais de contabilidade.....	23
2.1.3 – A Estrutura conceptual.....	25
2.1.4 – O contributo do IASB na harmonização contabilística internacional.....	27
III – O processo de harmonização contabilística ao nível da União Europeia.....	29
1 – Notas preliminares.....	30
2 – As diretivas contabilísticas comunitárias.....	31
3 – Reflexões da UE sobre a sua estratégia de harmonização contabilística.....	33
3.1 – “Nova Estratégia Contabilística”.....	33
3.2 – Comunicação COM(2000) 359, de 13 de junho de 2000.....	34
4 – O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.....	37
4.1 – O mecanismo de endosso das normas internacionais de contabilidade.....	38
5 – Evolução do processo de adoção das NIC após o Regulamento (CE) n.º 1606/2002....	41
6 – As diretivas mais recentes em matéria contabilística.....	44
6.1 – A Diretiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho ...	44
6.2 – A Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março ...	45
6.3 – A Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho ...	46

IV – Evolução dos normativos contabilísticos em Portugal .....	48
1 – O modelo de normalização contabilística anterior .....	49
1.1 – O Plano Oficial de Contabilidade.....	49
1.2 – As diretrizes contabilísticas.....	50
1.3 – Algumas limitações .....	51
2 – Aproximação da normalização contabilística nacional às NIC.....	53
2.1 – A Diretriz Contabilística n.º 18 .....	53
2.2 – O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro .....	54
3 – O modelo de normalização contabilística atual.....	58
3.1 – O Sistema de Normalização Contabilística.....	59
3.1.1 – A Estrutura conceptual .....	60
3.1.2 – Outros elementos do SNC .....	61
3.2 – A normalização contabilística para microentidades.....	62
V – O impacto fiscal da adoção das normas internacionais de contabilidade.....	64
1 – Em Portugal.....	65
1.1 - O relatório sobre o impacto fiscal da adoção das NIC.....	65
1.2 – Alterações ao Código do IRC.....	66
1.2.1 – O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.....	66
1.2.2 – Aspetos conceptuais e teóricos.....	67
1.2.3 – Pontos de convergência entre o normativo contabilístico e o fiscal .....	69
1.2.4 – Situações de salvaguarda de um tratamento fiscal diverso .....	70
2 – Nos restantes Estados-membros da União Europeia.....	72
3 – As normas internacionais de contabilidade e a matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades.....	74
Conclusões.....	75
Bibliografia.....	78
Anexos.....	85

**Lista de tabelas**

Tabela 1. As relações entre a contabilidade e a fiscalidade nos diferentes EM da UE..... 9

## Abreviaturas

- ACE – Agrupamentos complementares de empresas
- AEIE – Agrupamentos europeus de interesse económico
- AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
- ARC – *Accounting Regulatory Committee*
- BADF – Bases para a apresentação de demonstrações financeiras
- BADF-ME – Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades
- CC – Código de contas
- CC-ME – Código de contas para microentidades
- CCI – Código da Contribuição Industrial
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DC – Diretrizes Contabilísticas
- DGCI – Direção-Geral das Contribuições e Impostos
- EC – Estrutura conceptual
- EFRAG – *European Financial Reporting Advisory Committee*
- EIRL – Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada
- EM – Estados-membros
- ESNL - Entidades do setor não lucrativo
- EUA – Estados Unidos da América
- FASB – *Financial Accounting Standards Board*
- FEE – *Fédération des Experts-comptables Européens*
- IAS – *International Accounting Standards*
- IASB – *International Accounting Standards Board*
- IASC – *International Accounting Standards Committee*
- IFAC – *International Federation of Accountants*
- IFRIC – *International Financial Reporting Standards Interpretations*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*  
IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
LGT – Lei geral tributária  
MCCCIS – Matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades  
MDF – Modelos de demonstrações financeiras  
MDF-ME – Modelos de demonstrações financeiras para microentidades  
MoU – *Memorandum of Understanding*  
NCA – Normas de contabilidade ajustadas  
NCM – Normalização contabilística para as microentidades  
NC-ME – Norma contabilística para microentidades  
NCRF – Normas contabilísticas e de relato financeiro  
NCRF-PE – Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades  
NI – Normas interpretativas  
NI-ME – Normas interpretativas para microentidades  
NIC – Normas internacionais de contabilidade  
OECCA – *Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés*  
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas  
OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas  
PCES – Plano de Contas para as Empresas de Seguros  
PCGA – Princípios contabilísticos geralmente aceites  
POC – Plano Oficial de Contabilidade  
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública  
SAC – *Standards Advisory Council*  
SEAF – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais  
SEC – *Securities and Exchange Commission*  
SIC – *Standing Interpretation Committee Interpretations*  
SNC – Sistema de Normalização Contabilística  
TCE – Tratado que estabelece a Comunidade Europeia  
TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da UE  
UE – União Europeia  
US GAAP – Princípios contabilísticos geralmente aceites dos EUA



## **Introdução**

## Introdução

O aceso debate em torno das relações entre a contabilidade e a fiscalidade – e, conseqüentemente, da influência que uma pode exercer sobre a outra – não é recente, mas tem vindo a adquirir, nos últimos anos, uma atualidade acrescida, decorrente da adoção das normas internacionais de contabilidade e interpretações conexas na União Europeia, nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, bem como da aprovação de normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística.

Nesta verdadeira mudança de paradigma na normalização contabilística, quer na União Europeia quer a nível nacional, pretendemos explicitar, no plano de confronto entre a contabilidade e a fiscalidade, a adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável.

Para tal desiderato, a presente dissertação encontra-se estruturada em cinco capítulos.

Desde logo, a temática da relação entre a contabilidade e a fiscalidade, matéria não isenta de controvérsia quanto aos modos de configuração que tal relação pode assumir na tributação do rendimento das empresas, quer a nível doutrinário quer a nível legislativo, é objeto de análise no Capítulo I, incluindo a perspetiva da sua evolução histórica em Portugal, até à consagração, no nosso sistema fiscal, do designado modelo de dependência parcial.

No Capítulo II refletimos sobre a necessidade – desde há muito amplamente reconhecida – de uma harmonização contabilística a nível internacional, determinada por uma cada vez maior globalização da economia mundial e, no seio da União Europeia, pelo objetivo da realização do Mercado Único, realçando o papel dos principais organismos de normalização contabilística na prossecução de um referencial normativo global comum. Nesse âmbito, sendo o organismo responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade, procedemos a uma breve caracterização do *International Accounting Standards Board* e, bem assim, do referencial normativo dele emanado, atento o correspondente contributo individual no processo de harmonização contabilística internacional.

Em seguida, no Capítulo III, procuramos evidenciar os esforços de harmonização contabilística desenvolvidos a nível europeu, enquadrando as iniciativas legislativas adotadas na estratégia de regulação definida pelas instâncias da União Europeia. Em especial, analisamos as designadas diretivas contabilísticas comunitárias, a adoção das normas

internacionais de contabilidade pelo Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho (com particular ênfase no mecanismo de endosso nele consagrado) e respetiva evolução subsequente, bem como as diretivas da União Europeia mais recentes em matéria contabilística, entre as quais a Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março, e a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho (nova diretiva contabilística europeia).

A evolução da normalização contabilística em Portugal – desde a aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade até à aprovação dos normativos contabilísticos nacionais atualmente em vigor, incluindo o Sistema de Normalização Contabilística e a normalização contabilística para microentidades – é tratada no Capítulo IV, sem esquecer as limitações inerentes ao referencial contabilístico entretanto revogado e a influência que o referencial contabilístico emanado do *International Accounting Standards Board* sempre teve entre nós, inclusive antes da correspondente adoção na União Europeia, nos termos anteriormente mencionados.

O Capítulo V versa sobre o impacto fiscal das normas internacionais de contabilidade, ou seja, as implicações que a adoção das normas internacionais de contabilidade comporta em termos fiscais, atenta a já referida relação de dependência entre a contabilidade e a fiscalidade, quer em Portugal quer noutros Estados-membros da União Europeia. No caso de Portugal, destacamos as principais recomendações do relatório elaborado sobre a matéria pelo grupo de trabalho criado por despacho, datado de 23 de janeiro de 2006, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e analisamos as medidas legislativas adotadas, com especial incidência na alteração, renumeração e republicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, efetuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, refletindo, consoante o caso, a convergência entre o normativo contabilístico e o fiscal ou a salvaguarda de um tratamento para efeitos fiscais diverso do preconizado em termos contabilísticos. Por último, não deixamos de referir o papel que o referencial contabilístico das normas internacionais de contabilidade pode vir a desempenhar na definição de uma base tributável comum a nível europeu no âmbito das iniciativas inseridas na prossecução de uma harmonização da tributação direta das sociedades que desenvolvem atividades transfronteiras no seio da União Europeia.

Finalizamos com algumas conclusões, manifestando uma apreciação crítica de certos aspetos da evolução verificada na matéria e das correspondentes perspectivas no futuro próximo.

## **Capítulo I**

### **As relações entre a contabilidade e a fiscalidade**

## **I – As relações entre a contabilidade e a fiscalidade**

### **1 – Colocação do problema**

A problemática da relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem a sua génese na influência que uma pode exercer sobre a outra, designadamente no âmbito da definição dos modelos de normalização contabilística e de tributação sobre o rendimento ou a despesa. Ora, de uma forma geral, os sistemas contabilísticos e fiscais atualmente vigentes a nível mundial refletem, em maior ou menor medida, a consagração da autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, justificada pela disparidade de interesses e objetivos<sup>1</sup>.

Com efeito, enquanto que a contabilidade tem por finalidade a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações das empresas para os diferentes destinatários da informação financeira, a fiscalidade prossegue a arrecadação das receitas necessárias ao Estado de direito, em consonância com políticas económicas e orçamentais influenciadas muito frequentemente por opções de natureza conjuntural.

Porém, a própria construção da relação entre a contabilidade e a fiscalidade pode ser ainda significativamente influenciada pela perspetiva subjacente a um determinado sistema contabilístico. Por um lado, os sistemas contabilísticos que adotam a “abordagem continental europeia” caracterizam-se pela ênfase na proteção dos credores e na manutenção do capital e consagram o princípio da prudência na prossecução desses objetivos.

Por outro lado, os sistemas contabilísticos que perfilham a “abordagem anglo-saxónica” focam-se nos interesses dos detentores do capital social e, por conseguinte, a principal preocupação é a disponibilização de informação que traduza uma imagem verdadeira e apropriada para o mercado de capitais. Como teremos oportunidade de descrever ao longo desta dissertação, tem-se assistido a uma aproximação destas duas abordagens, em

---

<sup>1</sup> Curiosamente, a este respeito FERNANDES FERREIRA (1997, pp. 83-84) sublinha que «Nem sempre tem existido convergência entre a contabilidade e a fiscalidade e muitos até afirmam não ser isso possível porque divergentes são os fins dos respetivos apuramentos. A nossa opinião hoje é diferente: entende-se que são motivos pragmáticos e não de ciência que provocaram as atuais divergências. A necessidade de acautelar a receita fiscal perante arbítrios do seu apuramento, quer por vícios, quer por desacertos de natureza conceptual na fixação das regras ou na interpretação dos textos legais e princípios técnicos adotados trouxe afastamentos e desfasamentos inconvenientes que devem ser combatidos. Se a fiscalidade pretende apurar e tributar o lucro real, esse é igualmente o objetivo da contabilidade. Se divergências existem é porque se carece de elaboração doutrinal suficiente e de sinceridade na prestação das contas, situação de transição que deve culminar no apuramento de um lucro fiscal cuja preocupação não seja reduzir o imposto mas sim propiciar a verdade do lucro».

resultado da intensificação quer da influência dos mercados de capitais quer das tendências de harmonização dos normativos contabilísticos.

Concomitantemente, este debate em torno da relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem suscitado recentemente atenção acrescida, mercê da ocorrência de diversos escândalos contabilísticos, com particular incidência nos Estados Unidos da América (EUA). Porém, as conclusões têm sido divergentes.

Nos EUA, alguns autores exigem uma maior ligação entre contabilidade e fiscalidade, no sentido de limitar as possibilidades de recurso a regimes de fiscalidade privilegiada e aumentar a transparência e simplicidade das normas para efeitos de tributação, ou, ainda, um acréscimo das regras de divulgação que permitam explicitar as diferenças entre os resultados contabilístico e fiscal. No mesmo sentido, em países como a Holanda, a Irlanda e o Reino Unido, existe um movimento no sentido de um maior alinhamento entre a contabilidade e a fiscalidade. Pelo contrário, em países onde impera uma abordagem mais tradicional – como a Alemanha, a França, a Áustria, a Suécia e a Espanha – encontramos uma tendência para introduzir uma maior autonomia na fiscalidade.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre as previsíveis tendências na evolução das relações entre a contabilidade e a fiscalidade em diversos Estados-membros da União Europeia, v. ESSERS e RUSSO (2009, pp. 38-43).

## 2 – As principais correntes doutrinárias

De uma forma geral, admite-se, no essencial, a existência das seguintes três grandes correntes doutrinárias quanto às relações entre a contabilidade e a fiscalidade:

- a) Subordinação da fiscalidade à contabilidade, traduzindo-se na aceitação do resultado contabilístico (*accounting profit* ou *pretax profit*) para efeitos de tributação, sem correções extracontabilísticas de relevo para a determinação do lucro tributável (*taxable profit*);
- b) Subordinação da contabilidade à fiscalidade, em que a determinação do resultado contabilístico é fortemente influenciada pelos normativos fiscais, sendo as demonstrações financeiras elaboradas com o escopo essencial de satisfazer exigências de ordem tributária, com eventual prejuízo na imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações<sup>3</sup>;
- c) Autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, em termos absolutos ou relativos (neste último caso, entendendo-se o resultado contabilístico como o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, sendo as divergências entre este e aquele tratadas a nível extracontabilístico nas declarações fiscais).

Numa outra sistematização tripartida destas relações, CASTRO TAVARES<sup>4</sup> apresenta três modelos distintos: um modelo de “dependência total”, no qual o lucro tributável assume, pura e simplesmente, o rendimento que emerge do balanço comercial; outro modelo de “total autonomia”, no qual o apuramento do lucro tributável é exaustivamente regulado pelos preceitos fiscais; e um último modelo de “dependência parcial”, no qual o resultado contabilístico é assumido como o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, mas sujeito a ajustamentos extracontabilísticos.

Em sentido semelhante, MASTELLONE<sup>5</sup> distingue os seguintes modelos:

- a) Aplicação integral do princípio de dependência entre a contabilidade e a fiscalidade (modelo *monorail* ou *single track*), sendo que as jurisdições que adotam este modelo geralmente conferem às respetivas autoridades fiscais uma

---

<sup>3</sup> Segundo HENDRIKSEN (1991), as regras fiscais têm tido um efeito negativo acerca da teoria e princípios contabilísticos. Efetivamente, o facto de a contabilidade da maioria das empresas ser elaborada com base nos preceitos e normas de legislação fiscal, que nem sempre se baseiam em critérios contabilísticos corretos, dificulta a adoção prática de princípios contabilísticos adequados para a prossecução do objetivo de relato da imagem verdadeira e apropriada e limita, inclusive, a evolução dos mesmos.

<sup>4</sup> Cfr. CASTRO TAVARES (1999, pp. 47-61).

<sup>5</sup> Cfr. MASTELLONE (2011, pp. 241-242).

ampla discricionariedade sobre as opções contabilísticas dos contribuintes, aumentando a incerteza destes;

- b) Separação rigorosa entre a contabilidade e a fiscalidade (*double track*), cuja versão mais pura implica a existência de um conjunto normativo abrangente e autónomo em matéria de determinação do lucro tributável;
- c) Aplicação parcial do princípio de dependência entre a contabilidade e a fiscalidade, que pressupõe a utilização do resultado determinado pelas regras contabilísticas como ponto de partida para a determinação do lucro tributável, obtido na sequência de todos os acréscimos e deduções preconizados na lei fiscal.

Numa outra perspetiva, as relações entre a contabilidade e a fiscalidade podem ser caracterizadas tendo como referencial teórico dois pólos opostos: num extremo temos uma relação de dependência formal que corresponde a uma situação em que a contabilidade é essencial na determinação do resultado tributável; no outro extremo, encontramos uma relação de independência formal, o que significa que existe uma autonomia total entre as normas contabilísticas e as normas fiscais<sup>6</sup>. Contudo, na concretização prática deste referencial teórico, ESSERS e RUSSO<sup>7</sup> consideram que os sistemas dos diferentes países integram categorias intermédias formadas entre estas duas posições extremas, a saber:

- a) Dependência praticamente formal – definida enquanto um sistema no qual não é permitida uma contabilidade separada para fins de tributação e as opções fiscais disponíveis encontram-se condicionadas às opções contabilísticas tomadas, sendo que quaisquer divergências terão de estar expressamente previstas na legislação fiscal;
- b) Dependência material – significa que em princípio a contabilidade é decisiva para a determinação do lucro tributável, mas as opções fiscais disponíveis não se encontram condicionadas às opções contabilísticas tomadas; e
- c) Independência material – neste caso, embora em teoria a contabilidade possa ser vista como o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, na prática existe uma contabilidade separada para fins de tributação.

---

<sup>6</sup> Numa perspetiva igualmente dicotómica, AGUIAR (2003, pp. 39-44) distingue entre dois grandes modelos: o modelo de desconexão, caracterizado essencialmente pela inexistência de uma conexão formal entre a base tributável e o resultado contabilístico; e o modelo de alinhamento ou dependência, no qual a lei fiscal estabelece uma conexão formal entre o processo de apuramento da base tributável e o lucro apurado para efeitos comerciais. Este último modelo pode ainda divergir em três variantes: sistema de conexão formal com receção simples do lucro comercial; sistema de conexão formal com regulação parcial da contabilidade comercial pelo direito fiscal; sistema de conexão formal com ajustamento extracontabilístico do lucro comercial.

<sup>7</sup> Cfr. ESSERS e RUSSO (2009, p. 32).



Aliás, à luz do referido referencial e tendo por base um estudo de ENDRES [et al.]<sup>8</sup>, os mesmos autores sistematizam da seguinte forma as relações entre a contabilidade e a fiscalidade da grande maioria dos Estados-membros (EM) da União Europeia (UE):

Tabela 1. As relações entre a contabilidade e a fiscalidade nos diferentes EM da UE

Dependência praticamente formal	Dependência material	Independência material
Alemanha, Áustria, Bélgica, Chipre, Eslováquia, Espanha, Finlândia, França, Itália, Lituânia, Luxemburgo, Portugal e República Checa	Grécia, Hungria, Irlanda, Letónia, Malta, Reino Unido e Suécia	Dinamarca, Eslovénia, Holanda e Polónia

Fonte: ESSERS e RUSSO (2009, p. 33).

No atual contexto de discussão da harmonização da tributação direta no âmbito da UE, é indiscutível que a disparidade de relações entre contabilidade e fiscalidade que podemos encontrar nos vários EM (como resulta do anteriormente exposto) é um dos principais fatores que determinam formas de tributação tão diversas, especialmente no que respeita à tributação das sociedades. Acresce que, atenta a adoção das normas internacionais de contabilidade (NIC) na UE (que será objeto de análise mais detalhada nesta dissertação) e independentemente das perspetivas de evolução no campo da harmonização da tributação direta no âmbito da UE, certo é que nos EM com uma relação mais estreita entre contabilidade e fiscalidade poderá, no futuro, haver o risco de o Tribunal de Justiça da UE<sup>9</sup> interferir na base de apuramento da tributação de cada Estado-membro.

<sup>8</sup> Cfr. ENDRES (ed.), *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Kluwer Law International, 2007, pp. 159-168. De notar que os sistemas contabilísticos e fiscais da Estónia, da Bulgária e da Roménia não são analisados nesse estudo.

<sup>9</sup> Sobre a competência deste tribunal em relação às normas de contabilidade de cada Estado-membro v. SALDANHA SANCHES (2006, pp. 189-190).

### 3 – A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal

#### 3.1 – Perspetiva histórica

Entre nós, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade sempre se assumiu como uma de autonomia, embora esta autonomia possa ser caracterizada como relativa e seja possível encontrar exemplos vários de proximidade significativa entre ambas<sup>10</sup>.

Com efeito, já no artigo 22.º do Código da Contribuição Industrial (CCI)<sup>11</sup> se fazia referência a esta relação da seguinte forma: «O lucro tributável reportar-se-á ao saldo relevado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código»; estabelecendo, ainda, que «As empresas organizarão a sua escrita de modo que os resultados das atividades sujeitas ao regime geral da contribuição industrial possam claramente distinguir-se dos restantes».

Mais, segundo FERNANDES FERREIRA<sup>12</sup>, «A Reforma Fiscal da década de sessenta foi um importante marco da evolução da Contabilidade e da Fiscalidade em Portugal. Antes da anterior Reforma da Fiscalidade, a contabilidade estava dela ausente. Hoje é a base para a tributação dos rendimentos e da despesa (IVA)».<sup>13</sup>

Apesar da já então evidente referência a princípios de contabilidade, apenas podemos falar da existência de um verdadeiro normativo contabilístico com a publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro<sup>14</sup>. Aliás, como refere LÉRIAS, este POC «surgiu impulsionado pelas necessidades de informação para tributação das empresas na cédula da Contribuição Industrial, relativamente à

---

<sup>10</sup> Trata-se, assim, de uma solução «de compromisso», cfr. ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGRÉÉS (OECCA), *Comptabilité et fiscalité*, Paris, 1980, p. 39, Cit. por FREITAS PEREIRA (1988, p. 54).

<sup>11</sup> O Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103/63, de 1 de julho, insere-se na Reforma Fiscal dos Anos 60 e estabelecia no seu artigo 6.º três grupos para efeitos de tributação: os Grupos A (com tributação incidente nos lucros efetivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da respetiva contabilidade); B (com tributação sobre os lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram); e C (com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente poderiam ter obtido).

<sup>12</sup> Cfr. FERNANDES FERREIRA (2002, p. 244).

<sup>13</sup> Com efeito, o papel da contabilidade não se esgota no âmbito dos impostos sobre o rendimento, sendo de referir, em sede de tributação do consumo, o artigo 44.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

<sup>14</sup> Este POC foi aplicável a partir de 1 de janeiro de 1978 à generalidade das empresas do grupo A da Contribuição Industrial (cfr. art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro).

qual o Código de 1963 definia que “se mostra agora dominada pela preocupação de atingir o mais proximamente possível o rendimento real dos contribuintes”, privilegiando “a tributação incidente nos lucros efetivamente obtidos pelos contribuintes, e determinados através da sua contabilidade”». <sup>15</sup>

Todavia, de entre os muitos trabalhos apresentados como contributo para o processo de normalização contabilística em Portugal até à publicação do referido normativo, são de destacar dois apresentados pelo Ministério das Finanças, que foram conotados como “planos fiscalistas” em virtude da evidente ligação que pretendiam promover entre a contabilidade e a fiscalidade: o “Ante-Projeto de Plano Geral de Contabilidade”<sup>16</sup> e o relatório intitulado “Normalização Contabilística - I Fase”, este último publicado em finais do ano de 1975 e elaborado pela comissão constituída em novembro de 1974 para o estudo da normalização contabilística das empresas e nomeada por despacho do Secretário de Estado do Orçamento, de 27 de fevereiro de 1975<sup>17</sup>.

O referido despacho referia no seu preâmbulo que: «De há muito se faz sentir a necessidade de um plano de contas normalizado que permita analisar e comparar, de um modo consistente, as situações patrimoniais e as demonstrações de resultados anuais das empresas. Para além de uma uniformidade de conceitos e de designações das diferentes contas que integram os documentos básicos contabilísticos, impõe-se também a adoção de sãos critérios de contabilidade que deem aos elementos apresentados pelas empresas o grau de confiança e a transparência de conceitos indispensáveis para uma generalidade e confiante apreciação, não só dos seus sócios e trabalhadores mas também do público em geral, interessado pelo desenrolar da vida económica e financeira do país. Paralelamente, sob o ponto de vista tributário, a adoção de uma normalização contabilística também oferece inúmeras vantagens tornando mais eficiente e, nalguns casos, menos controversa a missão do fisco<sup>18</sup>. Por esse motivo se justifica que no Programa de Política Económica e Social, há pouco divulgado pelo Governo Provisório, se refira especificamente, entre o conjunto de medidas a adotar para um mais eficiente combate à evasão fiscal, a “adoção de planos de contas normalizados para as empresas” (...).».

---

<sup>15</sup> Cfr. LÉRIAS (2012, p. 77).

<sup>16</sup> Este documento foi elaborado por uma Comissão de Estudos do Plano constituída por ex-técnicos da então Direção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) e publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 108, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1973.

<sup>17</sup> Publicado no Diário do Governo, 2ª série, n.º 65, de 18 de março de 1975.

<sup>18</sup> O sublinhado é nosso.

### **3.2 – O modelo de dependência parcial na atual legislação fiscal portuguesa**

Como já foi referido anteriormente, esta autonomia entre contabilidade e fiscalidade é relativa e o legislador português afasta a hipótese de uma separação absoluta, quer em termos conceptuais quer em termos normativos. Em termos conceptuais, a interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade evidencia-se, além do mais, pelo constante recurso nos códigos tributários, mediante referências e/ou remissões, a termos e definições de realidades próprias da contabilidade (gastos e perdas, rendimentos e ganhos, amortizações e depreciações, provisões, perdas por imparidade e ajustamentos, etc.). Em termos normativos, o nosso sistema fiscal recorre também à contabilidade para efeitos de determinação da base de tributação das empresas, como passaremos de seguida a descrever.

Nessa medida, o legislador além de assumir o afastamento de uma separação absoluta ou de uma identificação total entre contabilidade e fiscalidade, reconhece que as regras enunciadas a propósito dos aspetos que entendeu dever regular refletem, na medida do possível, a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade<sup>19</sup>.

#### **3.2.1 – A Constituição da República Portuguesa e a lei geral tributária**

As bases constitucionais do sistema fiscal português e dos impostos encontram-se consagradas, respetivamente, nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), assentes no princípio da capacidade contributiva. No caso das empresas, este princípio da tributação segundo a capacidade contributiva, em sede da tributação do rendimento, está concretizado no n.º 2 do artigo 104.º da CRP, que dispõe que «A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real».

A consagração expressa desta disposição na Constituição de 1976 significou a renúncia à tributação com base no lucro normal<sup>20</sup> e o acolhimento do lucro determinado segundo a contabilidade como critério de quantificação do rendimento real<sup>21</sup>. Esta alteração

---

<sup>19</sup> Cfr. ponto 10 do preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

<sup>20</sup> Para uma caracterização e comparação dos conceitos de tributação do rendimento normal e tributação do rendimento real, v. XAVIER DE BASTO (2001, pp. 9-11).

<sup>21</sup> Embora SALDANHA SANCHES (2007b, p. 371) defenda a utilização da contabilidade no processo de quantificação do lucro real das empresas, por contraposição à tributação segundo o lucro normal, o autor não deixa de alertar para as limitações do recurso aos métodos contabilísticos na determinação do lucro exato de uma empresa. No seu entender, «O lucro real deve, por isso, ser considerado um conceito normativo que corresponde a uma valoração do legislador (o meio mais adequado para a distribuição dos encargos tributários). Só pode ser alcançado se forem usados os meios mais idóneos para a sua determinação, tal como foram formulados pela prática contabilística».

veio consolidar um movimento de inversão da tributação do rendimento normal das empresas, já assumido no CCI mercê do reconhecimento da superioridade do princípio da tributação do rendimento real (cfr. preâmbulo do referido código), que se traduziu, ao longo dos anos, numa redução gradual do número de empresas tributadas pelo seu lucro normal e num aumento daquelas que eram tributadas com base na sua contabilidade.

De salientar que, no que concerne a este princípio da tributação do rendimento real, entende-se que o conceito de “empresas” deve ser interpretado em sentido lato<sup>22</sup>, por forma a não abranger apenas as sociedades (e outras pessoas coletivas que exerçam uma atividade económica), mas estender-se também às pessoas singulares tributadas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) no âmbito da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), tanto mais que o artigo 32.º do Código do IRS (CIRS) remete para as regras estabelecidas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), com as adaptações resultantes do CIRS, para efeitos de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado.

Um outro corolário do imperativo decorrente do disposto no artigo 104.º n.º 2 da CRP é o princípio fundamental da presunção de veracidade das declarações apresentadas nos termos legais e dos dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita quando organizadas de acordo com a legislação comercial ou fiscal, consagrado no artigo 75.º da lei geral tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. Do exposto resulta que, excetuadas as situações de avaliação indireta nos casos legalmente previstos<sup>23</sup> e sem prejuízo do respetivo controlo pela administração fiscal, o resultado contabilístico constitui o ponto de referência para a determinação do lucro tributável das empresas, ainda que sujeitando aquele resultado, na esteira da prossecução de interesses específicos da fiscalidade (nomeadamente o princípio da capacidade contributiva), às correções extracontabilísticas enunciadas no CIRC (como aliás passaremos a descrever de seguida).

Na opinião de alguns autores, algumas destas correções representam um afastamento da realidade económico-financeira concreta dos contribuintes, mas ainda assim compatíveis com um sistema geral de tributação do rendimento real. Nesse sentido, FERNANDES FERREIRA refere-se a uma tributação de «lucro real normalizado»<sup>24</sup> e XAVIER DE BASTO justifica estas correções como «normalizações destinadas a uniformizar os procedimentos de apuramento e a

---

<sup>22</sup> Para um conceito amplo de empresa na delimitação do alcance subjetivo do princípio constante do artigo 104.º n.º 2 da CRP, v., por todos, XAVIER DE BASTO (2001, pp. 5-9).

<sup>23</sup> Cfr. artigos 87.º a 89.º da lei geral tributária (LGT).

<sup>24</sup> Cfr. FERNANDES FERREIRA (1997, p. 323).

prevenir evasões, sobretudo se se atender ao caráter sempre ambíguo de toda a determinação periódica do rendimento empresarial»<sup>25</sup>.

### 3.2.2 – O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

O conceito de lucro tributável expressamente acolhido em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) segue a evolução verificada no conceito de rendimento relevante para efeitos fiscais (a qual foi, aliás, registada nas legislações de outros países), pelo que assenta numa noção ampla e extensiva de rendimento, em conformidade com a denominada teoria do incremento patrimonial ou do rendimento acréscimo, com o qual, na aceção de FREITAS PEREIRA, «se pretendeu traduzir mais corretamente a capacidade contributiva dos sujeitos objeto de tributação»<sup>26 27</sup>, sendo que, neste âmbito e na abordagem mais direta, se reporta à diferença entre os valores do património líquido (correspondente ao capital próprio) no fim e no início do período de tributação<sup>28</sup>, prevendo-se ainda que a esta variação do património líquido no período de tributação sejam introduzidas as correções estabelecidas no respetivo Código (cfr. artigo 3.º n.º 2 do CIRC).

No entanto, o legislador optou pela manutenção da metodologia mais tradicional para operacionalizar aquele conceito, a qual se encontra expressa no artigo 17.º n.º 1 do CIRC, determinando a obtenção do lucro tributável pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, com as correções nos termos do mesmo Código.<sup>29</sup>

Assim, enquanto instrumento de mensuração e relato da realidade económica sobre a qual incide a tributação das empresas, a contabilidade assume uma função essencial como suporte do apuramento do lucro tributável, encontrando-se definidas nos artigos 17.º n.º 3 e 123.º do CIRC regras precisas que a organização e a execução da contabilidade devem observar para aquele efeito, sendo de destacar como ponto fulcral das mesmas a exigência de

<sup>25</sup> Cfr. XAVIER DE BASTO (2001, p. 12).

<sup>26</sup> Cfr. FREITAS PEREIRA (1990, p. 127). Efetivamente, foram reconhecidas as limitações da conceção do rendimento sob a perspetiva da teoria da fonte ou do rendimento produto – consagrada legislativamente através dos chamados impostos parcelares ou cedulares sobre o rendimento –, porquanto, ao não incluir os ganhos e perdas de capital e os rendimentos ocasionais não derivados da atividade normal, excluía da base de tributação componentes relevantes na aferição da capacidade contributiva. Para uma caracterização completa da teoria do incremento patrimonial ou do rendimento acréscimo, v., por todos, FREITAS PEREIRA (1990, p. 128-132).

<sup>27</sup> Em alguns casos – v.g. no tratamento fiscal dos instrumentos financeiros – tem vindo a ser utilizada pelo legislador ainda a denominada teoria do rendimento de mercado. Sobre esta teoria, v. TEIXEIRA (2010, p. 86).

<sup>28</sup> Cfr. ponto 5 do preâmbulo do CIRC.

<sup>29</sup> Estas correções traduzem-se normalmente em ajustamentos extracontabilísticos que permitem o apuramento do lucro tributável a partir do resultado contabilístico e concretizam-se atualmente, em sede de IRC, no Quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22.

que a contabilidade esteja «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 neste Código» [cfr. artigo 17.º n.º 3 alínea a) do CIRC].

No entendimento de AGUIAR, «As normas de contabilidade comercial passam assim a ser as normas que conduzem à determinação do elemento fundamental da base normativa. Mas, em aspetos particulares, o direito fiscal estabelece as suas próprias normas. Na maioria dos casos, as normas fiscais não têm um conteúdo contrário ao das normas contabilísticas comerciais, apenas restringindo a margem de apreciação ou o leque de opções deixados por estas normas. Contudo, há também casos em que as normas fiscais dispõem de forma contrária ao direito comercial. Em qualquer dos casos, estas normas contabilísticas fiscais devem considerar-se como derogatórias da norma geral de remissão»<sup>30</sup>.

Outrossim, embora reconhecendo alguma controvérsia nas diferentes formas de conceber as relações entre a contabilidade e a fiscalidade, reflete-se, sempre que possível, a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade na prossecução da determinação do lucro tributável, salvo nas correções – positivas ou negativas – enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.

Mais recentemente, com as alterações introduzidas ao CIRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adoção das NIC e interpretações conexas, nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)<sup>31</sup>, o legislador reafirma a perfilhação do modelo de dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade, nos seguintes termos:

«Considerando que a estrutura atual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos, procedendo-se apenas às alterações necessárias à adaptação do Código do IRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre»<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Cfr. AGUIAR (2003, p. 44).

<sup>31</sup> O SNC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, sendo objeto de uma análise mais aprofundada no Capítulo IV.

<sup>32</sup> Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

## **Capítulo II**

### **Os esforços de harmonização contabilística**



## II – Os esforços de harmonização contabilística

### 1 – A necessidade de harmonização contabilística

A implementação de normativos contabilísticos a nível doméstico remonta ao século XIX e as diferenças encontradas nos diversos normativos contabilísticos nacionais podem facilmente ser explicadas pelo facto de os mesmos estarem alicerçados numa variedade de circunstâncias sociais, económicas e legais que se traduzem em distintos modelos de sistemas normativos, fiscais ou de mercados de capitais.

Nessa medida, assiste-se ao debate em torno da harmonização dos normativos contabilísticos nacionais desde o início do século XX, sendo que a ideia de convergência destes normativos a nível internacional assumiu particular relevância desde finais da década de 50, no contexto da integração económica e da intensificação dos fluxos de capitais do pós-II Grande Guerra Mundial, e foi claramente intensificada, a partir das décadas de 60 e 70, mercê dos movimentos de globalização e do desenvolvimento dos mercados de capitais. De facto, enquanto os mercados internacionais de capital assumiram uma maior importância como fonte de financiamento, deparámo-nos com as dificuldades de comparabilidade, a nível internacional, da informação financeira que constitui um elemento essencial na tomada de decisões de investimento nos mercados de capitais cada vez mais globais.

De acordo com CRAVO [et al.], a atual inexistência de normas contabilísticas harmonizadas traduz-se em pelo menos dois tipos de problemas para as entidades cotadas, ou que operem, em vários mercados<sup>33</sup>:

«O primeiro problema está diretamente relacionado com cada uma das entidades que operam ou têm valores cotados em vários países e tem a ver com os importantes custos que cada uma dessas entidades tem de suportar para reconverter a informação financeira em conformidade com as normas vigentes em cada um dos países onde operem.

O segundo problema tem uma amplitude mais vasta e respeita à credibilidade da informação financeira no mundo global. De facto, a apresentação de informação financeira em conformidade com normas contabilísticas diversas conduz inevitavelmente à divulgação de informação dissemelhante (...). Este facto é gerador de confusão nos mercados e contribui para a descredibilização da informação contabilística como um todo».

---

<sup>33</sup> Cfr. CRAVO [et al.] (2009, p. 19).

Por outro lado, segundo TAS e ZANDEN, as vantagens decorrentes da harmonização ou unificação dos normativos contabilísticos são múltiplas<sup>34</sup>:

*«(1) They lead to improved comparability and understandability by a wider audience, which leads to a lower required cost of capital. (2) They lead to cost-savings with multinational companies as there is less need for compiling information on the basis of different accounting systems in different countries. (3) The education of accountants is easier, and accounting professionals, both in the industry and the accountancy practice, can move around more easily from country to country».*

Assim, ainda que permaneçam algumas reservas relacionadas com a individualidade de cada Estado, designadamente no que respeita a questões de soberania nacional, é indiscutível que a harmonização contabilística a nível global é considerada imperativa pela maioria das entidades envolvidas no debate e muitos têm sido os impulsos nessa direção.

De seguida, passaremos a descrever alguns dos principais esforços nesse sentido que têm vindo a ser desenvolvidos desde a segunda metade do século XX e cujo contributo se refletiu de forma mais significativa nos normativos contabilísticos atuais.

---

<sup>34</sup> Cfr. TAS e ZANDEN (2009, p. 2).

## 2 – Os esforços de harmonização contabilística a nível mundial/internacional

Não obstante o claro reconhecimento da necessidade de convergência contabilística a nível global, o processo não tem sido célere nem isento de dificuldades e, apesar dos recentes progressos, ainda está longe de terminar. Embora sejam inúmeras as entidades envolvidas neste processo – desde associações de profissionais ligados à contabilidade a entidades reguladoras dos mercados de capitais –, é de destacar o papel preponderante desempenhado por duas organizações: o *International Accounting Standards Board* (IASB) – um organismo internacional independente que se dedica à emissão de NIC e sobre o qual nos debruçaremos mais demoradamente de seguida – e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB)<sup>35</sup> – entidade responsável pela normalização contabilística nos EUA.

O Acordo de Norwalk<sup>36</sup>, assinado em outubro de 2002, definiu o ponto de partida para o trabalho que estes dois organismos vêm desenvolvendo em conjunto com o intuito de melhorar os princípios contabilísticos geralmente aceites dos EUA (*US Generally Accepted Accounting Principles* - US GAAP) e as NIC emitidas pelo IASB, bem como eliminar as suas divergências. Neste Acordo, o IASB e o FASB assumiram o compromisso de desenvolver normativos contabilísticos compatíveis e de elevada qualidade que pudessem ser usados no relato financeiro doméstico e transfronteiras. A estratégia definida passava por envidar esforços no sentido de alcançar a compatibilidade das normas existentes e coordenar programas de trabalho futuros para assegurar a manutenção dessa compatibilidade.

Em fevereiro de 2006, ambos os organismos emitiram um Memorando de Entendimento (*Memorandum of Understanding*<sup>37</sup> - MoU), reafirmando os seus objetivos comuns e esboçando um programa de trabalho no sentido da convergência até 2008. Em setembro de 2008 (e, mais tarde, em junho de 2010), este documento foi atualizado, relatando

---

<sup>35</sup> Desde 1973, este organismo encontra-se incumbido do estabelecimento das normas de contabilidade financeira que orientam a preparação das demonstrações financeiras das entidades privadas, sendo estas normas reconhecidas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

<sup>36</sup> Este documento pode ser consultado no site do FASB na Internet, através do seguinte endereço: [http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pagename=FASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage&cid=1218220086560](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1218220086560) [Consultado em 29 de julho de 2013] (versão em inglês).

<sup>37</sup> O teor deste memorando de entendimento (e das respetivas atualizações) pode ser consultado no site do FASB na Internet, através dos seguintes endereços [Consultados em 29 de julho de 2013] (versões em inglês):

[http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pagename=FASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage&cid=1176156245558](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176156245558)

[http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pagename=FASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage&cid=1175801856967](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1175801856967)

[http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pagename=FASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage&cid=1176156953931](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176156953931)

os progressos realizados desde 2006 e definindo prioridades de convergência para 2011. Desde então, os seus esforços foram intensificados no sentido de completar os principais projetos conjuntos definidos no MoU e periodicamente foram publicados relatórios de progresso<sup>38</sup>, dando igualmente conta de alguns ajustamentos que, entretanto, se mostraram necessários para assegurar o cumprimento dos objetivos previamente definidos.

De salientar que, pese embora a prioridade estratégica a longo prazo do IASB e do FASB continue a ser o estabelecimento de um referencial normativo global comum, ambos os organismos sempre reconheceram a importância de eliminar a exigência de reconciliação das demonstrações financeiras para os US GAAP, que constituía um dos principais entraves para as sociedades estrangeiras cotadas nos EUA que utilizassem as NIC do IASB<sup>39</sup>. Um enorme avanço neste plano, ainda que inesperado, ocorreu em 2007, quando a *Securities and Exchange Commission* (SEC) – entidade reguladora dos mercados de capitais nos EUA – decidiu aceitar a aplicação das NIC emanadas pelo IASB por parte de sociedades estrangeiras cotadas em bolsa<sup>40</sup> e dar início à discussão sobre a aplicação das mesmas normas pelas sociedades domésticas<sup>41</sup>. Em novembro de 2008, a SEC apresentou uma proposta aberta a discussão pública<sup>42</sup>, aventando a possibilidade de adoção das NIC do IASB pelas empresas domésticas a partir de 2014 e prevendo que as sociedades que preenchessem determinados critérios pudessem optar por preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com essas normas para anos económicos que terminassem após 15 de dezembro de 2009.

Mais recentemente, em fevereiro de 2010, na sequência dos vários contributos recebidos com referência à sua proposta, a SEC emitiu uma declaração que expõe a sua

---

<sup>38</sup> O IASB e o FASB publicaram três relatórios de progresso em abril, junho e novembro de 2010. No último relatório de progresso, publicado em abril de 2011, o IASB e o FASB identificaram os projetos conjuntos prioritários e acordaram a extensão do calendário de trabalho para além de junho de 2011. Em abril de 2012, publicaram uma nota de atualização conjunta sobre a matéria de convergência contabilística, na qual lamentam os atrasos na conclusão de alguns dos projetos, mas reconhecem a sua inevitabilidade a fim de garantir que os resultados obtidos sejam operacionais e conducentes à melhoria efetiva do relato financeiro.

<sup>39</sup> Com efeito, no início da década de 90, iniciou-se a discussão sobre o reconhecimento mútuo dos normativos contabilísticos dos EUA e da Europa, sendo que os primeiros insistiram na sua recusa em aceitar num plano de igualdade a informação financeira baseada noutros normativos contabilísticos, mantendo a exigência de reconciliação das demonstrações financeiras para os US GAAP.

<sup>40</sup> Cfr. SEC, *Acceptance From Foreign Private Issuers Of Financial Statements Prepared In Accordance With International Financial Reporting Standards Without Reconciliation To US GAAP*, RIN 3235-AJ90, Federal Register, Vol. 73, No. 3, Friday, 4 Jan. 2008, também disponível para consulta na Internet em: <http://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf> [Consultado em 29 de julho de 2013].

<sup>41</sup> Em 7 de agosto de 2007, a SEC publicou o documento “*Concept Release On Allowing U.S. Issuers To Prepare Financial Statements In Accordance With International Financial Reporting Standards*” com o intuito de auscultar a opinião pública sobre esta possibilidade. Disponível para consulta na Internet em: <http://www.sec.gov/rules/concept/2007/33-8831.pdf> [Consultado em 29 de julho de 2013].

<sup>42</sup> Cfr. “*Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared In Accordance With International Financial Reporting Standards by U.S. Issuers*”, disponível para consulta na Internet em: <http://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf> [Consultado em 29 de julho de 2013].

posição corrente acerca de normativos contabilísticos globais, deixando clara a sua convicção de que os investidores norte-americanos beneficiariam de um normativo contabilístico de elevada qualidade globalmente aceite<sup>43</sup>. Nessa conformidade, apesar de reconhecer que o referencial contabilístico do IASB é aquele que se encontra melhor posicionado para cumprir essa função no mercado dos EUA, a SEC continua a incentivar a convergência entre os US GAAP e aquele normativo e apresenta uma série de preocupações a ter em consideração no decurso do processo de avaliação das NIC do IASB e da forma como as mesmas poderão ser incorporadas no sistema de relato financeiro das sociedades norte-americanas.

## **2.1 – International Accounting Standards Board (IASB)**

### **2.1.1 – Génese e estrutura**

Os Congressos Mundiais de Contabilidade, cuja primeira edição ocorreu em 1904, começaram por ser patrocinados por diversas organizações de contabilidade de âmbito nacional, mas são atualmente dinamizados pelo *International Federation of Accountants* (IFAC)<sup>44</sup>, demonstrando que a necessidade que estes profissionais sempre sentiram de partilhar e discutir as suas diferentes visões e experiências já vem de longa data.

No 10.º Congresso Mundial de Contabilidade, que teve lugar, em 1972, na cidade de Sydney, na Austrália, foi sugerida a formação de um comité de normalização internacional, o que veio a acontecer, em 29 de junho de 1973, em Londres, com a fundação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), em resultado do acordo entre os órgãos reguladores da contabilidade de Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e EUA. Desde então, vários outros países, provenientes de todas as partes do mundo<sup>45</sup>, se associaram a este organismo, que assumiu como fim principal a formulação e publicação, de forma independente, de normas de contabilidade internacionais que gozassem de aceitação a nível mundial, com vista à resolução das dificuldades derivadas da existência

---

<sup>43</sup> Cfr. “*Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*”, disponível para consulta na Internet em: [www. http://www.sec.gov/rules/other/2010/33-9109.pdf](http://www.sec.gov/rules/other/2010/33-9109.pdf) [Consultado em 29 de julho de 2013].

<sup>44</sup> Esta organização, sediada em Nova Iorque, congrega 157 membros e associados em 123 países e jurisdições, entre associações de contabilidade nacionais e outros grupos com interesse nas questões contabilísticas.

<sup>45</sup> Efetivamente, foram aderindo ao IASC não só associações profissionais de países da Europa, tais como Itália, Dinamarca, Suécia e Noruega, mas também outras sediadas em países como Nigéria, África do Sul, Zimbabué, China, Singapura, Hong Kong, Malásia, Coreia, Índia, Sri Lanka, Paquistão, Jordânia e Nova Zelândia. Assim, em 2000, o IASC agregava mais de 150 associações profissionais de contabilidade de mais de 110 países e possuía o apoio da *International Federation of Accountants* (IFAC).

de vários normativos contabilísticos nacionais, que se mostravam prejudiciais à internacionalização e competitividade das empresas.

Em 1974, foi publicado o primeiro projeto de norma e foi ainda aprovada a primeira norma – a IAS 1 relativa à “Apresentação das demonstrações financeiras” (*Presentation of financial statements*) –, o que representou o início de um percurso extremamente profícuo. No período que decorreu desde a sua constituição até 2000, a atividade do IASC centrou-se na publicação de normas, denominadas de *International Accounting Standards* (IAS) e respetivas interpretações (*Standing Interpretation Committee Interpretations*, comumente designadas pela sigla SIC), estas últimas emitidas pelo *Standing Interpretations Committee*, um comité técnico criado, em 1997, com o encargo de dar resposta a dúvidas de interpretação das IAS.

Em 1 de abril de 2001, fruto de um processo de reflexão interna que deu origem a profundas alterações na estrutura do IASC, foi criado o *International Accounting Standards Board* (IASB), que assumiu as responsabilidades técnicas na nova estrutura, das quais se destaca o desenvolvimento e publicação de normas que são, a partir de então, denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS)<sup>46</sup>. Note-se que esta alteração de denominação não produziu qualquer efeito nas IAS, que deverão coexistir com as IFRS, permanecendo em vigor até que sejam revogadas<sup>47</sup>. Neste campo, o IASB decidiu rever, aperfeiçoar, emendar, retirar ou substituir as IAS e SIC então existentes, tendo em vista eliminar opções, incorporar (quando possível) as SIC nas IAS e simplificar as normas com vista a uma aplicação mais fácil.

Foram, também, criados dois órgãos de apoio ao IASB: o *Standards Advisory Council* (SAC), com a finalidade de definir as prioridades e a necessidade de novas normas consideradas relevantes; e o *International Financial Reporting Interpretations Committee* com o propósito de preparar Interpretações das IFRS (*International Financial Reporting Standards Interpretations*, comumente designadas pela sigla IFRIC). O IASB reporta as suas atividades ao *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS

---

<sup>46</sup> Segundo RODRIGUES (2005, p. 22) esta alteração de denominação envolve uma mudança de fundo: «enquanto a denominação IAS abrange apenas a Contabilidade, a denominação IFRS passa a abranger o Relato Financeiro. (...) pretende-se enfatizar a importância do relato financeiro e não meramente o tratamento de aspetos contabilísticos».

<sup>47</sup> Assim, na presente dissertação é utilizada indistintamente a designação NIC quando nos referimos às *International Accounting Standards* (IAS) ou às *International Financial Reporting Standards* (IFRS), exceto quando a distinção se mostre indispensável, até porque, em regra, o legislador não distingue entre as duas tipologias.

*Foundation*)<sup>48</sup>, corporação sem fins lucrativos, sediada nos EUA e incumbida da sua supervisão e financiamento, bem como da nomeação dos seus membros.

O IASB é atualmente constituído por 15 membros independentes a tempo inteiro – nomeados pelas suas competência profissional e experiência prática, tendo em vista “agregar” a melhor combinação possível de conhecimento técnico, diversidade de negócios internacionais e experiência de mercados – e o seu processo de trabalho passa pela emissão de Documentos de Debate (*Discussion Papers*) e Projetos de Normas (*Exposure Drafts*) sobre cada temática principal, sujeitando-os a debate antes da efetiva produção de uma IFRS<sup>49</sup>.

### 2.1.2 – Breve caracterização das normas internacionais de contabilidade

Pese embora seja intenção do IASB desenvolver normas de contabilidade que relatem os fenómenos económicos independentemente de qualquer sistema legal, é indiscutível que as suas normas evidenciam uma óbvia influência da perspetiva anglo-saxónica, em particular do sistema legal anglo-saxónico. Desde logo, destaque-se que na origem da iniciativa de criação do IASC estiveram associações de profissionais de contabilidade do Canadá, do Reino Unido, da Irlanda e dos EUA, países com tradição no desenvolvimento de normativos contabilísticos baseados nas “boas práticas” e, como tal, conceptualmente assentes em princípios gerais.

Esta abordagem tendencialmente pragmática é igualmente patente nas NIC e traduziu-se na produção de normas dirigidas a temáticas específicas, à semelhança do que acontece no Reino Unido e nos EUA. Nesse contexto, as NIC são normas extensas e abrangem não só as regras propriamente ditas, mas também a sua explicação e orientações para a sua implementação, o que representa uma abordagem diversa daquela que se encontra no direito positivo da Europa continental, no qual as leis e os regulamentos são criados no âmbito de um sistema integrado e as explicações e orientações não são incluídas no texto da norma.

Cada IAS ou IFRS apresenta a mesma estrutura organizativa em relação ao correspondente tópico ou assunto. Assim, a norma inclui uma primeira parte destinada a

---

<sup>48</sup> Designada de *International Accounting Standards Committee Foundation (IASC Foundation)* anteriormente a 1 de julho de 2010, a *IFRS Foundation* conta atualmente com 22 *trustees*, selecionados não só com base nas suas competência técnica e experiência profissional, mas também na sua origem geográfica de encontro aos limites que se encontram definidos no seu ato constitutivo: um máximo de seis da América do Norte, seis da Europa, seis da região de Ásia/Oceânia, um de África, um da América do Sul e dois do resto do mundo.

<sup>49</sup> De forma semelhante, o *International Financial Reporting Interpretations Committee* emite Projetos de Interpretações (*Draft Interpretations*) sujeitos a debate antes da emissão de cada IFRIC e reúne publicamente com o IASB, sendo os registos dessas reuniões públicos. Já no que respeita ao SAC, este tem apenas um papel de aconselhamento e, tal como a *IFRS Foundation*, não pode intervir no conteúdo das IFRS e das IFRIC.

definições, passando de seguida a discutir os requisitos de reconhecimento e desreconhecimento, bem como os respetivos critérios de mensuração (caso o elemento seja reconhecido) e, por último, os requisitos de divulgação nas notas, cuja importância na interpretação da informação financeira é cada vez mais significativa, de tal forma que, nos últimos anos, estes requisitos têm sido consideravelmente expandidos.

Curiosamente, não obstante as diferenças anteriormente descritas, um estudo conduzido pela *Fédération des Experts-comptables Européens* (FEE) que se debruçou sobre as estruturas contabilísticas explícitas e implícitas<sup>50</sup> permitiu concluir que, embora os países da Europa Continental tenham uma estrutura mais implícita com os mesmos elementos na sua legislação, essa estrutura não é dissimilar das estruturas explícitas encontradas noutros países.

Concomitantemente, sublinhe-se que, em consonância com a perspetiva britânica, as normas produzidas pelo IASB assentavam, numa fase inicial, em princípios gerais, mas deixavam alguma margem de manobra para desvio a estes princípios, atenta a superior finalidade de apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho<sup>51</sup>. Todavia, em 2003, a perspetiva mais restritiva dos EUA – mercê de uma maior preocupação com as questões de certeza e segurança jurídicas<sup>52</sup> – prevaleceu e optou-se por determinar que a prossecução do objetivo de uma imagem verdadeira e apropriada não permitisse ultrapassar os limites definidos nas normas.

Mais recentemente é perceptível uma evolução na estrutura das normas emanadas pelo IASB no sentido de incluir no texto da norma apenas princípios gerais e de restringir a parte relativa às explicações e orientações, pelo que se tem vindo a limitar a extensão das normas. Porém, não obstante as vantagens obtidas em termos de consistência interna e de redução da complexidade das normas, abre-se a possibilidade para que as empresas, nas mesmas circunstâncias, apliquem uma norma de forma diferente, o que implica que os utilizadores da informação financeira e as entidades reguladoras necessitam de estar preparados para aceitar interpretações significativamente diferentes da mesma norma.

Apesar da perspetiva generalizada ser a de distanciamento do modelo dos EUA – baseado nos US GAAP –, no que respeita à complexidade e detalhe das regras, a criação de

---

<sup>50</sup> Cfr. FEE, *Comparative Study on conceptual Accounting Frameworks in Europe*, May 1997, Avenue d'Auderghem, 22-28/8, B-1040 Brussels, Cit. por TAS e ZANDEN (2009, p. 11).

<sup>51</sup> Esta imagem verdadeira e apropriada é de resto igualmente um objetivo consagrado na Quarta Diretiva comunitária (Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978), tendo posteriormente sido transposto para a legislação nacional de cada Estado-membro, como aliás teremos oportunidade de descrever mais adiante.

<sup>52</sup> Esta preocupação com a certeza e a segurança jurídicas levou a que tendencialmente nos EUA as normas fossem mais detalhadas e permitissem um menor número de opções.



normas baseadas em princípios gerais aceites pelos membros constituintes do IASB dependerá certamente de um processo de profunda discussão e persuasão.

### 2.1.3 – A Estrutura conceptual

Esta produção de normas tendo em vista o tratamento de temáticas específicas originou, ao longo dos anos, algumas dificuldades de consistência na aplicação de princípios, tanto entre as diferentes normas, como dentro de cada uma delas. Numa tentativa de solucionar este problema, em julho de 1989, o IASC publicou a “Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras” (*Framework for the preparation and presentation of financial statements*)<sup>53 54</sup>.

No prefácio deste documento, o IASC assumiu o seu compromisso no estreitamento das diferenças existentes nos diversos normativos contabilísticos nacionais «ao procurar harmonizar as regulamentações, as normas contabilísticas e os procedimentos relacionados com a preparação e a apresentação das demonstrações financeiras», mais admitindo que esta estrutura conceptual foi desenvolvida de modo a ser aplicável a um leque de modelos contabilísticos e conceitos de capital e de manutenção de capital. Simultaneamente, reconhece que «os governos, em particular, podem especificar requisitos diferentes ou adicionais para os seus próprios propósitos. Estes requisitos não devem, porém, afetar as demonstrações financeiras publicadas em benefício de outros utentes a menos que elas também venham ao encontro das necessidades desses outros utentes», o que nos parece ser uma clara recusa da posição de subordinação da contabilidade à fiscalidade.

A Estrutura conceptual vem assim estabelecer os conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para os utentes externos<sup>55</sup> e determina que, em

---

<sup>53</sup> Cfr. ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (OROC), Estrutura conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, tradução a partir do texto aprovado em língua inglesa disponível no Manual do Revisor Oficial de Contas (edição em suporte CD-ROM).

<sup>54</sup> A própria Estrutura conceptual constitui mais um exemplo da forte influência anglo-saxónica na medida em que resulta de uma transcrição das estruturas conceptuais dos EUA e do Reino Unido.

<sup>55</sup> Nesse sentido, o propósito da Estrutura conceptual é o de: a) ajudar o Conselho do IASC no desenvolvimento de futuras Normas Internacionais de Contabilidade e na revisão das Normas Internacionais de Contabilidade existentes; b) ajudar o Conselho do IASC na promoção da harmonização de regulamentos, normas contabilísticas e procedimentos relacionados com a apresentação de demonstrações financeiras ao proporcionar uma base para redução do número de tratamentos contabilísticos alternativos permitidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade; c) ajudar as organizações nacionais de estabelecimento de normas no desenvolvimento de normas nacionais; d) ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma Norma Internacional de Contabilidade; e) ajudar os auditores na formação de opinião quanto a se as demonstrações financeiras se conformam ou não com as Normas Internacionais de Contabilidade; f) ajudar os utentes das demonstrações

caso de conflito entre esta e uma qualquer norma internacional de contabilidade, os requisitos da segunda prevalecem em relação à primeira, se bem que o IASC manifeste a sua intenção de rever as normas existentes e desenvolver as normas futuras tendo como ponto de orientação a própria Estrutura conceptual, antecipando assim uma diminuição de situações de conflito.

Acresce que este documento define o objetivo das demonstrações financeiras como sendo o de «proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira de uma empresa que seja útil a um leque vasto de utentes na tomada de decisões económicas»<sup>56</sup> e estabelece os pressupostos subjacentes à elaboração das demonstrações financeiras, a saber: o regime de acréscimo<sup>57</sup> e a empresa em continuidade<sup>58</sup>, assim como as características qualitativas que as referidas demonstrações devem possuir<sup>59</sup>.

Mais, a Estrutura conceptual articula as definições dos elementos integrantes das demonstrações financeiras e os respetivos critérios de reconhecimento e desreconhecimento, enumerando, ainda, como bases de mensuração possíveis no reconhecimento desses elementos: o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (ou de liquidação) e o valor presente (ou atual)<sup>60</sup>. Por fim, a Estrutura conceptual conclui com os conceitos de capital – conceito financeiro de capital ou conceito físico de capital – e os conceitos de manutenção de capital derivados dos primeiros, na medida em que a opção por um destes conceitos deve refletir as preocupações dos utentes das demonstrações financeiras e indicar o objetivo a ser atingido na determinação do lucro.

De acordo com o IASC, a seleção das bases de valorimetria e do conceito de manutenção de capital determinará o modelo contabilístico a usar na preparação das

---

financeiras na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade; e g) proporcionar, aos que estão interessados no trabalho do IASC, informação acerca da sua abordagem à formulação de Normas Internacionais de Contabilidade (cfr. Introdução da Estrutura conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras).

<sup>56</sup> Cfr. § 12 da Estrutura conceptual.

<sup>57</sup> Sob este regime contabilístico, os efeitos das operações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem, sendo reconhecidos contabilisticamente nos períodos com os quais se relacionem, independentemente dos fluxos financeiros (pagamentos ou recebimentos) que lhes estão associados (cfr. § 22 da Estrutura conceptual). De notar que este mesmo princípio se encontra previsto na Quarta Diretiva comunitária.

<sup>58</sup> As demonstrações financeiras são preparadas no pressuposto de que uma empresa é uma empresa em continuidade e de que continuará no futuro previsível, não havendo intenção de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações. Caso este pressuposto não se verificasse, as demonstrações financeiras poderiam ter que ser elaboradas num regime diferente, o qual deve ser divulgado (cfr. § 23 da Estrutura conceptual). Contudo, não é apresentada orientação para esta situação.

<sup>59</sup> Estas características qualitativas são quatro: a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade – e constituem os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes (cfr. § 24 da Estrutura conceptual).

<sup>60</sup> O próprio IASC reconhece no § 101 da Estrutura conceptual que a base de valorimetria mais geralmente adotada pelas empresas ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico, ainda que combinado com outras bases de valorimetria utilizadas para situações muito específicas.

demonstrações financeiras e, dado que se pretende que a Estrutura conceptual seja aplicável a uma escala de modelos contabilísticos, não se pretendia prescrever um modelo em particular.

De referir que, além de o documento prever a revisão periódica da Estrutura conceptual – que, após diversas alterações, é atualmente designada de “Estrutura conceptual de relato financeiro 2010” (*conceptual framework for financial reporting 2010*)<sup>61</sup> –, um dos projetos comuns com o FASB em curso prossegue o desenvolvimento de uma estrutura conceptual aprimorada e convergente, que permita, no futuro, produzir normas mais consistentes e baseadas em princípios.

### **2.1.4 – O contributo do IASB na harmonização contabilística internacional**

Embora não sendo juridicamente vinculativas, as NIC do IASB foram tendo grande aceitação por parte de diversas empresas de grande dimensão e multinacionais por todo mundo. Mais, tornaram-se, mesmo, uma forte influência no processo de normalização contabilística de vários países. Com efeito, em 1995, o então IASC e a *International Organization of Securities Commissions (IOSCO)*<sup>62</sup> celebraram um acordo, no qual o primeiro se comprometeu a rever as suas normas, procedendo não só à redução das diversas opções previstas nas mesmas, mas também à alteração de algumas delas, tendo em vista a criação de um corpo normalizador coerente que incentivasse a comparabilidade e que, mediante aval da segunda, pudesse ser utilizado na preparação e divulgação da informação financeira prestada por sociedades cotadas em bolsas estrangeiras.

A aprovação, em dezembro de 1998, da IAS 39 relativa a “Instrumentos Financeiros” (*Financial Instruments*) – entretanto substituída pela IFRS 9 – representou o culminar deste processo de formulação do grupo básico de normas e, em maio de 2000, a IOSCO recomendou aos seus membros a aceitação de demonstrações financeiras elaboradas em consonância com trinta normas do ex-IASC, sendo que o reconhecimento da sua qualidade motivou que as mesmas fossem dotadas de força coerciva.

---

<sup>61</sup> Na sequência das referidas atualizações, nesta versão de 2010, o objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais passa a ser proporcionar informação útil a investidores, financiadores e outros credores, atuais e potenciais, para a tomada de decisões sobre a afetação de recursos à entidade, as quais envolvem a compra, a venda ou a detenção de instrumentos de capital e de dívida, bem como a concessão ou liquidação de empréstimos e outras formas de crédito. Mais, sublinha-se que, embora outras partes (que não as acima referidas) possam achar úteis as demonstrações financeiras de finalidades gerais, nunca serão os principais destinatários dessa informação (cfr. § OB2 e § OB10 do Capítulo 1 da Estrutura conceptual de Relato Financeiro 2010).

<sup>62</sup> A IOSCO (Organização Internacional de Comissões de Mercado de Valores Mobiliários) foi oficialmente criada em 1983 e tornou-se o principal fórum internacional para as autoridades reguladoras dos mercados de valores e futuros, contando atualmente com mais de 130 membros de 80 países.

Frise-se, ainda, que o IASB arroga como um dos seus principais objetivos o trabalho desenvolvido ativamente com as Comissões de Normalização Contabilística dos vários países com vista à convergência da normalização contabilística. De tal modo que, através de anúncio público, o IASB destacou a elevada importância do dia 1 de janeiro de 2005, data que marca a adoção formal das NIC pela UE. Esta decisão da UE foi, aliás, crucial para promover o interesse e a aceitação das NIC por todo o mundo. Em dezembro de 2007 estas normas eram exigidas ou aceites em mais de 100 países<sup>63</sup>.

Inequivocamente, «o IASB é atualmente o principal organismo privado emissor de normas internacionais de contabilidade, sendo a preponderância da sua atuação globalmente reconhecida»<sup>64</sup> e as NIC emitidas pelo IASB estão numa posição privilegiada em termos de aceitação, pelo que a sua ascendência sobre os diversos normativos contabilísticos nacionais assume uma particular relevância.

---

<sup>63</sup> Na senda da adoção das NIC na UE, diversos países terceiros vieram exigir ou permitir o uso das NIC do IASB, estimando-se que, em 2012, cerca de três quartos dos países do G20 exigiam a sua utilização. Além disso, outros países – entre os quais a China – decidiram alterar os normativos contabilísticos nacionais no sentido de convergência com as NIC.

<sup>64</sup> Cfr. GUERREIRO (2006, p. 9).

### **Capítulo III**

#### **O processo de harmonização contabilística ao nível da União Europeia**

### **III – O processo de harmonização contabilística ao nível da União Europeia**

#### **1 – Notas preliminares**

As preocupações com a harmonização contabilística no seio da UE, inseridas na prossecução do objetivo de um mercado comum, datam de finais da década de 1960, sendo que o processo de uniformização decorreu essencialmente por via legislativa, através da emissão de diversos regulamentos e diretivas. Assim, passaremos de seguida em revista os documentos mais determinantes, nomeadamente as quatro diretivas contabilísticas e o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, relativo à aplicação das NIC, bem como todos os regulamentos que ulteriormente procederam à sua alteração e/ou atualizaram as NIC e interpretações conexas adotadas pela UE.

Concomitantemente, não deixaremos de analisar algumas comunicações da Comissão Europeia incidentes sobre matérias contabilísticas, porquanto nos permitem aferir das dificuldades, limitações, motivações, objetivos e expectativas que caracterizaram este longo percurso ao encontro da harmonização contabilística na UE, que resultou na aprovação e publicação do referido Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

As atuais tendências da harmonização contabilística a nível europeu encontram-se refletidas nas mais recentes diretivas da UE em matéria contabilística – nomeadamente a Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março, e a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho (nova diretiva contabilística europeia) – e são objeto de estudo na parte final do presente capítulo.

## 2 – As diretivas contabilísticas comunitárias

Numa primeira fase, o processo de harmonização contabilística assentou quase exclusivamente na emissão de diretivas, donde se conclui que este processo assumiu uma natureza eminentemente jurídica, de tal modo que estas normas contabilísticas foram inclusive inseridas no âmbito do Direito de Sociedades no ordenamento jurídico comunitário. Com efeito, desde finais da década de 70, foram emitidas diversas diretivas comunitárias respeitantes a matérias contabilísticas com vista a alcançar uma informação financeira harmonizada entre os EM. Os alicerces desta uniformização contabilística encontram-se, assim, consagrados em quatro diretivas contabilísticas conexas, com base jurídica no artigo 54.º do Tratado de Roma (correspondente ao artigo 50.º do Tratado sobre o Funcionamento da UE<sup>65</sup>), a seguir enumeradas:

- a) Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978 (Quarta Diretiva), relativa às contas anuais (leia-se individuais) de certas formas de sociedades, que estabelece os requisitos em matéria de elaboração das contas anuais das sociedades e o objetivo de “imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados”<sup>66</sup> (que, de resto, foi reafirmado nas demais diretivas);
- b) Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983 (Sétima Diretiva), relativa às contas consolidadas, que estabelece os requisitos em matéria de elaboração das contas consolidadas das sociedades, designadamente a exigência de que as empresas-mãe elaborem, para além das suas contas individuais, contas consolidadas, bem como um relatório anual consolidado que apresente a situação financeira do grupo como se tratasse de uma única entidade;
- c) Diretiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de dezembro de 1986, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras, que trata de questões específicas a essas instituições<sup>67</sup>;

---

<sup>65</sup> O Tratado sobre o Funcionamento da UE (TFUE) resulta da renomeação do Tratado que estabelece a Comunidade Europeia (TCE, Roma; 1957), no âmbito da reforma promovida pelo Tratado de Lisboa (2007).

<sup>66</sup> Este objetivo – partilhado também pelo IASB, como tivemos oportunidade de verificar – foi enfatizado de tal forma que, tendo consagração no n.º 3 do artigo 2.º desta diretiva, foi estabelecida, por um lado, a obrigação de prestação de informações complementares quando a mera aplicação da diretiva não fosse suficiente para alcançar tal objetivo (cfr. n.º 4) e ficou prevista, por outro, a possibilidade de derrogação excepcional das disposições da diretiva caso a sua aplicação colocasse em causa a prossecução do mesmo (cfr. n.º 5).

<sup>67</sup> Sendo uma diretiva sectorial, contém derrogações às Quarta e Sétima Diretivas na medida em que são necessárias para tomar em linha de conta as características específicas do setor.

- d) Diretiva 91/674/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1991, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros, que estabelece os requisitos específicos relevantes para elaboração das contas dessas entidades<sup>68</sup>.

Estas diretivas constituíram, assim, os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico e foram transpostas para o direito interno português através dos Decretos-Leis n.º 410/89, de 21 de novembro, n.º 238/91, de 2 de julho, n.º 36/92, de 28 de março, e n.º 147/94, de 25 de maio, respetivamente.

Nesta fase, a UE optou por utilizar o mecanismo das diretivas em razão, não só da falta de acordo claro entre os EM quanto ao caminho a seguir, mas também da necessidade de estabelecer compromissos políticos que permitissem o consenso necessário à sua aprovação. Daqui resulta que as diretivas contabilísticas comunitárias se caracterizam por uma elevada flexibilidade, na medida em que compreendem um vasto leque de opções que os EM podem exercer, no uso das suas competências reservadas, na transposição de cada uma das diretivas para o respetivo ordenamento interno<sup>69</sup>.

Por conseguinte, embora tenha sido promovida esta harmonização contabilística “de jure”, com resultados positivos no sentido da uniformização das práticas contabilísticas dos EM da UE, a harmonização contabilística “de facto” ficou muito aquém das expectativas. De facto, a escolha, por parte dos EM, de opções de natureza diversa entre as contempladas nas diretivas, bem como as distintas interpretações que foram dadas às disposições contabilísticas contidas nas mesmas, dificultaram a concretização do objetivo de comparabilidade da informação financeira<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Idem.

<sup>69</sup> A própria Comissão Europeia concedeu em relação à Quarta Diretiva que: «Em conformidade com a sua base jurídica, esta diretiva não pretende atingir uma completa normalização das normas contabilísticas. Pretende sim a comparabilidade e equivalência das informações financeiras. Consequentemente, a diretiva prevê um vasto número de opções a utilizar pelos Estados-membros ou pelas empresas, que possibilitam tratamentos contabilísticos diferentes» (COMISSÃO EUROPEIA, 1995, p. 3).

<sup>70</sup> A este respeito, GUERREIRO (2006, p. 10) partilha da opinião de que «apesar de nesta primeira fase ter ocorrido um aumento da harmonização formal na União Europeia, principalmente dos requisitos de divulgação, o efeito das diretivas foi bastante inferior ao esperado».



### 3 – Reflexões da UE sobre a sua estratégia de harmonização contabilística

#### 3.1 – “Nova Estratégia Contabilística”

Em 14 de novembro de 1995, a Comissão Europeia publicou a Comunicação COM(1995)508 (final), intitulada “Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional” (*Accounting harmonisation: a new strategy vis-a-vis international harmonisation*), na qual, embora reconhecendo o papel fundamental das diretivas contabilísticas na melhoria da qualidade geral das normas contabilísticas e da informação financeira, se aponta a urgência de abordar todo um conjunto de problemas, aos quais as mesmas não dão resposta.

No conjunto dos problemas apontados, a Comissão destacou as empresas europeias com vocação internacional, cujas contas elaboradas de acordo com a respetiva legislação nacional, baseada nas diretivas contabilísticas, não se adequavam às exigências dos mercados internacionais de capitais, vendo-se, assim, obrigadas a elaborar um segundo conjunto de contas para esse efeito, assumindo os custos de contexto associados a essa necessidade e correndo o risco de que a divulgação de dados diferentes em função do contexto se tornasse uma fonte de confusão para os destinatários da informação financeira.

Por outro lado, a Comissão referiu a desatualização das diretivas comunitárias face aos desenvolvimentos em matéria contabilística entretanto ocorridos, aliada à diversidade de opções permitidas pelas diretivas e às diferentes interpretações dadas pelos diversos EM que já referimos, como tendo consequências nefastas para a pretendida comparabilidade das contas, mas, acima de tudo, como elementos impeditivos da existência de uma posição comum sobre as questões contabilísticas, resultando no enfraquecimento do papel da UE no debate sobre a harmonização internacional.

Em face dos problemas apontados, foram examinadas e debatidas com os EM diversas soluções possíveis (cfr. ponto 4), que, contudo, foram consideradas de difícil concretização<sup>71</sup>,

---

<sup>71</sup> Uma das soluções consistia na exclusão das empresas de grande dimensão cotadas em bolsa do âmbito de aplicação das diretivas, permitindo-lhes observar outras regras. Porém, esta solução levantaria inúmeras questões relativamente não só ao âmbito da exclusão, mas também às regras que as empresas excluídas estariam autorizadas a aplicar, implicando, ainda, um moroso processo de alteração das diretivas numa direção oposta à do pretendido percurso de homogeneização das normas contabilísticas. Outra solução consistia na tentativa de obtenção de um acordo com os EUA sobre o reconhecimento mútuo das contas, mas a parte norte-americana demonstrou escasso interesse na iniciativa, uma vez que as contas elaboradas pelas empresas americanas nos termos das normas US GAAP já eram efetivamente reconhecidas em todos os EM, ao contrário das diretivas que não fornecem um conjunto de normas suficientemente pormenorizadas para preencherem as exigências norte-americanas. Uma outra solução passava pela atualização das diretivas contabilísticas de modo a incluírem

pelo que a abordagem, por fim, recomendada resulta, nas palavras da Comissão (cfr. ponto 5.1), de «especial atenção ao respeito dos princípios da subsidiariedade e proporcionalidade, tal como consagrados no Tratado de Maastricht» e da intenção de preservar o grau necessário de segurança jurídica e garantir a observância da legislação comunitária, pretendendo evitar-se, na medida do possível, nova legislação ou alterações da legislação já existente ao nível da UE, mas admitindo-se a necessidade de «um enquadramento mais flexível, que possa responder rapidamente aos atuais e futuros desenvolvimentos».

Nessa medida, a abordagem proposta passa pela participação da UE no debate sobre a harmonização internacional em curso ao nível do então IASC<sup>72</sup>, agindo com vista a garantir a conformidade entre as IAS (que elegem o investidor bolsista como destinatário principal da informação financeira) e as diretivas comunitárias em matéria contabilística (que pretendem assegurar a proteção de associados e credores), bem como a manutenção dessa conformidade no que respeita às IAS a definir no futuro. Acresce que a Comissão admite que esta intervenção será ainda mais eficaz com a promoção de uma cooperação mais estreita entre os EM, que permita adotar posições comuns sobre questões contabilísticas nacionais e internacionais, bem como aumentar a coerência na aplicação das normas acordadas.

### **3.2 – Comunicação COM(2000) 359, de 13 de junho de 2000**

Em junho de 2000, a Comissão Europeia apresentou ao Conselho e ao Parlamento Europeu a Comunicação COM(2000) 359, designada de “Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas” (*EU Financial Reporting Strategy: the way forward*), na senda das conclusões do Conselho Europeu de Lisboa<sup>73</sup> que, em março de 2000, haviam sublinhado a importância fulcral de um mercado financeiro único para a prossecução dos objetivos centrais da UE e estabelecido como meta prioritária o reforço da comparabilidade das informações financeiras a prestar pelas empresas.

---

soluções técnicas para as várias questões contabilísticas que não haviam sido objeto de abordagem. Esta solução foi abandonada em virtude de se anteciparem sérias dificuldades na negociação do processo de revisão das diretivas, o qual, aliás, exigiria um investimento de tempo e de recursos de grande envergadura. Uma última solução envolvia a criação de um organismo europeu de fixação de normas contabilísticas. Todavia, a maioria dos EM manifestou reticências quanto a esta solução, atentos os recursos temporais e financeiros que a mesma exigiria e considerando já existir um organismo internacional – o IASC – cujas normas contabilísticas eram objeto de reconhecimento nos mercados de capitais internacionais.

<sup>72</sup> Substituído em 2001 pelo IASB, como descrevemos aliás no Capítulo anterior.

<sup>73</sup> Cfr. pontos 20 e 21 das Conclusões da Presidência no Conselho Europeu de Lisboa (23 e 24 de março de 2000).

Neste documento, a Comissão reafirma diversos problemas já identificados em comunicações anteriores<sup>74</sup> e, neste contexto, assume que o objetivo de desenvolvimento de um mercado único de capitais só poderá ser alcançado através do empreendimento de uma reforma que crie um conjunto único de normas no que concerne às informações financeiras a prestar pelas empresas e assegure, desse modo, o elevado nível de comparabilidade das informações financeiras pretendido, pelo que propôs ao Conselho e ao Parlamento Europeu que todas as sociedades cotadas na UE elaborassem as suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as IAS, o mais tardar, a partir de 2005<sup>75</sup>.

No entanto, não obstante considere que as normas IAS são aquelas que melhor permitem a concretização da sua estratégia, a Comissão reconhece que a responsabilidade pela imposição dos requisitos em matéria de relato financeiro das sociedades cotadas na UE não pode ser delegada a um organismo externo e privado (o então IASC e atual IASB), sendo, portanto, fundamental integrar estas normas no quadro legislativo da UE relativo à informação financeira para garantir a salvaguarda da segurança jurídica dos utilizadores destas normas na UE. Nesse sentido, a fim de permitir a devida monitorização por parte das autoridades públicas, foi proposta a instituição de um sistema comunitário de aprovação – consubstanciado numa estrutura incluindo um nível político e um outro técnico<sup>76</sup>, este sujeito a um controlo instituído pelo nível político com base nos mecanismos institucionais adequados da UE previstos ao abrigo das regras consagradas em matéria de comitologia<sup>77</sup> –, responsável pelo acompanhamento da integração das normas IAS na UE e pela confirmação de que estas normas representam uma base adequada para as informações financeiras a prestar pelas sociedades cotadas na UE.

Este sistema comunitário de aprovação deveria centrar a sua atenção na aprovação das normas IAS a adotar pela UE, envolvendo esse processo, fundamentalmente, a verificação da conformidade das normas IAS (tanto as já existentes como as novas) com as diretivas

---

<sup>74</sup> Designadamente, os já referidos no ponto anterior a propósito da Comunicação COM(1995) 508 (final).

<sup>75</sup> Esta preferência pelas normas do referencial IAS, que já tinha sido manifestada pela Comissão na sua Estratégia Contabilística definida em 1995, deve-se ao reconhecimento de que estas constituem um conjunto de normas exaustivo e conceptualmente sólido para a apresentação de informações financeiras, com reconhecimento à escala internacional e particular orientação para as necessidades dos investidores.

<sup>76</sup> A nível técnico, a Comissão previa não só a designação de um grupo de peritos nesta matéria, mas também a possibilidade de criação de grupos *ad hoc* especializados para abordar questões particularmente complexas ou para examinar normas suscetíveis de impacto significativo em certas questões prudenciais e no domínio da supervisão, nomeadamente, no que respeita à banca, outras instituições financeiras e empresas de seguros (cfr. ponto 22 da Comunicação).

<sup>77</sup> O termo “comitologia” designa o modo como a Comissão Europeia exerce as competências de execução que lhe são conferidas pelo legislador da UE. Para o efeito, a Comissão Europeia conta com o apoio de comités constituídos por representantes dos EM (“comités de comitologia”), que discutem os projetos de medidas de execução que lhes são apresentados pelos serviços da Comissão Europeia.

contabilísticas comunitárias e, bem assim, da sua adequação para a apresentação de informações financeiras pelas sociedades cotadas na UE. Concomitantemente, embora não se pretendesse que este sistema tivesse como funções a reformulação ou substituição de normas IAS ou a reavaliação das respetivas interpretações, ele assentaria sobre expectativas de um diálogo contínuo com o IASC (atual IASB) que, por um lado, conduzisse aos ajustamentos necessários, tanto ao nível das normas IAS como, eventualmente, das próprias diretivas contabilísticas comunitárias, e, por outro lado, identificasse a possível necessidade de orientações específicas a fim de garantir uma aplicação comum e coerente das normas<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> O funcionamento eficaz do sistema de aprovação tinha como pressuposto a coordenação com os diversos organismos nacionais de normalização e com as autoridades de supervisão dos mercados de valores mobiliários ao nível da aplicação prática das normas IAS no quadro da UE, sendo que esta coordenação da posição dos diferentes EM poderia contribuir para o reforço da posição da UE no âmbito do então IASC.

#### **4 – O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho**

Uma vez reconhecida a incapacidade de as normas em matéria de apresentação de informação, então em vigor na UE<sup>79</sup>, garantirem um nível de transparência e de comparabilidade necessário para a criação de um mercado de capitais eficiente<sup>80</sup> e sublinhada a importância de as sociedades da UE que participam nos mercados financeiros adotarem normas cuja aceitação e aplicabilidade tivesse alcance mundial, o passo seguinte da estratégia comunitária consistiu na aprovação, em julho de 2002, pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho, de um regulamento que impôs os mínimos em matéria de adoção das IAS e IFRS elaboradas pelo IASB.

Pese embora o processo de harmonização contabilística no seio da UE se tenha pautado pela introdução de diretivas no seu ordenamento jurídico, que constituiu um mecanismo dotado de um elevado grau de flexibilidade, desta feita a UE optou por utilizar um regulamento por considerar que, dada a sua aplicação direta e uniforme em todos os EM, constituía o instrumento jurídico mais eficiente para garantir a utilização das mesmas normas contabilísticas no âmbito de toda a UE até 2005, conforme determinado na reunião do Conselho Europeu de Lisboa ocorrida em março de 2000.

Por conseguinte, o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, pretendeu promover a realização do mercado interno, em geral, e do mercado interno de serviços financeiros, em particular, através de um processo de harmonização da informação financeira, consubstanciado na adoção e utilização das NIC<sup>81</sup> na UE, que assegurasse um elevado grau de transparência e comparabilidade na informação financeira prestada pelas empresas.

---

<sup>79</sup> A este respeito, o regulamento aponta as diretivas contabilísticas conexas baseadas no TCE, que já foram identificadas no presente capítulo e cuja transposição para o direito interno permitiu definir as normas de referência do relato financeiro ao nível das contas individuais e consolidadas para sociedades de natureza diversa (cfr. Considerando 3).

<sup>80</sup> A este propósito, o regulamento refere o reforço da liberdade de circulação dos capitais no quadro do mercado interno, como contributo para assegurar a competitividade dos mercados de capitais da UE, sem esquecer a proteção dos investidores e a manutenção da confiança nos mercados financeiros (cfr. Considerando 4).

<sup>81</sup> Para efeitos deste regulamento e conforme o seu artigo 2.º, entende-se que a designação «normas internacionais de contabilidade» abrange as *International Accounting Standards* (IAS), as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e interpretações conexas (SIC-IFRIC), bem como as alterações subsequentes a essas normas e interpretações conexas e as futuras normas e interpretações conexas emitidas ou adotadas pelo IASB. Por convenção, ao longo desta dissertação temos vindo (e continuaremos) a utilizar aquela designação com idêntico sentido e alcance.

Este regulamento introduziu a obrigação de as sociedades<sup>82</sup> com valores mobiliários cotados num mercado regulamentado de qualquer Estado-membro elaborarem as suas contas consolidadas em conformidade com as NIC, para exercícios iniciados em ou após 1 de janeiro de 2005 (cfr. artigo 4.º), atribuindo-se a cada Estado-membro a opção de alargar o âmbito de aplicação destas normas a outras situações, nomeadamente às contas anuais individuais de sociedades cotadas num mercado regulamentado de qualquer Estado-membro e às contas consolidadas e/ou contas anuais individuais das restantes sociedades (cfr. artigo 5.º).

Apesar de o ano de 2005 ser o horizonte temporal pretendido pela UE para o início da aplicação das NIC, o artigo 9.º deste regulamento previa a possibilidade de diferir este prazo até 2007, no caso de empresas que tivessem à cotação num mercado regulamentado de qualquer Estado-membro apenas títulos de dívida e sociedades cotadas em simultâneo num mercado regulamentado em qualquer país terceiro, que, à data de publicação do regulamento, aplicavam outro conjunto de normas internacionalmente aceites. Já no que respeita à opção concedida aos EM no sentido de alargar o âmbito de aplicação das NIC a outras situações, o regulamento não faz qualquer referência de carácter temporal, deixando a cada Estado-membro a decisão do momento da sua implementação.

#### **4.1 – O mecanismo de endosso das normas internacionais de contabilidade**

O mecanismo de endosso (*endorsement*) a que as normas emitidas pelo IASB se encontram sujeitas, como condição para a sua aplicação na UE, decorre do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, estando previsto que as NIC só podem ser adotadas, por decisão da Comissão, se estiverem em conformidade com o já referido princípio da imagem verdadeira e apropriada consagrado nas Quarta e Sétima Diretivas<sup>83</sup>, corresponderem ao interesse público europeu e satisfizerem os critérios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade requeridos das informações financeiras necessárias para a tomada de decisões económicas e a apreciação da eficácia da gestão, sendo, igualmente, exigida a sua publicação, sob a forma de regulamento, em todas as línguas oficiais da UE.

---

<sup>82</sup> A definição de sociedades que consta do segundo parágrafo do artigo 48.º do TCE (atual artigo 54.º do TFUE) abarca «as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas coletivas de direito público ou privado, com exceção das que não prossigam fins lucrativos», tendo-se refletido no âmbito das diretivas contabilísticas conexas já referidas.

<sup>83</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 2.º da Diretiva 78/660/CEE e n.º 3 do artigo 16.º da Diretiva 83/349/CEE. Contudo, embora a conformidade de uma norma com o princípio da imagem verdadeira e apropriada seja apreciada à luz destas duas diretivas, não se exige uma estrita conformidade com cada uma das disposições das mesmas.

Curiosamente, este regulamento adota os procedimentos de comitologia, o que significa que a adoção das NIC é da responsabilidade da Comissão Europeia, deixando de caber ao Parlamento Europeu e ao Conselho, pelo que estamos perante um mecanismo mais célere na medida em que a rejeição de uma proposta da Comissão exige uma maioria qualificada, sem a qual fica determinada a aceitação da mesma.

Neste processo, a Comissão conta com o apoio técnico não vinculativo de um Comité Técnico Contabilístico (*European Financial Reporting Advisory Committee* - EFRAG), no qual se encontram representados peritos das áreas da contabilidade, das finanças e dos negócios, sendo que apenas poderá endossar uma norma após consulta do Comité de Regulamentação Contabilística<sup>84</sup> (*Accounting Regulatory Committee* - ARC), constituído por representantes dos EM. Mais, a interação da Comissão com este último comité envolve o reporte periódico da primeira sobre os trabalhos em curso nesta matéria<sup>85</sup> e é vista como uma forma de facilitar a troca de opiniões e permitir aos EM que coordenem as suas posições.

De destacar que é essencial distinguir entre as NIC emitidas pelo IASB e as NIC adotadas pela UE na medida em que estas últimas poderão excluir alguns dos requisitos previstos nas primeiras, normalmente em resultado de pressões oriundas das mais diversas entidades (governos, agências de supervisão ou instituições como o Banco Central Europeu e o Parlamento Europeu, entre outros), atentas as consequências económicas e financeiras da inclusão dos mesmos. Esta preocupação com os efeitos económicos e financeiros da adoção das NIC atingiu tal nível que, atualmente, todas as decisões de endosso estão sujeitas a um estudo de impacto, donde resulta que este procedimento de adoção/endosso se tornou ainda mais moroso e cria um hiato entre as empresas que aplicam as NIC logo que publicadas pelo IASB e aquelas empresas que aplicam as NIC adotadas pela UE e que, como tal, têm de aguardar que esta as aprove.

Nesse contexto, além das dificuldades de comparação entre as sociedades com valores mobiliários cotados num mercado regulamentado de qualquer Estado-membro e as sociedades que aplicam diretamente as NIC tal como emanadas pelo IASB, os críticos deste processo argumentam que poderá estar a ser criada uma variante europeia das NIC, colocando em causa o objetivo da normalização a uma escala global.

---

<sup>84</sup> Criado ao abrigo do artigo 6.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

<sup>85</sup> De acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, «a Comissão deverá informar periodicamente o Comité de Regulamentação Contabilística sobre os projetos em curso, os documentos de debate, as sínteses relativas a questões pontuais e os projetos sobre riscos elaborados pelo IASB, bem como sobre o trabalho técnico posteriormente desenvolvido pelo Comité Técnico Contabilístico» (cfr. Considerando 14).

Por outro lado, seria difícil de aceitar que o normativo contabilístico da UE fosse da exclusiva responsabilidade de um organismo privado como o IASB, pelo que TAS e ZANDEN<sup>86</sup> sustentam que este normativo deverá resultar de um procedimento de controlo democrático, sendo apenas de questionar a forma como o mesmo é desenvolvido. Assim, sugerem que se ganharia em eficácia e eficiência na opção pela aprovação do próprio mecanismo em si, combinado com a avaliação frequente do processo de elaboração de normas do IASB<sup>87</sup>, em vez da avaliação e subsequente endosso de cada norma individualmente considerada. Outra alternativa apresentada pelos mesmos autores<sup>88</sup> passaria pela transferência da responsabilidade pela regulamentação das normas contabilísticas ao nível das contas consolidadas das sociedades com valores mobiliários cotados para a esfera das entidades reguladoras dos mercados de capitais, o que obrigaria, todavia, à introdução de uma cláusula de exclusão para as obrigações previstas na Sétima Diretiva para as sociedades que preparam contas consolidadas, sob pena de estas sociedades se verem confrontadas com a obrigação de possuir dois conjuntos de contas consolidadas distintos: um elaborado de acordo com as diretivas contabilísticas comunitárias e outro baseado nas NIC.

---

<sup>86</sup> Cfr. TAS e ZANDEN (2009, p. 10).

<sup>87</sup> Esta sugestão baseia-se na forma como a SEC prevê aceitar a eventual aplicação das IAS/IFRS nos EUA: através de uma rigorosa monitorização do processo de emissão das normas pelo IASB, ao invés do endosso norma a norma.

<sup>88</sup> Cfr. TAS e ZANDEN (2009, p. 10).



## **5 – Evolução do processo de adoção das NIC após o Regulamento (CE) n.º 1606/2002**

No seguimento da estratégia definida, entre 1996 e 2000, foram levados a efeito vários estudos para avaliar a compatibilidade das diretivas contabilísticas comunitárias com as NIC<sup>89</sup> e, embora houvesse expectativas de encontrar alguns conflitos, na medida em que se tratam de normas completamente diferentes e baseadas em princípios distintos, concluiu-se que, de um modo geral, não havia divergências assinaláveis, em virtude de se encontrar sempre alguma opção das diretivas contabilísticas que gerava um tratamento semelhante ao preconizado por alguma das opções das IAS<sup>90</sup>.

Não obstante os estudos terem concluído pela existência de compatibilidade entre as diretivas contabilísticas e as NIC, quando considerada a UE como um todo, prevê-se que o mesmo exame ao nível de cada Estado-membro conduziria ao reconhecimento de incompatibilidades entre as normas internas resultantes de opções tomadas aquando da transposição das diretivas comunitárias e as NIC. Assim, no âmbito do já descrito mecanismo de endosso e na sequência dos procedimentos previstos no Regulamento (CE) n.º 1606/2002, foi aprovado o Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro, que veio adotar as NIC vigentes em 14 de setembro de 2002 (com exceção das IAS 32 e IAS 39, bem como das SIC 5, SIC 16 e SIC 17), procedendo, desta forma, à integração das mesmas no ordenamento jurídico da UE<sup>91</sup>.

Posteriormente, foram aprovados vários outros regulamentos que vieram introduzir no Regulamento (CE) n.º 1725/2003 alterações que incluíram quer a inserção de outras normas no referencial, quer a alteração das NIC já adotadas pela UE. Neste conjunto de regulamentos destaca-se o Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro, que, além de substituir o Regulamento (CE) n.º 1725/2003, procedeu à consolidação dos textos de todas as normas e interpretações aprovadas até 15 de outubro de 2008 (com uma pequena exceção quanto à IAS 39), visto que «as diversas normas internacionais foram adotadas no âmbito de

---

<sup>89</sup> Estes estudos encontram-se disponíveis para consulta na Internet em (versões em inglês): [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/documents/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/documents/index_en.htm) [Consultado em 29 de julho de 2013].

<sup>90</sup> As IAS que remetem para o conceito de “justo valor” (*fair value*), designadamente as IAS 39, IAS 40 e IAS 41, constituíram, nesta altura, uma exceção a esta compatibilidade, porquanto este conceito não se encontrava previsto no acervo da UE. Contudo, a Diretiva 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de setembro, veio alterar as Diretivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras, ao permitir que determinados ativos e passivos financeiros fossem contabilizados pelo justo valor, tal como previsto no referencial IAS.

<sup>91</sup> As NIC adotadas através do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro, encontram-se elencadas no Anexo A.

diferentes regulamentos, o que cria insegurança jurídica e dificulta a correta aplicação das normas internacionais de contabilidade na Comunidade. A fim de simplificar a legislação comunitária relativa às normas de contabilidade, é conveniente, por razões de clareza e transparência, incorporar num único texto as normas atualmente constantes do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 e respetivos atos modificativos»<sup>92</sup>.

Todavia, constata-se, atualmente, que esta pretensão de simplificação da legislação comunitária relativa às normas de contabilidade da Comissão foi gorada, na medida em que os constantes desenvolvimentos em matéria contabilística e a existência de um trabalho contínuo do IASB, em diálogo permanente com a UE, resultaram, entretanto, na aprovação de outros tantos regulamentos<sup>93</sup>, que procederam a alterações no Regulamento (CE) n.º 1126/2008.

Por outro lado, em novembro de 2003, a Comissão Europeia publicou um documento denominado “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como da Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, e ainda da Sétima Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, relativa às contas consolidadas”, clarificando uma série de questões suscitadas na sequência do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

Uma das questões abordadas prendeu-se com os procedimentos a seguir com referência às “NIC ainda não adotadas e NIC rejeitadas pela UE”. A este respeito, esclareceu, desde logo, que caso uma norma não seja adotada, não é necessária ou, em certas circunstâncias, não é permitida a sua aplicação por uma empresa que elabore as suas contas em conformidade com o referido regulamento, acrescentando que, se uma norma rejeitada ou ainda não adotada for coerente com as condições estabelecidas no § 22 da IAS 1<sup>94</sup> (ainda que não seja coerente com as normas adotadas pela UE), poderá ser utilizada como orientação, a qual deverá ser objeto de divulgação clara. Já quando uma norma rejeitada entrar em conflito

---

<sup>92</sup> Cfr. Considerandos 3 e 4 do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro.

<sup>93</sup> Estes regulamentos encontram-se elencados no Anexo B.2. Por seu turno, o Anexo B.1 elenca os atos modificativos do Regulamento (CE) n.º 1725/2003.

<sup>94</sup> De acordo com o § 22 da NIC 1, «Na falta de uma Norma Internacional de Contabilidade específica e de uma interpretação do Standing Interpretations Committee, a gerência usará ponderação no desenvolvimento de uma política contabilística que proporcione a informação mais útil aos utentes das demonstrações financeiras da empresa. Ao fazer tal ponderação, a gerência considerará: (a) as exigências e orientação das Normas Internacionais de Contabilidade que tratem de assuntos similares e relacionados; (b) as definições, critérios de reconhecimento e de mensuração de ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura conceptual do IASC; e (c) tomadas de posição de outros órgãos normalizadores e práticas do setor aceites até ao ponto, e somente até ao ponto, em que estas sejam consistentes com as alíneas a) e b) deste parágrafo».

com uma norma adotada pela UE, a primeira não pode ser aplicada e a segunda deve continuar a ser aplicada plenamente.

Outro aspeto relevante respeita ao enquadramento a dar à Estrutura conceptual do IASB – já descrita no capítulo anterior – porquanto, embora esta não constitua por si uma NIC ou uma interpretação e, como tal, não esteja sujeita a adoção para efeitos de integração no Direito da UE, é um elemento crucial no estabelecimento dos conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras e, por conseguinte, proporciona uma base para efeitos de resolução de questões contabilísticas. Nessa medida, a Comissão reconhece que a “Estrutura conceptual” adquire particular relevância quando não exista qualquer norma ou interpretação que se aplique especificamente a uma rubrica das demonstrações financeiras, sendo que, nessas situações, o referencial do IASB prevê a consideração das definições, dos critérios de reconhecimento e dos conceitos de mensuração nela previstos, tendo em vista a produção de informação relevante e fiável<sup>95</sup>.

Destes esclarecimentos prestados pela Comissão Europeia resulta que disposições não sujeitas ao mecanismo de endosso (caso não só das normas ainda não aprovadas, mas também da Estrutura conceptual ou apêndices e orientações emitidos relativamente às normas), bem como disposições rejeitadas pelo referido mecanismo poderão mesmo assim ser aplicadas na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras no âmbito do referencial contabilístico adotado pelo Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

---

<sup>95</sup> À semelhança do enquadramento preconizado para a “Estrutura conceptual”, a Comissão Europeia também sugere que a aplicação de qualquer NIC ou interpretação seja realizada tendo em conta igualmente quaisquer apêndices à norma que não façam parte da NIC (tais como as Bases para Conclusões) e qualquer orientação de implementação emitida relativamente à NIC.

## **6 – As diretivas mais recentes em matéria contabilística**

### **6.1 – A Diretiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho**

Em conformidade com o compromisso assumido pela UE de desenvolver esforços no sentido de manter a coerência entre as diretivas contabilísticas comunitárias e a evolução das NIC<sup>96</sup>, a Comissão Europeia apresentou, em 24 de setembro de 2002, uma proposta de alterações às Diretivas 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, as quais vieram a ser concretizadas com a publicação da Diretiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho.

Com efeito, estas alterações assumem especial relevância na medida em que as contas anuais e consolidadas das empresas abrangidas pelas Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE (Quarta e Sétima Diretivas, respetivamente) e que não sejam elaboradas em conformidade com o regulamento NIC<sup>97</sup> continuarão a basear-se nestas diretivas enquanto fonte primária dos requisitos contabilísticos a respeitar ao nível da UE, pelo que a Diretiva 2003/51/CE defende a importância de «assegurar a igualdade das condições de concorrência entre as empresas comunitárias que aplicam as NIC e aquelas que não o fazem»<sup>98</sup>.

Comumente denominada de “Diretiva da Modernização Contabilística”, esta diretiva veio produzir uma mudança de fundo no normativo contabilístico da UE, que passou pela supressão das incoerências entre as diretivas contabilísticas da UE e as NIC (vigentes em maio de 2002), de modo a assegurar não só que as opções contabilísticas previstas a coberto daquelas NIC possam ser aplicadas pelas empresas da UE, cujo referencial principal na elaboração das suas contas se baseie nas diretivas contabilísticas, como também atualizar a estrutura de base destas diretivas contabilísticas para que as mesmas garantam um quadro de relato financeiro em sintonia com as práticas atuais e, em simultâneo, com flexibilidade suficiente para se adaptar à evolução que venha a ocorrer nas NIC.

Entre as principais alterações introduzidas por esta diretiva cabe referir a possibilidade dos EM exigirem outras demonstrações financeiras, além das previstas nas versões originárias

---

<sup>96</sup> Este fora um compromisso assumido pela Comissão Europeia, desde logo, na Comunicação COM(2000) 359, de 13 de junho de 2000, já mencionada neste capítulo.

<sup>97</sup> Denominação adotada pela Diretiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, para o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho (cfr. Considerando 3).

<sup>98</sup> Cfr. Considerando 5.

das Quarta e Sétima Diretivas, bem como a possibilidade de valorização de certos elementos do ativo imobilizado, que não os instrumentos financeiros, segundo o critério do justo valor, em consonância com a evolução registada a nível internacional, tal como expressa através das normas emitidas pelo IASB. Mais, tendo em vista o cumprimento do objetivo de comparabilidade da informação financeira, esta diretiva criou condições para a aproximação dos relatórios de auditoria aos padrões estabelecidos a nível internacional, através da definição de requisitos específicos em termos de formato e conteúdo.

### **6.2 – A Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março**

No seguimento das conclusões do Conselho Europeu de 8 e 9 de março de 2007, que identificaram a contabilidade como um dos domínios relevantes para a prossecução da redução dos encargos administrativos enquanto medida essencial para estimular a economia europeia, a Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março, altera as disposições da Quarta Diretiva no sentido de simplificar as contas das microentidades<sup>99</sup>.

Nesse sentido, dado o impacto reduzido ou nulo que as atividades das microentidades têm no comércio transfronteiriço ou no funcionamento do mercado interno e reconhecendo que as regras de prestação de informações financeiras representam uma carga administrativa desnecessariamente onerosa, esta Diretiva introduziu disposições que permitem aos EM isentar as microentidades de diversas obrigações<sup>100</sup> e autorizá-las a elaborar um balanço e uma demonstração de resultados sintéticos.

No entanto, dada a necessidade de assegurar aos utilizadores das contas proteção e informação adequadas, esta diretiva impede os EM não só de autorizar ou exigir a aplicação da mensuração pelo justo valor às microentidades que beneficiem das isenções nela previstas, mas também de aplicar as referidas isenções às sociedades de investimento, às sociedades

---

<sup>99</sup> De acordo com esta diretiva, as microentidades constituem um subgrupo de microempresas (definidas nos termos da Recomendação 2003/361/CE da Comissão) que não ultrapassem os limites de dois dos três seguintes critérios de dimensão: total do balanço de € 350.000; volume de negócios líquido de € 700.000; e número médio de empregados de 10 (cfr. n.º 1 do artigo 1.º-A). Contudo, considerando que o número de empresas a que se aplicam os critérios de dimensão fixados nesta diretiva difere bastante de um Estado-membro para outro, admite-se que os EM tenham em conta essa diferença aquando da correspondente aplicação a nível nacional (cfr. Considerando 6).

<sup>100</sup> Conforme expõe LÉRIAS (2012, p. 87), esta diretiva permite aos EM «isentar às microentidades (i) a apresentação autónoma no balanço de itens de acréscimos e diferimentos, (ii) o reconhecimento da periodização de outros gastos, desde que tal seja divulgado no anexo ou em rodapé no balanço, (iii) a elaboração de anexo, desde que certas informações estejam em rodapé no balanço, (iv) a elaboração de relatório de gestão, desde que certas informações sejam divulgadas no anexo ou em rodapé no balanço e (v) a publicação das contas, desde que depositadas pelo menos numa entidade oficial».

gestoras de participações sociais ou às sociedades cotadas (ou seja, cujos valores mobiliários sejam admitidos à negociação num mercado regulamentado).

### **6.3 – A Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho**

Comumente designada por “nova diretiva contabilística europeia”, a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, na sequência da proposta divulgada em 2011<sup>101</sup>, inscreve-se numa perspetiva concertada que integra a “Estratégia Europa 2020”<sup>102</sup> que «visa transformar a UE numa economia mais inteligente, sustentável e inclusiva», o “Ato para o Mercado Único”<sup>103</sup> que «visa simplificar a vida às PME, que representam mais de 99% das empresas europeias, e melhorar o acesso destas ao financiamento» e o “*Small Business Act*”<sup>104</sup> que «reconhece ser necessário ter em conta as necessidades específicas do grupo das PME e definir várias categorias dentro desse grupo», defendendo a abordagem «pensar primeiro em pequena escala» (*think small first*).

Nesse contexto, esta diretiva substitui as Quarta e Sétima Diretivas e apresenta-se como um complemento à diretiva referida no ponto anterior, visando facilitar os investimentos transfronteiriços e melhorar a comparabilidade à escala da UE e a confiança do público nas demonstrações financeiras e nos relatos através de divulgações específicas reforçadas e coerentes. Outrossim, resulta manifesta a preocupação de evitar encargos administrativos excessivos ou desproporcionados, nomeadamente através da harmonização dos requisitos aplicáveis a nível da UE e da adoção de um regime de divulgação limitada, para as pequenas empresas (incluindo microempresas).

Embora o objetivo das demonstrações financeiras se mantenha o de proporcionarem uma imagem verdadeira e apropriada dos elementos do ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados da empresa, em moldes análogos aos previstos nas anteriores

---

<sup>101</sup> COM(2011) 684/3.

<sup>102</sup> Cfr. Comunicação da Comissão “Europa 2020 - Estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo”, COM(2010) 2020.

<sup>103</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Ato para o Mercado Único - Doze alavancas para estimular o crescimento e reforçar a confiança mútua “Juntos para um novo crescimento”, COM(2011) 206.

<sup>104</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões - “Análise do *Small Business Act* para a Europa”, COM(2011) 78 final.

diretivas (cfr. n.ºs 3 e 4 do artigo 4.º), já nos princípios gerais de relato financeiro expressamente consagrados é de destacar a ênfase dada aos já conhecidos princípios da prudência e do custo histórico [cfr. alíneas c) e i) do n.º 1 do artigo 6.º, respetivamente], sendo permitida a base de mensuração alternativa pelo justo valor apenas em derrogação deste último princípio e sob reserva das condições estabelecidas no artigo 8.º.

Por outro lado, é introduzido um princípio geral de materialidade, que prevê a dispensa do cumprimento dos requisitos relativos ao reconhecimento, mensuração, apresentação, divulgação e consolidação nos casos em que o efeito de tal cumprimento for imaterial [cfr. alínea j) do n.º 1 do artigo 6.º]<sup>105</sup>, assim como é introduzida, enquanto princípio geral, a obrigação de apresentar na demonstração de resultados e no balanço a substância (realidade económica) de cada operação ou acordo e não apenas a sua forma jurídica [cfr. alínea h) do n.º 1 do artigo 6.º]<sup>106</sup>.

Apesar de diversas alterações que visam sobretudo a modernização e a simplificação das exigências das demonstrações financeiras, sem descurar, contudo, a proteção dos interesses dos seus utilizadores, resulta da revisão de uma proposta que «mantém princípios e terminologia das anteriores diretivas, não acompanhando, ou até colidindo, com as NIC e demarcando um modelo contabilístico europeu de pendor legal-formalista que parecia esbater-se com a adoção das NIC»<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Os EM podem limitar o âmbito desta dispensa às apresentações e divulgações (cfr. n.º 4 do art.º 6.º).

<sup>106</sup> Os EM podem dispensar certas empresas de tais requisitos (cfr. n.º 3 do art.º 6.º).

<sup>107</sup> Cfr. LÉRIAS (2012, pp. 88-89).

## **Capítulo IV**

### **Evolução dos normativos contabilísticos em Portugal**



## **IV – Evolução dos normativos contabilísticos em Portugal**

### **1 – O modelo de normalização contabilística anterior**

#### **1.1 – O Plano Oficial de Contabilidade**

O modelo de normalização contabilística português em vigor antes do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) foi instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que aprovou o primeiro POC português<sup>108</sup>, assente num modelo misto de âmbito nacional com uma orientação predominantemente jurídica e fiscal, em conformidade com a designada corrente europeia-continental, e caracterizado por uma forte influência francesa<sup>109</sup>, sendo, como tal, sistematizado com base no Direito Romano e concretizado sob a forma de um plano de contas, sem estrutura conceptual autónoma.

Posteriormente, a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, em 1986, obrigou ao ajustamento de diversos normativos nacionais aos normativos comunitários, inclusive em matérias contabilísticas, pelo que a necessidade de transposição da Quarta Diretiva (78/660/CEE), relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, para a ordem jurídica interna motivou a criação de um novo POC<sup>110</sup>, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, e objeto de diversos ajustamentos essencialmente decorrentes da transposição de normativos comunitários em matéria contabilística entretanto aprovados.

É o caso do Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, que transpôs para a ordem jurídica interna o tratamento contabilístico de consolidação de contas preconizado na Sétima Diretiva (83/349/CEE), aditando ao POC/89 os capítulos 13 (Normas de Consolidação de Contas) e 14 (Demonstrações Financeiras Consolidadas), e do Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de junho, que transpôs para a ordem jurídica interna as Diretivas 90/604/CEE e 90/605/CEE, do Conselho, ambas de 8 de novembro, que alteram as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, de 13 de junho, relativas respetivamente às contas anuais e às contas consolidadas, no que diz respeito ao seu campo de aplicação.

---

<sup>108</sup> Doravante designado POC/77.

<sup>109</sup> Cfr. GUERREIRO (2006, p. 12). De resto, CUNHA GUIMARÃES (2011, p. 20) refere, a propósito do anteprojeto de Plano Geral de Contabilidade, a opção pela adaptação do Plano Contabilístico Francês.

<sup>110</sup> Doravante designado POC/89.

Outras alterações ao POC/89, embora pouco significativas, foram as introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de fevereiro, e pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de abril<sup>111</sup>. Mais recentemente, o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, transpondo para a ordem jurídica interna a Diretiva 2003/51/CE, introduziu mais alterações no POC/89, consubstanciadas na revisão dos conceitos de “provisões” e do “princípio contabilístico da prudência”, assim como na inserção do novo conceito de “ajustamentos de valores do ativo”, alterando os capítulos 2, 4 a 12 e 14 do POC/89.

Curiosamente, o POC/89, logo na sua versão inicial, não só referia a existência de um movimento de harmonização contabilística mundial<sup>112</sup> – o qual aliás tivemos oportunidade de descrever no capítulo II da presente dissertação –, mas também admitia que o trabalho de revisão da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)<sup>113</sup> havia igualmente aproveitado «a oportunidade para introduzir modificações que a prática da aplicação recomendava, bem como para desenvolver conceitos, princípios e normas de aceitação geral, dedicando especial atenção às normas internacionais»<sup>114</sup>, atento o contexto de internacionalização dos mercados e os inerentes desenvolvimentos em matéria de informação financeira.

## 1.2 – As diretrizes contabilísticas

As diretrizes contabilísticas (DC), cuja origem remonta à década de 90, desempenharam um papel muito relevante no normativo contabilístico português, na medida em que, embora inicialmente apontadas como tendo uma função complementar e

---

<sup>111</sup> Enquanto o primeiro tornou obrigatória a adoção do sistema de inventário permanente e a elaboração da demonstração dos resultados por funções e definiu os elementos básicos a incluir na listagem do inventário físico das existências, o segundo centrou-se na clarificação da eficácia temporal daquele diploma e na explicitação dos critérios objetivos de dispensa da obrigação de adoção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração de resultados por funções em virtude de algumas dificuldades de interpretação na sua aplicação.

<sup>112</sup> Como evidencia o correspondente ponto 1.4, a seguir parcialmente transcrito: «... estão a ser desenvolvidos, no âmbito das organizações europeias dos profissionais de contabilidade e em ligação com as estruturas da CEE, vários trabalhos com vista a conseguir a harmonização contabilística mundial, objetivo máximo da *International Federation of Accountants* (IFAC). Para a sua consecução estão a fazer-se esforços no sentido de eliminar as divergências, não muito significativas, entre as normas contabilísticas contidas na 4ª Diretiva e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), órgão dependente da IFAC. Neste sentido, o próprio IASC se propõe limitar as opções de políticas contabilísticas contidas nas suas normas, de forma a facilitar a harmonização».

<sup>113</sup> O Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que aprovou o POC/77, criou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), organismo tecnicamente independente (ainda que funcionando, administrativa e financeiramente, no âmbito do Ministério das Finanças) ao qual compete assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional. As atribuições e o sistema de organização e funcionamento da CNC foram sucessivamente definidos pelos seguintes diplomas: Portaria n.º 819/80, de 13 de outubro, Portaria n.º 262/87, de 3 de abril, Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de setembro, Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho, e Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho.

<sup>114</sup> Cfr. ponto 1.5 do POC/89.

esclarecedora em relação às matérias tratadas no POC/89, acabaram por extravasar essa função e focar assuntos que, não aparecendo tratados nesse instrumento, adquiriram uma importância crescente<sup>115</sup>, revelando, em alguns casos, uma influência significativa das NIC<sup>116</sup>.

Neste âmbito, a Diretriz Contabilística n.º 18 – que teremos oportunidade de analisar com maior detalhe mais adiante – reveste-se de particular relevância no esclarecimento do papel das próprias DC. Com efeito, numa primeira versão, esta Diretriz Contabilística estabeleceu uma hierarquia que consagrava o POC/89 no topo, logo seguido das DC. Mais tarde, após ser objeto de revisão, definiu uma nova hierarquia na adoção dos princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA), subordinando a sua aplicação, num primeiro nível, ao POC/89 e às DC e respetivas interpretações técnicas, donde, desde logo, é de notar a inclusão das DC e das interpretações técnicas (que até aqui nem sequer eram objeto de qualquer menção) no mesmo nível hierárquico do POC/89.

No entanto, a validade das DC foi sendo questionada porquanto se tratava de instrumentos desprovidos da mesma força legal do POC/89 (aprovado por decreto-lei). Sensível a estas críticas, o legislador aproveitou o Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de setembro, que redefiniu as regras relativas à organização e funcionamento da CNC, para consagrar o carácter compulsório das DC, ainda que condicionado a homologação do Ministro das Finanças [cfr. artigo 2.º alínea c)].

### **1.3 – Algumas limitações**

As críticas apontadas ao referencial contabilístico do POC/89 foram várias. Desde logo, houve quem considerasse que este modelo se tornava insuficiente de tão generalista que pretendia ser<sup>117</sup> e pela rigidez que apresentava face à dinâmica da normalização contabilística internacional, nomeadamente a emitida pelo IASB, que congrega um elevado número de normas (IAS e IFRS) em permanente evolução<sup>118</sup>. Por outro lado, era patente a necessidade de

---

<sup>115</sup> Na opinião de RODRIGUES (2005, p. 25) «As DC incluem algumas Normas modernas, resultantes de adaptações das IAS, constituindo em alguns casos, documentos interessantes e ricos, do ponto de vista técnico».

<sup>116</sup> Com efeito, muitas DC evidenciam uma influência direta das NIC e, inclusive, as mais recentes apresentam-se estruturadas em conformidade com estas últimas. No mesmo sentido, v. CUNHA GUIMARÃES (2005, p. 7).

<sup>117</sup> A respeito das limitações do POC, SALDANHA SANCHES (2007a, p. 63) aponta o seu carácter lacónico, bem como o vazio doutrinal que lhe está associado.

<sup>118</sup> Na verdade, o desenvolvimento da anterior normalização contabilística nacional esteve praticamente limitado às atualizações determinadas pela necessidade de transposição para a ordem interna das alterações promovidas às diretivas contabilísticas da UE.

revisão técnica do POC/89, ao nível dos aspetos conceptuais, dos critérios valorimétricos e dos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas, entre outros.

Esta manifesta incapacidade para fazer face à complexidade das atuais exigências de relato financeiro levava muitas entidades (principalmente as de maior dimensão e aquelas que procuravam a internacionalização) a recorrer a outras normalizações contabilísticas, por via da figura da derrogação. Por outro lado, nas entidades de dimensão mais reduzida era frequente a designada “simplificação contabilística”, que segundo a CNC «consiste essencialmente no não acolhimento de algumas regras e procedimentos contabilísticos, na não preparação de algumas peças das demonstrações financeiras e na reduzida aplicação das Diretrizes Contabilísticas, ou seja, na adaptação da normalização contabilística à medida das necessidades, dos conhecimentos e das competências dessas entidades».<sup>119</sup>

---

<sup>119</sup> Cfr. CNC (2003, p. 16).

## 2 – Aproximação da normalização contabilística nacional às NIC

Ainda no âmbito da vigência do anterior ordenamento contabilístico em Portugal, é importante destacar alguns aspetos que, tendo sido introduzidos naquele referencial, traduzem uma aproximação daquele às NIC emanadas pelo IASB.

### 2.1 – A Diretriz Contabilística n.º 18

A Diretriz Contabilística n.º 18, originariamente publicada em 1997 sob o título “Objetivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”, além de esclarecer o papel das DC, estabeleceu que o uso dos PCGA deveria estar subordinado a uma hierarquia consagrando o POC/89 no topo, logo seguido das DC, e imputando às NIC emitidas pelo então IASC um caráter residual, no caso de matérias ainda não abrangidas pelos dois primeiros níveis<sup>120</sup>, pelo que, além da já referida influência das NIC nas DC, no entendimento de RODRIGUES, «as IAS já faziam parte, em larga medida, do referencial contabilístico português».<sup>121</sup>

Em 2005, esta Diretriz Contabilística foi objeto de revisão<sup>122</sup> em resultado da entrada em vigor de três normas com implicações na influência das NIC na normalização contabilística nacional, a saber: os Regulamentos (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, e n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro, na sequência dos quais foram adotadas na UE as NIC; e o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva 2003/51/CE, esclarecendo o âmbito de aplicação das NIC de acordo com o artigo 5.º do referido Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

A principal alteração introduzida nessa revisão prendeu-se com a definição de uma nova hierarquia na adoção dos PCGA, subordinando a sua aplicação, em primeiro lugar, ao POC/89 e às DC e respetivas interpretações técnicas, e, supletivamente, pela ordem indicada,

---

<sup>120</sup> Deste modo e em simultâneo, a CNC admitiu, de modo claro e objetivo, a relevância não só das DC como também das NIC no quadro normativo contabilístico nacional, estas últimas à semelhança do que já havia sido assumido no POC/89. Mais recentemente, a CNC (2003, pp. 14 e 15) reiterou o mesmo entendimento ao reconhecer, por um lado e a respeito das DC, «a sua função extensora e clarificadora do POC e, sobretudo, o seu papel indutor de um raciocínio conceptual das matérias contabilísticas, contrariando a abordagem anteriormente dominante (de raiz meramente escritural e privilegiando os aspetos formais e de codificação)» e, por outro lado, que muitas das DC «foram substancialmente inspiradas nas normas internacionais de contabilidade (IAS) emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC)».

<sup>121</sup> Cfr. RODRIGUES (2005, p. 25).

<sup>122</sup> Esta nova Diretriz Contabilística n.º 18, igualmente denominada de “Objetivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”, foi aprovada pelo Conselho Geral da CNC em 22 de junho de 2005 e publicada no Diário da República, II Série, n.º 184, de 23 de setembro de 2005.

às NIC adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 e às NIC<sup>123</sup> emitidas pelo IASB e respetivas interpretações. Os dois níveis inferiores desta nova versão resultam da desagregação do terceiro e último nível da diretriz contabilística originária, que reservava para as NIC um papel meramente residual. Tal desagregação pretendeu conferir destaque às NIC explicitamente adotadas no âmbito do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, remetendo para último plano as NIC não acolhidas na UE, mas sem deixar de admitir a respetiva utilização, não obstante a sua aplicação não ter sido validada pelo mecanismo de endosso previsto no artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 e já descrito no Capítulo III.

Do exposto resulta que, em matéria de PCGA, passaram a coexistir em Portugal dois referenciais: o das NIC, tal como definidas nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002; e o do normativo contabilístico nacional, aprovado no uso das competências dos órgãos normalizadores em Portugal.<sup>124</sup>

## **2.2 – O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro**

O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, com efeitos reportados a 1 de janeiro de 2005, transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva 2003/51/CE, que como vimos foi aprovada na sequência da estratégia delineada no Regulamento (CE) n.º 1606/2002 para assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as NIC adotadas nos termos deste regulamento. De salientar que o legislador optou pela transposição desta diretiva quanto aos mínimos por ela exigíveis, «pois estando então em curso a discussão da reforma do ordenamento contabilístico face às exigências e às faculdades induzidas pelo Regulamento (CE) 1606/2002 não faria grande sentido avançar com modificações estruturais nos diplomas reguladores (vd. POC), quando se poderia admitir que em prazo curto os mesmos pudessem, como veio a acontecer, sofrer relevantes modificações».<sup>125</sup>

O n.º 1 do artigo 11.º deste diploma legal definiu a obrigatoriedade da aplicação das referidas NIC, a partir do exercício iniciado em 2005, na elaboração das contas consolidadas das entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE, ficando dispensadas, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, da

---

<sup>123</sup> Neste segundo grupo, a CNC distinguiu entre as *International Accounting Standards* (IAS) e as *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Nesta dissertação, como já foi referido, é utilizada indiferenciadamente a designação NIC para ambas, exceto quando a distinção se mostre indispensável.

<sup>124</sup> Tal conclusão resulta do n.º 3 da Diretriz Contabilística n.º 18 (revista).

<sup>125</sup> Cfr. CRAVO [et al.] (2009, p. 41). De resto, a aprovação pela CNC, em janeiro de 2003, do “Projeto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística” fazia antever uma alteração estrutural a curto prazo.

elaboração dessas mesmas contas de acordo com o POC/89 e demais legislação nacional aplicável. Quanto às restantes entidades (não abrangidas pelo disposto no artigo 11.º, ou seja, sem valores mobiliários cotados em bolsa), o n.º 1 do artigo 12.º deste decreto-lei permitiu a opção pela elaboração das suas contas consolidadas em conformidade com aquelas NIC, a partir do mesmo exercício, desde que as suas demonstrações financeiras fossem objeto de certificação legal. O n.º 2 do artigo 12.º do diploma em apreço permitiu ainda que todas as entidades obrigadas a aplicar o POC/89, incluídas no âmbito da consolidação, quer fossem abrangidas pelo artigo 11.º quer exercessem a opção prevista no n.º 1 do mesmo artigo, optassem pela elaboração das suas contas individuais em conformidade com as mesmas NIC, caso as respetivas demonstrações financeiras fossem objeto de certificação legal.

Todavia, o artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 35/2005 manteve a exigência, para efeitos fiscais (nomeadamente de apuramento do lucro tributável), de as entidades que elaborassem as contas individuais em conformidade com as NIC manterem igualmente a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional e demais disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, atentos os eventuais impactos fiscais decorrentes da adoção das NIC em tais contas. Tratou-se de um mecanismo de salvaguarda da “neutralidade contabilístico-fiscal”, traduzida na exigência de manutenção de dupla contabilidade, com os custos de conformidade inerentes, e que, dessa forma, inviabilizou, na prática, uma aplicação mais abrangente das NIC.

Concomitantemente, o preâmbulo deste decreto-lei confirma o direito nacional, resultante da transposição das diretivas comunitárias, como fonte primária dos requisitos contabilísticos a respeitar nas contas individuais e consolidadas das sociedades não abrangidas pelas NIC, o que é congruente com os esclarecimentos prestados pela Comissão Europeia a respeito da interação entre o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 e as diretivas contabilísticas (ou, mais propriamente, a legislação nacional).<sup>126</sup> Adicionalmente, a Comissão Europeia refere que «uma sociedade aplica as NIC adotadas independentemente de quaisquer requisitos do direito nacional que com elas estejam em contradição, em conflito ou que lhes imponham restrições. Deste modo, os Estados-membros não podem limitar as opções expressamente previstas nas NIC»<sup>127</sup>, sem contudo esquecer que existem outras questões

---

<sup>126</sup> Efetivamente, a COMISSÃO EUROPEIA (2003a, p. 10) lembra que «As diretivas contabilísticas aplicam-se às sociedades com base na sua transposição para o direito nacional. Deste modo, não há qualquer interação direta entre uma diretiva e um regulamento, dado apenas um deles ser diretamente aplicável às sociedades. Por conseguinte, a questão prende-se com a interação entre o direito nacional e o Regulamento NIC».

<sup>127</sup> Cfr. COMISSÃO EUROPEIA (2003a, p. 11).

abordadas nas diretivas contabilísticas, cujo âmbito se encontra fora do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

Efetivamente, o Decreto-Lei n.º 35/2005 procedeu a alterações em diversos diplomas legais, sendo que algumas delas não se restringem ao âmbito de adoção das NIC.<sup>128</sup> De notar que as alterações ao POC/89 já referidas no ponto 1.1, ainda que não integrem o referido âmbito de aplicação das NIC, visaram a eliminação de certas divergências entre aquele referencial e estas últimas.

Por último, este decreto-lei atribuiu ao Banco de Portugal, ao Instituto de Seguros de Portugal e à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) a definição do âmbito subjetivo de aplicação das NIC relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão, que não estejam sujeitas ao Regulamento (CE) n.º 1606/2002 [cfr. artigo 13.º n.º 1].

### **2.3 – Outros normativos contabilísticos**

O anterior ordenamento contabilístico português não se esgotava no POC/89 e nas DC e respetivas interpretações técnicas emitidas pela CNC, abrangendo também as normas emitidas por quatro outras entidades normalizadoras, que atuam em setores distintos com características muito próprias.

Mais concretamente, o Banco de Portugal e o Instituto de Seguros de Portugal, enquanto entidades às quais foi atribuída a supervisão das instituições financeiras e das empresas seguradoras, respetivamente, foram igualmente incumbidos de funções no âmbito da normalização contabilística<sup>129</sup>. Também, a CMVM pode criar normas contabilísticas específicas para as entidades sujeitas a cotação na bolsa, ao abrigo do Código dos Valores Mobiliários, estando esta ação, todavia, condicionada à audição prévia da CNC<sup>130</sup>. Já a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) foi uma comissão de normalização especificamente constituída tendo em vista a regulamentação do

---

<sup>128</sup> A título de exemplo, cabe referir o artigo 4.º, que prevê alterações ao Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, basicamente quanto às condições de aplicação e dispensa da consolidação de contas, bem como o artigo 8.º, que altera o Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, no que respeita ao conteúdo do relatório de gestão (cfr. artigos 66.º e 508.º-C daquele diploma) e da certificação legal de Contas (cfr. artigos 451.º, 453.º e 508.º-D do mesmo diploma), quer quanto às contas individuais quer quanto às contas consolidadas. Estão em causa, assim, questões relacionadas com a publicidade das contas anuais e do relatório de gestão (tratadas nos artigos 47.º da Quarta Diretiva e 38.º da Sétima Diretiva), bem como a certificação das mesmas (objeto dos artigos 48.º e 51.º da Quarta Diretiva e 37.º da Sétima Diretiva), entre outras.

<sup>129</sup> Cfr. artigo 115.º n.º 1 do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, e artigo 242.º do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de abril, respetivamente.

<sup>130</sup> Cfr. artigo 11.º n.º 1 do Código dos Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro e republicado pelo Decreto-Lei n.º 357-A/2007, de 31 de outubro.



setor público administrativo<sup>131</sup>, na sequência da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)<sup>132</sup>.

Daqui se depreende que a existência de cinco entidades normalizadoras distintas, sem qualquer tipo de coordenação entre elas que assegurasse a uniformização dos princípios contabilísticos genericamente aplicáveis a qualquer setor, pudesse trazer problemas no desenvolvimento da contabilidade e do relato financeiro, em geral, e na harmonização do cenário contabilístico nacional, em particular. Nesse sentido, RODRIGUES<sup>133</sup> sugere a existência de um único regulador para a contabilidade em Portugal, a designar pelo Ministério das Finanças e que deveria coordenar a sua ação com o Banco de Portugal, a CMVM, o Instituto de Seguros de Portugal, a administração tributária, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), no sentido de traçar o caminho a seguir em termos de relato financeiro pelas diferentes entidades.

No seguimento das atribuições conferidas pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, ao Banco de Portugal, ao Instituto de Seguros de Portugal e à CMVM, no que respeita à definição do âmbito subjetivo de aplicação das NIC relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão, foram aprovados:

- a) As normas de contabilidade ajustadas (NCA)<sup>134</sup>, a observar na elaboração das demonstrações financeiras em base individual das instituições sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, tendo ainda sido publicados modelos de demonstrações financeiras de aplicação obrigatória para efeitos de publicação das contas individuais elaboradas de acordo com as NCA;
- b) O Plano de Contas para as Empresas de Seguros (PCES)<sup>135</sup>, que acolheu o regime estabelecido nas NIC (com exceção da IFRS 4);
- c) O Regulamento da CMVM n.º 11/2005, que não defende nem recomenda a adoção de um modelo de demonstrações financeiras no que respeita às entidades com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado.

---

<sup>131</sup> A CNCAP, criada pelo Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março, foi entretanto extinta pela nova Lei Orgânica do Ministério das Finanças, sendo as suas atribuições e competências de normalização para o setor público integradas na CNC. Deste modo, o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, procedeu à revisão da estrutura e composição da CNC, incumbindo a esta a realização dos trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas (cfr. artigo 2.º).

<sup>132</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

<sup>133</sup> Cfr. RODRIGUES (2005, p. 29).

<sup>134</sup> Cfr. Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005, publicado no Diário da República, I Série-B, n.º 41, de 28 de fevereiro de 2005 (redação entretanto alterada pelo Aviso do Banco de Portugal n.º 13/2005, publicado no Diário da República, I Série-B, n.º 250, de 30 de dezembro de 2005).

<sup>135</sup> Aprovado pela Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de abril, do Instituto de Seguros de Portugal.

### 3 – O modelo de normalização contabilística atual

O atual modelo de normalização contabilística foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, diploma que veio revogar o POC/89 e legislação complementar, assim como as DC n.ºs 1 a 29 (cfr. artigo 15.<sup>o</sup><sup>136</sup>), representando o culminar de um processo de reflexão marcado pela aprovação, em janeiro de 2003, pelo Conselho Geral da CNC, do documento intitulado “Projeto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística” – o qual, para além de sanar as limitações do normativo contabilístico anterior, pretendia fundamentalmente facilitar a aproximação ao modelo IASB adotado pela UE através do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 – e pela submissão a apreciação governamental, em julho de 2007, da proposta de um novo modelo de normalização contabilística, cuja audição pública decorreu até julho de 2008.

Este modelo é, assim, composto por um corpo de normas coerentes com as NIC em vigor na UE, em alinhamento com os novos padrões comunitários e com as últimas versões das Quarta e Sétima Diretivas, tratando-se de um modelo de normalização que se pretende suficientemente flexível para absorver a permanente dinâmica da adoção das NIC pela UE<sup>137</sup> e concretizar a prossecução da União Económica Europeia, a qual, a este respeito, teria como corolário a tríade “uma auditoria/uma contabilidade/uma fiscalidade”<sup>138</sup>.

De acordo com aquele decreto-lei, a partir de 1 de janeiro de 2010, passaram a coexistir em Portugal dois referenciais contabilísticos, sendo um deles o previsto no artigo 4.º – que determina a aplicação das NIC adotadas pela UE às contas consolidadas das entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE, bem como, por opção, às contas consolidadas e/ou individuais<sup>139</sup> das entidades sujeitas ao SNC nos termos do art.º 3.º, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal de contas<sup>140</sup> – e outro o do SNC.

---

<sup>136</sup> Este articulado não faz qualquer referência às cinco interpretações técnicas até então emitidas pela CNC, mas para CUNHA GUIMARÃES (2010, p. 23) «tendo em conta a sua natureza, presume-se a sua revogação tácita».

<sup>137</sup> Este modelo foi, aliás, qualificado pelo MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2007, p. 57) como «um modelo de normalização contabilística baseado em princípios e não em regras, que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB e adotadas na União Europeia». No mesmo sentido dispõe o n.º 1.2 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

<sup>138</sup> Cfr. CNC (2003, p. 19).

<sup>139</sup> Neste caso, se as entidades estiverem incluídas no âmbito da consolidação de entidades que elaborem as suas contas consolidadas em conformidade com as NIC, seja por obrigação ou por opção.

<sup>140</sup> Tais entidades correspondem às sociedades referidas nos artigos 4.º e 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

### 3.1 – O Sistema de Normalização Contabilística

O objetivo de aproximação, tanto quanto possível, aos novos padrões da UE determinou que as normas que integram o referencial do SNC resultem da adaptação das NIC, ainda que atendendo às características e necessidades específicas do tecido empresarial português, nomeadamente no que respeita à eliminação de tratamentos pouco ou nada aplicáveis à realidade nacional e tendo em vista evitar níveis de exigência informativa excessivos, sem prejuízo das necessárias homogeneidade, qualidade e coerência globais.

Nessa medida, o SNC compreende, desde logo, dois níveis de normalização contabilística, dirigidos a grupos diferenciados de entidades económicas, ainda que subordinados a uma única estrutura conceptual, refletindo esta opção pela desagregação o reconhecimento do facto de o tecido empresarial português ser maioritariamente constituído por empresas de pequena dimensão<sup>141</sup>, para as quais se aceita que não subsiste o mesmo grau de exigência de relato financeiro.

Assim, num primeiro nível, encontram-se as entidades dos setores não financeiros<sup>142</sup> (cfr. artigo 3.º), que terão de aplicar 28 Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)<sup>143</sup>, sendo que cada uma dessas normas prescreve os diversos tratamentos técnicos a adotar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação<sup>144</sup>.

Num segundo nível, está prevista a opção pela aplicação da Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)<sup>145</sup>, pelas entidades não sujeitas a certificação legal de contas e que não integrem o perímetro de consolidação de uma entidade

---

<sup>141</sup> De acordo com a CNC (2003, p. 20), um estudo publicado pela DGCI, intitulado “10 anos de imposto sobre o rendimento” e baseado nas declarações de IRC de 1998, apurou que 64,3% das empresas portuguesas apresentavam um volume de negócios inferior a 30.000 contos (correspondente a € 149.639,37).

<sup>142</sup> Em substância, estas entidades correspondem àquelas que já se encontravam elencadas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, que aprovou o POC/89, a saber: as sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, as empresas individuais reguladas pelo Código Comercial, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (EIRL), as empresas públicas, as cooperativas, os agrupamentos complementares de empresas (ACE) e os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE), bem como outras entidades que, por legislação específica, já se encontrassem sujeitas ao POC ou viessem a estar sujeitas ao SNC, desde que não sujeitas a supervisão do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal ou da CMVM, se esta assim o determinar. As entidades sem fins lucrativos que estavam sujeitas ao POC adotaram igualmente o SNC até ser aprovado, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, o regime da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL), que passou a integrar o SNC. Concomitantemente, mantém-se o regime anteriormente constante do n.º 5 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, dispensando-se do âmbito subjetivo de aplicação do SNC as pessoas que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem, na média dos últimos três anos, um volume de negócios superior a € 150.000 (dr. artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho).

<sup>143</sup> Publicadas pelo Aviso n.º 15655/2009, do Diário da República, II Série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

<sup>144</sup> As NCRF são instrumentos de normalização adaptados a partir das NIC adotadas pela UE. O Anexo C elenca as 28 NCRF e, bem assim, as correspondentes NIC que estiveram na origem de cada uma delas.

<sup>145</sup> Publicada pelo Aviso n.º 15654/2009, do Diário da República, II Série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

que apresente demonstrações financeiras consolidadas, desde que não ultrapassem dois dos seguintes limites: Total do balanço: € 1.500.000; Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 3.000.000; e número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50 (cfr. artigo 9.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho)<sup>146</sup>. Esta norma assenta na mesma filosofia que o primeiro nível e condensa os principais aspetos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação extraídos das NCRF, tidos como requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades<sup>147</sup>.

Saliente-se, ainda, que se encontra prevista a integração de eventuais lacunas do SNC através do recurso, supletivamente e pela ordem indicada, às NIC adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 e às NIC (IAS e IFRS) emitidas pelo IASB e respetivas interpretações (SIC-IFRIC)<sup>148</sup>, opção esta que tem vindo a ser criticada porquanto, na ausência de um quadro contabilístico único e estável (em razão do constante aperfeiçoamento do referencial NIC), permite a aplicação de normas sem qualquer tipo de mecanismo de controlo nacional, o que se reveste de particular acuidade no caso das NIC que não foram sancionadas pela UE [cfr. artigo 3.º n.º 2 do Regulamento (CE) n.º 1606/2002].

### 3.1.1 – A Estrutura conceptual

A Estrutura conceptual (EC)<sup>149</sup> estabelece os conceitos estruturantes da preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, sem, contudo, integrar o escopo das NCRF que compõem o modelo. A EC assume-se como um referencial que subjaz a todo o SNC e parece, assim, responder a uma das críticas mais recorrentemente apontadas ao anterior ordenamento contabilístico nacional.<sup>150</sup> No entanto, este papel central poderá ser

---

<sup>146</sup> Os limites atualmente fixados nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, na redação dada pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, são substancialmente superiores aos definidos na sua versão inicial e apresentam-se alinhados com os limites previstos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 343/98, de 6 de novembro, relativo à fiscalização das sociedades por quotas e tradicionalmente usado como referência nestas matérias.

<sup>147</sup> O Anexo D relaciona o conteúdo abordado em cada parágrafo da NCRF-PE com a correspondente NCRF e a Estrutura conceptual.

<sup>148</sup> Cfr. n.º 1.4 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. No caso da NCRF-PE, a integração de eventuais lacunas deverá atender em primeiro lugar às NCRF do chamado “regime geral” do SNC e respetivas Normas interpretativas, só depois se recorrendo às NIC e respetivas interpretações, conforme indicado no n.º 6.3 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Assim, nas palavras de ALMEIDA [et al.] (2011, p. 19), «Verifica-se assim que o SNC estabelece as NCRF como conjunto normativo preferencial à aplicação supletiva da NCRF-PE, sendo certo que esta última se baseia, fundamentalmente, no conteúdo previsto por aquelas normas».

<sup>149</sup> Publicada pelo Aviso n.º 15652/2009, do Diário da República, II Série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

<sup>150</sup> De facto, a própria CNC admitiu na Diretriz Contabilística n.º 18 a necessidade de definir uma estrutura conceptual acerca da preparação e apresentação das demonstrações financeiras, embora assumisse, por outro lado, que os elementos constitutivos de tal estrutura se encontravam, de uma forma geral, dispersos pelo POC e pelas DC, com particular destaque para aquela diretriz contabilística.

abalado, visto que o seu § 4 prevê que, em caso de conflito entre esta e uma qualquer NCRF, os requisitos desta última prevalecem em relação à EC.<sup>151</sup>

Acresce que a EC teve por base a “Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras” do IASB, na versão constante do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho” – ou seja, a versão original de 1989 – e, nessa conformidade, além de apresentar uma estrutura e um âmbito<sup>152</sup> muito próximos dos propostos por aquele organismo, assume idêntico objetivo para as demonstrações financeiras: proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas (cfr. § 12).

Na opinião de LÉRIAS: «Passa a privilegiar-se a ótica utilitarista, com ênfase na relevância para os utilizadores em detrimento da verificabilidade e objetividade da informação. Os interesses dos mercados de capitais e os interesses da fiscalidade são muito diferenciados, ficando difícil utilizar a informação financeira elaborada de acordo com as NIC ou o SNC como base no domínio fiscal».<sup>153</sup>

### 3.1.2 – Outros elementos do SNC

O SNC compreende os seguintes instrumentos, enquadrados pela EC (cfr. n.º 1.3 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho):

- a) Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)<sup>154</sup>;
- b) Modelos de demonstrações financeiras (MDF)<sup>155</sup>;
- c) Código de contas (CC)<sup>156</sup>;

---

<sup>151</sup> Alguns autores questionam se esta previsão não condiciona a verdadeira utilidade da Estrutura conceptual, na medida em que, no limite, poderá conduzir a situações em que as normas preparadas com base na Estrutura conceptual não comunguem de todos os princípios daquela, colocando em causa a coerência e a unidade do sistema. Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria, v. CRAVO [et al.] (2009, p. 76).

<sup>152</sup> Nesse sentido, o § 5 define como âmbito da EC: (a) O objetivo das demonstrações financeiras; (b) As características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras; (c) A definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e (d) Os conceitos de capital e de manutenção de capital.

<sup>153</sup> Cfr. LÉRIAS (2012, p. 79).

<sup>154</sup> Nas BADF – que são objeto de desenvolvimento no capítulo 2 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho – enunciam-se as regras sobre o que constitui e quais os princípios essenciais a que deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

<sup>155</sup> Nos MDF consagram-se a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações financeiras e um modelo orientador para o anexo, tendo sido aprovados pela Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro.

<sup>156</sup> O CC traduz-se numa estrutura codificada e uniforme de contas, tendo sido aprovado pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro.

- d) Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF);
- e) Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE);
- f) Normas interpretativas (NI)<sup>157</sup>.

### 3.2 – A normalização contabilística para microentidades

A Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, instituiu um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas em vigor, aplicáveis às designadas “microentidades”, considerando-se como tais as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes limites: Total do balanço: € 500.000; Volume de negócios líquido: € 500.000; e Número médio de empregados durante o exercício: cinco (cfr. artigo 2.º). Este regime é aplicável nos exercícios de 2010 e seguintes, não obstante apenas tenha sido objeto de regulamentação através do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março.

No âmbito deste regime, as microentidades ficam dispensadas da aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, salvo se, por determinação legal ou estatutária, tiverem as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas ou integrarem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ao abrigo dos artigos 6.º a 8.º deste decreto-lei (cfr. artigo 3.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março)<sup>158</sup>.

O regime da normalização contabilística para as microentidades (NCM) constitui um regime alternativo ao SNC, cuja pretensão de reduzir a carga administrativa suportada pelas microentidades<sup>159</sup>, ao mesmo tempo que assegura aos utilizadores das demonstrações financeiras uma informação adequada, conduziu a uma simplificação de alguns dos instrumentos previstos no âmbito do SNC e à recuperação da Estrutura conceptual e dos termos e expressões daquele referencial<sup>160</sup>, garantindo, assim, uma base conceptual comum.

---

<sup>157</sup> Publicadas pelo Aviso n.º 15653/2009, do Diário da República, II Série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

<sup>158</sup> Por outro lado, o regime prevê uma norma de salvaguarda que permite às microentidades a opção pela aplicação daquelas normas contabilísticas (cfr. artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro e n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março).

<sup>159</sup> Este regime contempla não só a possibilidade de adotar normas contabilísticas simplificadas, mas também a dispensa de algumas obrigações fiscais a nível declarativo, designadamente a entrega dos anexos L, M e Q da informação empresarial simplificada (cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, respetivamente).

<sup>160</sup> Desse modo, a NCM possui como base de referência a Estrutura conceptual constante do Aviso n.º 15652/2009 e os termos e expressões que utiliza correspondem às definições do apêndice I do Aviso n.º 15654/2009, de 7 de setembro, exceto se de outra forma for especificamente estabelecido (cfr. n.º 1.3 do Anexo I ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março).

Por outro lado, adicionalmente aos elementos recuperados do SNC, este regime compreende os seguintes instrumentos:

- a) Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF-ME)<sup>161</sup>;
- b) Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF-ME)<sup>162</sup>;
- c) Código de contas para microentidades (CC-ME)<sup>163</sup>;
- d) Norma contabilística para microentidades (NC-ME)<sup>164</sup>;
- e) Normas interpretativas para microentidades (NI-ME).

Na perspetiva do legislador: «Tal metodologia permite uma fácil comunicabilidade vertical<sup>165</sup> sempre que alterações na dimensão das entidades visadas impliquem diferentes exigências de relato financeiro ou as entidades exerçam a opção pela aplicação das normas contabilísticas gerais, contidas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, tal como previsto no artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro» (cfr. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março).

---

<sup>161</sup> As BADF-ME são desenvolvidas no ponto 2 do Anexo I ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março.

<sup>162</sup> Embora as ME estejam obrigadas à publicação das mesmas demonstrações financeiras previstas no SNC para as pequenas entidades (a saber: Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo), os MDF-ME, aprovados pela Portaria n.º 104/2011, de 14 de março, são ainda mais reduzidos e menos exigentes.

<sup>163</sup> O CC-ME foi aprovado pela Portaria n.º 107/2011, de 14 de março.

<sup>164</sup> Publicada pelo Aviso n.º 6726-A/2011, de 14 de março.

<sup>165</sup> Sobre o conceito de comunicabilidade vertical, v. CUNHA GUIMARÃES (2010, p. 25).

## **Capítulo V**

### **O impacto fiscal da adoção das normas internacionais de contabilidade**



## V – O impacto fiscal da adoção das normas internacionais de contabilidade

### 1 – Em Portugal

#### 1.1 - O relatório sobre o impacto fiscal da adoção das NIC

O relatório sobre o “Impacto Fiscal da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade”<sup>166</sup> foi elaborado por um grupo de trabalho<sup>167</sup> criado para identificar o impacto, em termos fiscais, das alterações decorrentes da adoção das NIC nas contas individuais e propor as alterações da legislação fiscal julgadas convenientes, tendo a análise e recomendações dele constantes sido consideradas como um contributo da maior importância na definição das medidas legislativas destinadas a eliminar a exigência de manutenção de dupla contabilidade para efeitos fiscais, resultante do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, com os custos de conformidade que tal imposição acarretava<sup>168</sup>.

O relatório postula «a manutenção, tanto quanto possível ou aconselhável, da independência entre as regras fiscais e as contabilísticas»<sup>169</sup> a fim de garantir igualdade de tratamento e segurança jurídica, face ao contexto de ausência de um quadro contabilístico único e estável, bem como ao grau de subjetividade inerente à aplicação de algumas NIC. Contudo, em sede de IRC, tal independência nunca poderia ser total na medida em que, embora sublinhando a necessidade de o lucro tributável ser independente do referencial contabilístico adotado, optou-se pela manutenção da perspectiva que parte do resultado contabilístico para determinar o lucro tributável, através de diversos ajustamentos ao mesmo, que deveriam assim passar a incluir as correções fiscais resultantes da adoção das NIC.

Atendendo, ainda, à instabilidade decorrente da constante adoção e revisão a que as NIC estão sujeitas na UE, a análise do grupo de trabalho baseou-se no conjunto das NIC adotadas na UE até 31 de janeiro de 2006, tendo sido, por um lado, proposta a introdução de

---

<sup>166</sup> Publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, em dezembro de 2006, pelo Centro de Estudos Fiscais da DGCI.

<sup>167</sup> Este grupo de trabalho foi criado pelo Despacho n.º 2575/2006 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), publicado no Diário da República, II Série, n.º 24, de 2 de fevereiro de 2006.

<sup>168</sup> Efetivamente, no prefácio que antecede a versão publicada deste relatório, o Ministro de Estado e das Finanças caracterizou a identificação e análise do impacto fiscal das NIC nas contas individuais das sociedades como uma «tarefa essencial para determinar as condições em que se poderá eliminar a obrigatoriedade que atualmente impende sobre as sociedades portuguesas de elaborar, para efeitos fiscais, as suas contas individuais de acordo com as regras contabilísticas nacionais, possibilitando que as empresas portuguesas possam optar por elaborar as suas contas, quer consolidadas quer individuais, exclusivamente de acordo com as normas internacionais de contabilidade».

<sup>169</sup> Cfr. GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE 23 DE JANEIRO DE 2006 DO SEAF (2006, p. 15).

uma cláusula de salvaguarda no nosso ordenamento jurídico-fiscal, no sentido da não receção automática de tais normas para efeitos fiscais e, por outro lado, sublinhada a necessidade de reforço dos mecanismos de coordenação criados para acautelar o impacto fiscal das normas contabilísticas nacionais, sem prejuízo das competências das autoridades de supervisão financeira. A estas preocupações acresceu o imperativo de garantir, não só o respeito pelo princípio da legalidade e a proteção da segurança jurídica da aplicação das normas contabilísticas pelos seus utentes, mas também a aplicação do princípio da integralidade<sup>170</sup> para efeitos fiscais, de modo a evitar uma aplicação seletiva das NIC.

O relatório recomendou, ainda, a aproximação do normativo contabilístico português às NIC, sem prejuízo das competências de regulação contabilística atribuídas por lei ao Banco de Portugal, ao Instituto de Seguros de Portugal e à CMVM, no sentido da eliminação da exigência de dupla contabilidade para efeitos fiscais logo que fossem introduzidas as alterações destinadas a permitir a aplicação, para efeitos fiscais, dos novos referenciais contabilísticos<sup>171</sup>.

Em termos de impacto orçamental, embora sem qualquer estimativa, foi assumido que «a adoção das normas internacionais de contabilidade poderá ter um impacto significativo no ano da sua adoção, pelo que assumirá particular importância o tratamento que vier a ser concedido aos ajustamentos de transição<sup>172, 173</sup>».

## **1.2 – Alterações ao Código do IRC**

### **1.2.1 – O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho**

O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, alterou, reenumerou e republicou o CIRC, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adoção das NIC e interpretações conexas, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial (designadamente o SNC), tendo em vista

---

<sup>170</sup> A nível estritamente contabilístico e a respeito do art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, a CNC, Cit. por CRAVO [et al.] (2009, p. 47), também perfilhou a necessidade de aplicação deste princípio.

<sup>171</sup> Cfr. GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE 23 DE JANEIRO DE 2006 DO SEAF (2006, pp. 35-37).

<sup>172</sup> Em Portugal, o tratamento fiscal dos ajustamentos de transição para os novos referenciais contabilísticos obedece a um regime transitório que, em geral, consagra o diferimento temporal de parte dos efeitos na situação patrimonial decorrentes da adoção, pela primeira vez, daqueles referenciais, desde que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respetiva legislação complementar (cfr. artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho), visando a reversão de tais efeitos a médio e longo prazo.

<sup>173</sup> Cfr. GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE 23 DE JANEIRO DE 2006 DO SEAF (2006, p. 16).

assegurar a coerência entre estes e aquele, bem como salvaguardar expressamente todos os aspetos em que se ambiciona um tratamento fiscal diverso do previsto no normativo contabilístico.

Uma vez que a estrutura do Código se mostrava «em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos, procedendo-se apenas às alterações necessárias à adaptação do Código do IRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre»<sup>174</sup>, no seguimento, aliás, das recomendações do grupo de trabalho responsável pelo relatório sobre o “Impacto Fiscal da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade”.

De salientar que a manutenção expressa deste modelo de dependência parcial determina que «sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas»<sup>175</sup>. Tal opção, considerando a aplicação subsidiária quer das disposições não aprovadas pelo mecanismo de endosso de adoção das NIC na UE (v. capítulo III), quer do referencial NIC prevista no SNC (v. capítulo IV), e, neste último caso, na ausência de uma cláusula de salvaguarda no sentido da não receção automática dessas normas para efeitos fiscais<sup>176</sup>, poderá, segundo alguns autores<sup>177</sup>, comprometer o princípio da legalidade fiscal<sup>178</sup>, consagrado constitucionalmente.

### 1.2.2 – Aspetos conceptuais e teóricos

Desde logo, a alteração ao CIRC mais evidente consiste na harmonização da terminologia utilizada, assegurando a adoção dos termos e conceitos contabilísticos introduzidos pelos novos referenciais, alguns inclusive sem tradição na língua portuguesa e cuja análise etimológica denota uma clara influência anglo-saxónica<sup>179</sup> e outros que, embora semelhantes, possuem definições e âmbitos diferentes atenta a disparidade de perspetivas

---

<sup>174</sup> Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

<sup>175</sup> Idem.

<sup>176</sup> Contrariamente, note-se, ao que foi proposto no relatório sobre o “Impacto Fiscal da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade”.

<sup>177</sup> Neste sentido, v. FERNANDES DA COSTA (2010, p. 884).

<sup>178</sup> Sobre o princípio da legalidade fiscal, v. SALDANHA SANCHES (2007b, pp. 115 e seguintes).

<sup>179</sup> Efetivamente, a este propósito GASTAMBIDE FERNANDES (2005, pp. 13-15) afirma que a falta de coincidência entre os termos e expressões utilizados nos referenciais POC e NIC trouxe grandes dificuldades de tradução e esteve na origem da criação de novos termos ou na recuperação de termos caídos em desuso. Em alternativa, CUNHA GUIMARÃES (2006, p. 4) refere haver quem defenda ser preferível a utilização dos termos na língua original, como forma de evitar uma má tradução ou uma tradução de difícil compreensão no contexto nacional.

subjacentes aos normativos anterior e atual<sup>180</sup>, o que introduz dificuldades acrescidas na respetiva concretização, conhecido o elevado grau de indeterminação tão característico dos conceitos destes referenciais.

Sendo consensual que a terminologia utilizada no normativo contabilístico atual se afasta daquela que vinha sendo utilizada quer pelas normas nacionais, quer pela própria doutrina, CRAVO [et al.]<sup>181</sup> defende que estas alterações devem ser contextualizadas, na medida em que, tendo as NIC do IASB adotadas pela UE passado a fazer parte do acervo jurídico comunitário e, conseqüentemente, a integrar também o ordenamento jurídico nacional, esta uniformização de terminologia contribui para o aumento da segurança jurídica da norma contabilística<sup>182</sup>.

No entanto, não tendo sido acompanhada da correspondente harmonização de outros códigos fiscais, subsistem atualmente deficiências em termos de coerência e consistência sistemáticas na terminologia contabilística utilizada para efeitos fiscais.

Concomitantemente, o paradigma subjacente ao novo modelo de normalização contabilística – agora baseado mais em princípios do que em regras e com particular ênfase na relevância da informação produzida – não só conduziu a um alargamento da panóplia de opções contabilísticas disponíveis, como também exige frequentes ajuizamentos<sup>183</sup>, o que acarreta acrescida subjetividade. Esta é, aliás, uma das razões apontadas por PINHEIRO PINTO<sup>184</sup> como motivo para que as NIC não sejam adotadas por um maior número de países, tanto mais que este considera a objetividade como um requisito fundamental «na medida em que a contabilidade deve manter-se equidistante dos interesses dos seus múltiplos e heterogéneos destinatários, sendo ainda certo que um dos principais utilizadores – o Fisco – tem de ser muito mais exigente que os outros na busca dessa informação objetiva, atenta a sua primordial preocupação de repartir equitativamente a carga fiscal».

---

<sup>180</sup> GASTAMBIDE FERNANDES (2005, pp. 13-15) aponta um exemplo paradigmático: «(...) a definição nacional de ativo baseia-se num conceito de propriedade e a internacional num conceito de controlo. Nas normas internacionais não existe o conceito de “património” tão caro aos latinos».

<sup>181</sup> Cfr. CRAVO [et al.] (2009, pp. 59-60).

<sup>182</sup> Aliás, SALDANHA SANCHES (2007a, p. 63) assume que «A transição do POC para os IAS/IFRS tem assim as vantagens de uma internacionalização explícita (...) em que as normas decisórias/explicação de princípios (...) são acompanhadas por uma riquíssima doutrina. Este novo quadro permite dar à decisão contabilística uma outra transparência, criada pela maior possibilidade de fundamentação jurídica e pela melhoria da possibilidade de controlo dessa decisão».

<sup>183</sup> Como refere LÉRIAS (2012, p. 82), «O ajuizamento é um apelo frequente, como seja na escolha de políticas (por exemplo, entre opções de modelos de mensuração), na aplicação de conceitos imprecisos ('altamente provável', 'significativo', 'relevante', 'substancial', 'possível', 'suficiente', 'normalmente'...), na formulação de estimativas, etc.».

<sup>184</sup> Cit. por CUNHA GUIMARÃES (2005, p. 11).

De tal modo que, segundo SALDANHA SANCHES, «Quer para a concretização dos conceitos, quer para a interpretação das normas, o recurso à metodologia jurídica é sempre necessário»<sup>185</sup>.

De notar que a própria Comissão Europeia reconhece que o primado do princípio geral da materialidade e a prevalência da substância sobre a forma – perspectivas características do normativo contabilístico NIC e que, embora não estranhos aos sistemas contabilístico e fiscal nacionais, veem a sua aplicação ser ampliada – «não estão inteiramente de acordo com os princípios fiscais existentes, pelo que para se chegar ao estabelecimento da matéria coletável seria necessário introduzir certos ajustamentos. (...) A atribuição de uma maior importância à substância de uma transação em relação à sua forma jurídica (...) é corrente em contabilidade, mas este princípio não é aplicado de uma forma tão uniforme para efeitos fiscais»<sup>186</sup>.

Logo, não sendo estas questões devidamente acauteladas, poderão, como refere FERNANDES DA COSTA<sup>187</sup>, ser colocados em causa os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

### **1.2.3 – Pontos de convergência entre o normativo contabilístico e o fiscal**

Em várias matérias assiste-se a uma convergência entre o normativo contabilístico e o CIRC. Por um lado, casos houve em que a própria alteração do referencial contabilístico resultou na eliminação de normas próprias do CIRC, como sucedeu quanto ao tratamento fiscal das despesas de investigação, as quais passaram a ser sempre reconhecidas como gastos do período em que foram incorridas e consideradas fiscalmente dedutíveis.

Por outro lado, muitas das novas soluções contabilísticas são aceites em sede de IRC, como acontece, entre outros, no caso dos novos regimes aplicáveis aos contratos de construção – em que se prevê sempre a aplicação do método da percentagem de acabamento no apuramento de resultados – e aos instrumentos financeiros derivados e operações de cobertura. Todavia, o acolhimento para efeitos fiscais de outras bases de mensuração, que não a do custo histórico, ainda que com limitações, constituirá, porventura, a principal inovação<sup>188</sup>, com especial destaque para o modelo do justo valor.

---

<sup>185</sup> Cfr. SALDANHA SANCHES (2006, p. 205).

<sup>186</sup> Cfr. Comissão Europeia (2003b, p. 21).

<sup>187</sup> Cfr. FERNANDES DA COSTA (2010, pp. 888-889). De notar que esta autora não exclui a necessidade de uma redefinição dos limites constitucionais do princípio da legalidade em sede de IRC.

<sup>188</sup> Neste domínio, para além da aceitação da aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros (nas circunstâncias previstas no n.º 9 do artigo 18º do CIRC), bem como na valorização dos ativos biológicos consumíveis que não respeitem a explorações silvícolas plurianuais e nos produtos agrícolas colhidos de ativos

De facto, a aceitação do justo valor para efeitos fiscais, ainda que limitada a certos instrumentos financeiros e ativos biológicos e apenas nos casos em que a fiabilidade da respetiva determinação se encontre assegurada, configura uma das alterações mais controversas e uma rutura relativamente à consagração fiscal do paradigma do custo histórico. Ora, o conceito de justo valor, embora já fazendo parte do normativo contabilístico anterior<sup>189</sup>, continua a ser uma matéria polémica, mercê da oposição entre uma corrente considerada «conservadora e defensora dos princípios contabilísticos do custo histórico e da prudência, bem como da característica qualitativa da fiabilidade, em prol da objetividade da informação e uma outra corrente mais preocupada com a característica da relevância na perspetiva do paradigma da utilidade da contabilidade para a tomada de decisões»<sup>190</sup>.

Para VASCONCELOS, com a possibilidade de utilização do justo valor nas mensurações contabilísticas, privilegia-se «uma suposta relevância da informação financeira em detrimento da facilidade de comprovação resultante da aplicação do método do custo histórico»<sup>191</sup>.

Em qualquer caso, entendemos ser inequívoco que a relevância fiscal dos ajustamentos – positivos ou negativos – decorrentes da aplicação do justo valor, ainda que limitada às situações referidas nas alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º do CIRC, configura uma exceção ao princípio da realização (consubstanciado na imputação como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados), comportando o reconhecimento, para efeitos fiscais, de resultados meramente potenciais<sup>192</sup>.

#### **1.2.4 – Situações de salvaguarda de um tratamento fiscal diverso**

Noutras áreas, o legislador manteve diferentes graus de separação entre os tratamentos contabilístico e fiscal a fim de preservar as perspetivas e os interesses próprios da fiscalidade, como acontece no caso do regime de depreciações e amortizações, entretanto regulamentado

---

biológicos no momento da colheita, cabe ainda referir o acolhimento do modelo do método do custo amortizado para apuramento dos rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação da taxa de juro efetiva e a aceitação do valor realizável líquido (embora obedecendo à definição que lhe é dada pelo artigo 28.º n.º 2 do CIRC) para efeitos do cálculo do ajustamento em inventários.

<sup>189</sup> Com efeito, o justo valor (*fair-value*) já havia sido acolhido no normativo contabilístico anterior, quer ao integrar algumas DC, quer através do Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de abril, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de setembro. Neste sentido, v. VASCONCELOS (2011, p. 194-195) e CUNHA GUIMARÃES (2001, p. 226).

<sup>190</sup> Cfr. CUNHA GUIMARÃES (2005, p. 11).

<sup>191</sup> Cfr. VASCONCELOS (2011, pp. 196-197).

<sup>192</sup> De resto, o legislador não deixou de se mostrar sensível a este aspeto em matéria de direito das sociedades, tendo introduzido, através do Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de agosto, limitações à distribuição de resultados positivos que tenham sido gerados a partir da utilização do critério de mensuração do justo valor.

pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Em geral, a avaliar pelas alterações introduzidas no CIRC e pelo grande acréscimo de itens de correções fiscais<sup>193</sup>, não será controverso afirmar que aumentaram, em número e complexidade, as diferenças entre a fiscalidade e a contabilidade.

De sublinhar, ainda, a preocupação evidenciada pelo legislador com a eliminação dos constrangimentos sobre a contabilidade decorrentes da legislação fiscal<sup>194</sup>, numa eventual tentativa de atenuar a significativa influência que, tradicionalmente, a fiscalidade, entre nós, sempre exerceu sobre a contabilidade<sup>195</sup>. Em qualquer caso, como salienta VASCONCELOS, «apesar de se reconhecer um esforço empreendido (...) por parte do legislador fiscal em terminar com a influência, nada salutar, da fiscalidade na contabilidade, as soluções legislativas escolhidas acabam, elas mesmas, por influenciar a tomada de decisão no momento da escolha de políticas contabilísticas». <sup>196</sup>

Em sentido contrário, LÉRIAS<sup>197</sup> admite que, perante as alterações e a atual complexidade das normas contabilísticas e fiscais, bem como as diferenças entre ambas, a administração fiscal intensifique a tomada de posição sobre muitas situações, com tendência a «fechar em regras fiscais efeitos da aplicação de princípios contabilísticos» – complementando ou estendendo as alterações ao CIRC – e, nessa medida, antecipa que este efetivo reforço do condicionamento das opções contabilísticas permitidas no plano fiscal tenderá a aumentar o confronto e a litigância na relação tributária<sup>198</sup>.

---

<sup>193</sup> V. nota de rodapé n.º 29.

<sup>194</sup> Assim, por exemplo, a aplicação do regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos deixou de estar dependente de condições exigidas quanto ao tratamento contabilístico da operação de transferência dos elementos patrimoniais e, no caso de haver correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, deixou de ser exigido ao adquirente de tais direitos a correspondente contabilização pelo valor patrimonial tributário definitivo para a consideração do mesmo para efeitos de determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC.

<sup>195</sup> A respeito deste fenómeno, designado por “efeito de dependência inversa”, v. AGUIAR (2003, pp. 43 e 47).

<sup>196</sup> Cfr. VASCONCELOS (2011, p. 208). No mesmo sentido, LÉRIAS (2012, p. 84) acentua que, não obstante a norma fiscal tenha deixado de interferir na construção da norma contabilística e a existência de uma dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, tal não significa que a fiscalidade «não condicione decisões contabilísticas ou até de gestão e que não seja fator de risco para a qualidade da informação financeira reportada».

<sup>197</sup> Cfr. LÉRIAS (2012, p. 85).

<sup>198</sup> Como refere MASTELLONE (2011, p. 251), a experiência italiana tem demonstrado a necessidade de as autoridades tributárias suprirem as dúvidas interpretativas decorrentes do impacto fiscal das NIC com a emissão de doutrina administrativa (v.g. circulares), tendo em vista a salvaguarda do princípio da segurança jurídica através da redução da margem de discricionariedade, designadamente, em sede de inspeção tributária.

## 2 – Nos restantes Estados-membros da União Europeia

Após termos tratado detalhadamente os aspetos mais relevantes sobre o impacto fiscal da adoção das NIC em Portugal, valerá a pena abordar a questão da adoção destas normas nos restantes EM da UE e os correspondentes efeitos a nível fiscal.

Ora, segundo um estudo da consultora KPMG<sup>199</sup> com dados reportados a 2006, constata-se que, nos restantes (à data) 24 EM da UE, as NIC foram também adotadas, apesar de alguns contornos da sua aplicabilidade divergirem. Em todos os EM foi definida a obrigatoriedade de aplicação das NIC pelas sociedades cotadas<sup>200</sup> na elaboração das suas contas consolidadas, sendo certo que alguns EM haviam alargado este âmbito de aplicação às contas individuais<sup>201</sup>.

À semelhança do enquadramento consagrado em Portugal<sup>202</sup>, a aplicação das NIC nas contas individuais era facultativa na Alemanha, na Finlândia, na Irlanda e no Reino Unido. Outros EM (incluindo a Eslováquia, a Eslovénia, a Espanha, a Estónia, a Itália<sup>203</sup> e a Polónia) optaram por destacar as instituições de crédito, empresas de seguros e demais instituições financeiras, exigindo a elaboração das suas contas individuais de acordo com as NIC.

À data do relatório, em diversos EM não se antevia qualquer alteração da legislação fiscal de forma a incorporar as NIC<sup>204</sup>. No entanto, no Chipre, na Eslováquia, em França, na Irlanda, em Malta, na Polónia e no Reino Unido, as NIC tinham impacto fiscal, pelo menos, desde 2005<sup>205</sup>, sendo que a Estónia pretendia que o mesmo acontecesse a partir de 2009. Tal como em Portugal, noutros EM, nomeadamente na Finlândia, no Luxemburgo e na Suécia, a

---

<sup>199</sup> Cfr. GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE 23 DE JANEIRO DE 2006 DO SEAF (2006, pp. 31-34).

<sup>200</sup> Esta obrigação estendia-se às instituições financeiras na Dinamarca, na Eslováquia, na Eslovénia, em Espanha, na Estónia, na Itália, no Luxemburgo e na Polónia e a todas as sociedades no Chipre e em Malta. Na Alemanha, a aplicação das NIC era também obrigatória nos grupos de sociedades, sempre que pelo menos uma delas fosse cotada.

<sup>201</sup> Como é o caso de Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Grécia, Holanda, Itália, Malta e Polónia. Na Dinamarca, a aplicação às contas individuais tornar-se-ia obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2009.

<sup>202</sup> Cfr. artigos 11.º, 12.º e 14.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, objeto de análise detalhada no capítulo anterior.

<sup>203</sup> A respeito deste tratamento específico das entidades do setor financeiro em Itália, bem como da sua reforma contabilística em geral, v. MASTELLONE (2011, pp. 241-251) e VENUTI (2010, pp. 361-375).

<sup>204</sup> A saber: Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Grécia, Holanda, Hungria, Itália, Letónia, Lituânia e República Checa. No caso alemão, embora as NIC não tenham relevância para efeitos fiscais, a reforma contabilística entretanto empreendida pugnou por uma aproximação entre o normativo contabilístico interno e o referencial NIC. Contudo, atenta esta aproximação e ainda que mantendo a tradicional relação de dependência entre a contabilidade e a fiscalidade, o legislador alemão promoveu um distanciamento entre ambas. Segundo KESSLER e EICKE (2010, pp. 519-522), «Eventually, the new German GAAP reduced the gap with IFRS, and created a gap regarding tax accounting».

<sup>205</sup> Aliás, no Chipre e em Malta, as NIC têm relevância fiscal há mais de 20 anos.



adoção das NIC para efeitos fiscais encontrava-se em discussão, sendo previsível que tal acontecesse num futuro próximo.

Excecionalmente, em Espanha<sup>206</sup> e na Eslovénia, as NIC têm relevância fiscal nas contas individuais das instituições de crédito, empresas de seguros e demais instituições financeiras.

Em todo este processo destaca-se ainda o aspeto do impacto da adoção das NIC na carga tributária das empresas e as dificuldades associadas à sua quantificação<sup>207</sup>. Na verdade, apenas sete dos restantes (à data) 24 EM estimaram esse impacto, tendo chegado a conclusões diversas. Não só a Bélgica, o Chipre, a Eslovénia e a Holanda concluíram que desta adoção não resultaria qualquer impacto, como a Eslováquia<sup>208</sup> entendeu que haveria um impacto meramente temporal, reversível a longo prazo. Mas já a Espanha considerou que a evolução da carga fiscal deveria ser crescente, enquanto a Irlanda admitiu que a carga fiscal diminuiria numa fase inicial, no caso das instituições financeiras, mantendo-se nas restantes sociedades.

---

<sup>206</sup> Em Espanha, o resultado tributável das instituições financeiras era determinado a partir do resultado contabilístico apurado com base nas NIC, ajustado em função de regras fiscais próprias.

<sup>207</sup> O GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE 23 DE JANEIRO DE 2006 DO SEAF (2006, p. 16) concluiu que tal impacto seria de difícil estimativa, «na medida em que o mesmo não depende apenas do efeito sobre os resultados, mas também do impacto na situação patrimonial, sendo ainda necessário ter em conta a distinção entre resultado líquido e lucro/prejuízo tributável».

<sup>208</sup> Na convicção de que este impacto se traduziria num efeito meramente temporal, as autoridades eslovacas decidiram preparar nova legislação a fim de determinar a não aceitação, para efeitos fiscais, de eventuais diferenças permanentes que resultem da aplicação das NIC face às normas nacionais.

### **3 – As normas internacionais de contabilidade e a matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades**

A Comissão Europeia apresentou, em 16 de março de 2011, uma proposta de diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades<sup>209</sup> (MCCCIS<sup>210</sup>), visando combater os entraves fiscais que se colocam às sociedades (ou grupos de sociedades) que desenvolvem atividades transfronteiras no Mercado Interno.

Sendo certo que tal sistema prevê uma disciplina própria para a determinação da matéria coletável e respetiva consolidação, não dependendo de um referencial contabilístico único, a Comissão Europeia não deixou de considerar a hipótese de as NIC constituírem um ponto de partida para a definição da MCCCIS<sup>211</sup>. Tal opção não teve acolhimento pelo facto de a harmonização contabilística no seio da UE ser ainda um processo em curso, determinando para o efeito a aceitação da normalização contabilística doméstica vigente em cada EM (ainda que eventualmente divergente daquelas normas).

Contudo, uma vez que o sistema da MCCCIS não prejudica o disposto nas Quarta e Sétima Diretivas ou no Regulamento (CE) n.º 1606/2012, entendemos não ser de excluir, à medida que o processo de harmonização contabilística na UE se intensifica com carácter generalizado, a possibilidade de o debate em torno da adoção das NIC como base de trabalho para efeitos de harmonização da tributação direta das sociedades ressurgir com força redobrada na agenda técnica e política da UE.

---

<sup>209</sup> COM(2011) 121 final.

<sup>210</sup> Também designada CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base*).

<sup>211</sup> Cfr. COM(2003) 726 final.

## **Conclusões**

## Conclusões

Do exposto na presente dissertação resulta, desde logo, a conclusão de que a adoção das normas internacionais de contabilidade como referencial de normalização é um processo dificilmente reversível, quer em sede de harmonização contabilística na União Europeia, quer a nível nacional.

Mais, o contributo do mesmo referencial na prossecução de um modelo de normalização contabilística de aceitação a uma escala mundial não deve ser menosprezado, ainda que, como referem GILL e FLEMING<sup>212</sup>, os objetivos de convergência definidos no Memorando de Entendimento entre o *International Accounting Standards Board* e o *Financial Accounting Standards Board* não tenham sido plenamente alcançados.

Contudo, os desenvolvimentos mais recentes na União Europeia, designadamente a Diretiva 2012/6/UE e a nova diretiva contabilística europeia, refletem uma tendência que parece evidenciar alguma inflexão relativamente ao paradigma contabilístico decorrente do referencial das normas internacionais de contabilidade anteriormente adotado, nomeadamente quanto à mensuração pelo justo valor e na esteira da consagração plena do princípio da prudência.

Tais desenvolvimentos traduzem ainda a tomada de consciência sobre a necessidade de salvaguardar a racionalização e simplificação contabilística nas entidades de menor dimensão, aspetos relativamente aos quais, de resto, o legislador nacional não foi indiferente, tendo acautelado antecipadamente a aprovação de um regime de normalização contabilística especificamente adequado para as microentidades.

Por outro lado, nas jurisdições – como é o nosso caso – em que as relações entre contabilidade e fiscalidade são pautadas por um modelo de dependência (ainda que parcial), o impacto fiscal da adoção das normas internacionais de contabilidade configura um potencial foco de tensão.

Com efeito, não obstante o mecanismo de endosso implementado para efeitos de adoção de normas emanadas de um organismo de regulação de natureza privada, a previsão da subsidiariedade ou aplicação supletiva de normas internacionais de contabilidade ainda não adotadas (ou até, eventualmente, rejeitadas), quer ao nível da União Europeia, quer a nível interno, comporta riscos acrescidos em termos de legalidade e de segurança jurídica, atentas a

---

<sup>212</sup> Cfr. GILL e FLEMING (2010, p. 595).

constante mutação a que aquelas normas se encontram sujeitas e a inexistência de uma cláusula de não receção automática no nosso ordenamento jurídico-fiscal.

Tal realidade coloca consideráveis desafios a nível técnico, decorrentes da menor rigidez inerente à aplicação de tal referencial, porquanto, assentando mais em princípios do que em regras e implicando frequentemente o recurso a conceitos indeterminados, estimativas e juízos de valor, obedece a orientações mais complexas e subjetivas.

Esta alteração de paradigma na prática contabilística – decorrente de um maior ênfase na relevância em detrimento da salvaguarda da fiabilidade – introduz, assim, pressões adicionais em matéria fiscal, sendo expectáveis fortes reações das autoridades tributárias através da divulgação de instruções e entendimentos administrativos tendencialmente defensivos e potencialmente divergentes dos critérios e posições perfilhados pelas empresas, ampliando a margem de discricionariedade e incerteza na relação jurídico-tributária em geral e na fiscalidade direta em particular.

É ainda expectável que os conflitos decorrentes de tal falta de convergência entre as posições interpretativas das autoridades tributárias e dos sujeitos passivos de imposto sejam dirimidos, como é habitual, em sede própria, conduzindo a um aumento da litigância e obrigando, porventura, a uma clarificação mais precisa dos limites de uma tipificação mais aberta na determinação dos elementos definidores da tributação material.

Nesta matéria, não é de desconsiderar o papel, sempre mais dinâmico e atempado, que a doutrina pode desempenhar na uniformização de entendimentos, através da discussão aprofundada dos assuntos que mais dúvidas suscitem, tendo em vista não onerar ainda mais a gestão do contencioso tributário para todas as partes interessadas.

Outrossim, a referida situação de tensão tende a tornar mais evidentes as clivagens existentes na dicotomia entre harmonização contabilística (em última instância, sob a égide das instâncias da União Europeia) e soberania nacional em sede de tributação direta das empresas, transferindo muitas questões de índole técnica para o plano político e impondo-se, assim, o estabelecimento de um debate criteriosamente sustentado na experiência adquirida e nos resultados alcançados.

## **Bibliografia**

## Bibliografia

AGUIAR, Nina Teresa Sousa Santos (2003), Modelos normativos de relação entre lucro tributário e contabilidade comercial, *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, N.º 13/14, janeiro/abril (2003), pp. 39-49.

ALMEIDA, Rui M. P. [et al.] (2011), *SNC e o Regime da Normalização Contabilística para Microentidades*, ATF - Edições Técnicas.

CASTRO TAVARES, Tomás Maria Cantista de (1999), Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos, *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais (DGCI), Ministério das Finanças, N.º 396, outubro/dezembro (1999), pp. 7-177.

COMISSÃO EUROPEIA (1995), *Harmonização contabilística: Uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional*, Comunicação COM 95 (508) final, Bruxelas.

COMISSÃO EUROPEIA (2000), *Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas*, Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu de 13 de junho de 2000, COM (2000) 359 final, Bruxelas.

COMISSÃO EUROPEIA (2003a), *Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como da Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, e ainda da Sétima Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, relativa às contas consolidadas*, Bruxelas, novembro de 2003.

COMISSÃO EUROPEIA (2003b), *Um Mercado Interno sem obstáculos em matéria de fiscalidade das empresas – realizações, iniciativas em curso e desafios a ultrapassar*, Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu de 24 de novembro de 2003, COM (2003) 726 final, Bruxelas.

COMISSÃO EUROPEIA (2011), *Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCS)*, 16 de março de 2011, COM (2011) 121 final, Bruxelas.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (1997), *Diretriz Contabilística n.º 18 – Objetivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*, Diário da República n.º 179, II Série de 05/08/1997.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2003), *Projeto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística [Online] [Consultado em 29 de julho de 2013]*. Disponível em [www.cnc.min-financas.pt/\\_siteantigo/Documentos/NCN\\_LO\\_CE\\_Aprovado CG.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/Documentos/NCN_LO_CE_Aprovado CG.pdf).

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, CNC (2005), Diretriz Contabilística n.º 18 – Objetivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (revista), Diário da República n.º 184, II Série de 23/09/2005.

CRAVO, Domingos [et al.] (2009), Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística, Lisboa, Edição da CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2001), Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria, Lisboa, Vislis Editores.

CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2005), As Normas Internacionais de Contabilidade e a Fiscalidade, Boletim APECA, Maia, N.º 123, outubro/dezembro (2005), pp. 5-23.

CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2006), O Léxico Português de Contabilidade e as NIC/NIRF [Online]. [Consultado em 29 de julho de 2013]. Disponível em [www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2006/08/LexicoPortugues.pdf](http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2006/08/LexicoPortugues.pdf).

CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2010), O Decreto-Lei n.º 158/2009 que aprovou o SNC, TOC (Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas), Lisboa, Número especial, Ano X (2010), pp. 21-30.

CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando da (2011), Estudos sobre a Normalização Contabilística em Portugal, Vida Económica.

ESSERS, Peter; RUSSO, Ronald (2009) – *The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting Systems and the CCCTB*, in Essers, Peter [et al.] (ed.) – *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts - ‘A Clash of Cultures’*, EUCOTAX Series on European Taxation, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, Volume 23 (2009), pp. 29-86.

FERNANDES DA COSTA, Suzana (2010), *The Portuguese Accounting Reform and its Expectable Repercussions on Corporate Income Tax and Taxation Principles*, in Teixeira, Glória e Carvalho, Ana Sofia (coord.) – *Os 10 anos de Investigação do CIJE - Estudos Jurídico-Económicos*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 881-889.

FERNANDES FERREIRA, Rogério (1965), *A Tributação do Lucro Real (Comentário ao Código da Contribuição Industrial)*, Lisboa, Edições Ática.

FERNANDES FERREIRA, Rogério (1997), *Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, 1.ª Edição, Lisboa, Editorial Notícias.

FERNANDES FERREIRA, Rogério (2002), *Encruzilhadas*, Lisboa, Edição da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).

FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de (1988), *A Periodização do Lucro Tributável*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (152), Lisboa, Centro de Estudos Fiscais (DGCI), Ministério das Finanças.



FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de (1990), A base tributável do IRC, Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais (DGCI), Ministério das Finanças, N.º 360, outubro/dezembro (1990), pp. 115-145.

GASTAMBIDE FERNANDES, Octávio (2005), Demonstrações Financeiras Consolidadas, Anuais, Separadas e Individuais, Revista de Contabilidade e Finanças (Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas), N.º 83, outubro/dezembro (2005), pp. 13-15.

GILL, Steven L.; FLEMING, Damon M. (2010) – *Update on International Guidance on Accounting for Income Taxes*, Tax Notes International, Volume 59, Number 8, August 23 (2010), pp. 595-598.

GRUPO DE TRABALHO CRIADO POR DESPACHO DE 23 DE JANEIRO DE 2006 DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS (2006), Relatório sobre o Impacto Fiscal da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais (DGCI), Ministério das Finanças.

GUERREIRO, Marta Alexandra Silva (2006), Impacto da adoção das *International Financial Reporting Standards*: fatores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas, Contabilidade e Gestão (Revista Científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas), N.º 3 (2006), pp. 7-32.

HENDRIKSEN, Eldon (1991), *Accounting Theory*, 5th Edition, Irwin.

KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf (2010) – *New German GAAP - The Gap Between Commercial And Tax Accounting*, Tax Notes International, Volume 59, Number 7, August 16 (2010), pp. 519-522.

LÉRIAS, António Gervásio (2012), Contabilidade vs fiscalidade: reorientações? , Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, Número 1 - primavera, Ano 5 (2012), pp. 75-92.

MASTELLONE, Pietro (2011), *Corporate Tax and International Accounting Standards: Recent Developments in Italy*, Tax Notes International, Volume 61, Number 3, January 17 (2011), pp. 241-251.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2007), Orçamento do Estado para 2008 - Relatório [Online]. outubro de 2007. [Consultado em 29 de julho de 2013]. Disponível em: [http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2008/Relatorio\\_PropostaLei\\_MapasLei/relatorio\\_2008.pdf](http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2008/Relatorio_PropostaLei_MapasLei/relatorio_2008.pdf).

RODRIGUES, João (2005), Adoção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro, 2.ª Edição, Lisboa, Áreas Editora.

SALDANHA SANCHES, J. L. (2006), Os IAS/IFRS como fonte de direito ou o efeito *Monsieur Jourdain*, in Miranda, Jorge (dir.) e Pitta e Cunha, Paulo de (coord.) – Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco - Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 187-215.

SALDANHA SANCHES, J. L. (2007a), Do Plano Oficial de Contabilidade aos IAS/IFRS, in Saldanha Sanches, J. L. e Taborda da Gama, João (org.) – O Direito do Balanço e As Normas Internacionais de Relato Financeiro, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 61-75.

SALDANHA SANCHES, J. L. (2007b), Manual de Direito Fiscal, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Coimbra Editora.

Sistema de Normalização Contabilística, Porto, Porto Editora, 2009.

TAS, Leo van der; ZANDEN, Peter van der (2009) – *The International Financial Reporting Standards*, in Essers, Peter [et al.] (ed.) – *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts - ‘A Clash of Cultures’*, EUCOTAX Series on European Taxation, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, Volume 23 (2009), pp. 1-27.

TEIXEIRA, Glória (2010), Manual de Direito Fiscal, 2.<sup>a</sup> Edição Revista e Ampliada, Coimbra, Almedina.

VASCONCELOS, André A. (2011), O justo valor e o Código do IRC, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, Número 4 - inverno, Ano 3 (2011), pp. 191-208.

VENUTI, Marco (2010), *Measuring Company Income Tax on the Basis of the International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS): the Italian Case*, British Tax Review, Number 4 (2010), pp. 307-400.

XAVIER DE BASTO, José (2001), O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária, Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, N.º 5, janeiro (2001), pp. 5-21.

**Legislação nacional mais relevante** [Consultada em 29 de julho de 2013. Disponível mediante acesso ao SITOC - Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas]

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Constituição da República Portuguesa.

Lei geral tributária.

Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro.

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro.

Código dos Valores Mobiliários.

Código das Sociedades Comerciais.

### **Outra legislação nacional**

Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103/63, de 1 de julho.

Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro.

Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92 de 31 de dezembro.

### **Legislação da União Europeia** [Consultada em 29 de julho de 2013. Disponível *online* no sítio [eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu)]

Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades.

Sétima Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, relativa às contas consolidadas.

Diretiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de dezembro de 1986, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras.

Diretiva 91/674/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1991, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros.

Diretiva 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de setembro de 2001, que altera as Diretivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras.

Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Diretiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho de 2003, que altera as Diretivas 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.

Regulamento (CE) N.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro de 2003, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho

Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro de 2008, que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho.

Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março de 2012, que altera a Diretiva 78/660/CEE do Conselho, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, no que diz respeito às microentidades.

Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho.

## **Anexos**

**Anexo A – NIC e SIC adotadas no âmbito do Regulamento (CE) n.º 1725/2003**

IAS 1	Apresentação de Demonstrações Financeiras
IAS 2	Inventários
IAS 8	Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas
IAS 10	Acontecimentos Após a Data do Balanço
IAS 11	Contratos de Construção
IAS 12	Impostos sobre o Rendimento
IAS 14	Relato por Segmentos
IAS 15	Informação Refletindo os Efeitos das Variações de Preços
IAS 16	Ativos Fixos Tangíveis
IAS 17	Locações
IAS 18	Rédito
IAS 19	Benefícios dos empregados
IAS 20	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo
IAS 21	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
IAS 22	Concentrações de Atividades Empresariais
IAS 23	Custos de Empréstimos Obtidos
IAS 24	Divulgações de Partes Relacionadas
IAS 26	Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma
IAS 27	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias
IAS 28	Contabilização de Investimentos em Associadas
IAS 29	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias
IAS 30	Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares
IAS 31	Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos
IAS 33	Resultados por Ação
IAS 34	Relato Financeiro Intercalar
IAS 35	Unidades Operacionais em Descontinuação
IAS 36	Imparidade de Ativos
IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IAS 38	Ativos Intangíveis
IAS 40	Propriedades de Investimento
IAS 41	Agricultura

SIC-1	Consistência – Fórmulas de Custo Diferentes para Inventários
SIC-2	Consistência – Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos
SIC-3	Eliminação de Ganhos e Perdas não Realizados em Transações com Associadas
SIC-6	Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores
SIC-7	Introdução do Euro
SIC-8	Primeira Aplicação das IAS como a Base Primária de Contabilidade
SIC-9	Concentrações de Atividades Empresariais – Classificação quer como Aquisições quer como Unificações de Interesses
SIC-10	Apoio do Governo – Sem Relação Específica com Atividades Operacionais
SIC-11	Câmbios – Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Bruscas de Moeda
SIC-12	Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais
SIC-13	Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não-Monetárias por Empreendedores
SIC-14	Ativos Fixos Tangíveis – Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens
SIC-15	Locações Operacionais - Incentivos
SIC-18	Consistência – Métodos Alternativos
SIC-19	Moeda de Relato – Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo as IAS 21 e IAS 29
SIC-20	Método de Equivalência Patrimonial – Reconhecimento de Perdas
SIC-21	Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Ativos Não-Depreciáveis Revalorizados
SIC-22	Concentrações de Atividades Empresariais – Ajustamento Subsequente dos Justos Valores e do <i>Goodwill</i> Inicialmente Relatado
SIC-23	Ativos Fixos Tangíveis – Custos de Inspeção Importante ou de Revisão Geral
SIC-24	Resultados por Ação – Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam Ser Liquidados em Ações
SIC-25	Impostos sobre o Rendimento – Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Acionistas
SIC-27	Avaliação da Substância de Transações que Envolvam a Forma Legal de uma Locação
SIC-28	Concentrações de Atividades Empresariais – “Data de Troca” e Justo Valor de Instrumentos de Capital Próprio
SIC-29	Divulgações – Acordos de Concessão de Serviços
SIC-30	Moeda de Relato – Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação
SIC-31	Rédito – Transações de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade
SIC-32	Ativos Intangíveis – Custos com Web Sites
SIC-33	Consolidação e Método da Equivalência Patrimonial – Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade

Fonte: Anexo ao Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro.

**Anexo B.1 – Alterações ao Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro**

Regulamento (CE) n.º 707/2004 da Comissão, de 6 de abril de 2004	Adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002
Regulamento (CE) n.º 2086/2004 da Comissão, de 19 de novembro de 2004	Insera a IAS 39
Regulamento (CE) n.º 2236/2004 da Comissão, de 29 de dezembro de 2004	Respeita às IFRS 1, IFRS 3 a IFRS 5, às IAS 1, IAS 10, IAS 12, IAS 14, IAS 16 a IAS 19, IAS 22, IAS 27, IAS 28 e IAS 31 a IAS 41 e às SIC 9, SIC 22, SIC 28 e SIC 32
Regulamento (CE) n.º 2237/2004 da Comissão, de 29 de dezembro de 2004	Respeita à IAS 32 e à IFRIC 1
Regulamento (CE) n.º 2238/2004 da Comissão, de 29 de dezembro de 2004	Respeita à IFRS 1, às IAS 1 a IAS 10, IAS 12 a IAS 17, IAS 19 a IAS 24, IAS 27 a IAS 38, IAS 40 e IAS 41 e às SIC 1 a SIC 7, SIC 11 a SIC 14, SIC 18 a SIC 27 e SIC 30 a SIC 33
Regulamento (CE) n.º 211/2005 da Comissão, de 4 de fevereiro de 2005	Insera a IFRS 2
Regulamento (CE) n.º 1073/2005 da Comissão, de 7 de julho de 2005	Insera a IFRIC 2
Regulamento (CE) n.º 1751/2005 da Comissão, de 25 de outubro de 2005	Introduz alterações às IAS 39, SIC 12 e IFRS 1
Regulamento (CE) n.º 1864/2005 da Comissão, de 15 de novembro de 2005	Introduz alterações às IAS 39, IAS 32 e IFRS 1
Regulamento (CE) n.º 1910/2005 da Comissão, de 8 de novembro de 2005	Insera a IFRS 6, a IFRIC 4 e a IFRIC 5 e altera as IAS 19, IFRS 1, IAS 16, IAS 38, IAS 1 e IAS 24
Regulamento (CE) n.º 2106/2005 da Comissão, de 21 de dezembro de 2005	Introduz alterações à IAS 39
Regulamento (CE) n.º 108/2006 da Comissão, de 11 de janeiro de 2006	Introduz alterações a várias normas, substitui a IAS 30 pela IFRS 7 e publica a IFRIC 6
Regulamento (CE) n.º 708/2006 da Comissão, de 8 de maio de 2006	Introduz alterações à IAS 21 e publica a IFRIC 7
Regulamento (CE) n.º 1329/2006 da Comissão, de 8 de setembro de 2006	Publica as IFRIC 8 e IFRIC 9
Regulamento (CE) n.º 610/2007 da Comissão, de 1 de junho de 2007	Publica a IFRIC 10
Regulamento (CE) n.º 611/2007 da Comissão, de 1 de junho de 2007	Publica a IFRIC 11

Fonte: CRAVO [et al.] (2009, pp. 35-36).



**Anexo B.2 – Alterações ao Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro**

Regulamento (CE) n.º 1260/2008 da Comissão, de 10 de dezembro de 2008	Introduz alterações à IAS 23
Regulamento (CE) n.º 1261/2008 da Comissão, de 16 de dezembro de 2008	Introduz alterações à IFRS 2
Regulamento (CE) n.º 1262/2008 da Comissão, de 16 de dezembro de 2008	Introduz alterações à IFRIC 13
Regulamento (CE) n.º 1263/2008 da Comissão, de 16 de dezembro de 2008	Introduz alterações à IFRIC 14
Regulamento (CE) n.º 1274/2008 da Comissão, de 17 de dezembro de 2008	Introduz alterações à IAS 1
Regulamento (CE) n.º 53/2009 da Comissão, de 21 de janeiro de 2009	Introduz alterações às IAS 32 e IAS 1
Regulamento (CE) n.º 69/2009 da Comissão, de 23 de janeiro de 2009	Introduz alterações às IFRS 1 e IAS 27
Regulamento (CE) n.º 70/2009 da Comissão, de 23 de janeiro de 2009	Melhoramentos introduzidos nas IFRS
Regulamento (CE) n.º 254/2009 da Comissão, de 25 de março de 2009	Introduz alterações à IFRIC 12
Regulamento (CE) n.º 460/2009 da Comissão, de 4 de junho de 2009	Introduz alterações à IFRIC 16
Regulamento (CE) n.º 494/2009 da Comissão, de 3 de junho de 2009	Introduz alterações à IAS 27
Regulamento (CE) n.º 495/2009 da Comissão, de 3 de junho de 2009	Introduz alterações à IFRS 3
Regulamento (CE) n.º 636/2009 da Comissão, de 22 de julho de 2009	Introduz alterações à IFRIC 15
Regulamento (CE) n.º 824/2009 da Comissão, de 9 de setembro de 2009	Introduz alterações às IAS 39 e IFRS 7
Regulamento (CE) n.º 839/2009 da Comissão, de 15 de setembro de 2009	Introduz alterações à IAS 39
Regulamento (CE) n.º 1136/2009 da Comissão, de 25 de novembro de 2009	Introduz alterações à IFRS 1
Regulamento (CE) n.º 1142/2009 da Comissão, de 26 de novembro de 2009	Introduz alterações à IFRIC 17
Regulamento (CE) n.º 1164/2009 da Comissão, de 27 de novembro de 2009	Introduz alterações à IFRIC 18
Regulamento (CE) n.º 1165/2009 da Comissão, de 27 de novembro de 2009	Introduz alterações às IFRS 4 e IFRS 7

Regulamento (CE) n.º 1171/2009 da Comissão, de 30 de novembro de 2009	Introduz alterações às IFRIC 9 e IAS 39
Regulamento (UE) n.º 1293/2009 da Comissão, de 23 de dezembro de 2009	Introduz alterações à IAS 32
Regulamento (UE) n.º 243/2010 da Comissão, de 23 de março de 2010	Melhoramentos introduzidos nas IFRS
Regulamento (UE) n.º 244/2010 da Comissão, de 23 de março de 2010	Introduz alterações à IFRS 2
Regulamento (UE) n.º 550/2010 da Comissão, de 23 de junho de 2010	Introduz alterações à IFRS 1
Regulamento (UE) n.º 574/2010 da Comissão, de 30 de junho de 2010	Introduz alterações às IFRS 1 e IFRS 7
Regulamento (UE) n.º 632/2010 da Comissão, de 19 de julho de 2010	Introduz alterações às IAS 24 e IFRS 8
Regulamento (UE) n.º 633/2010 da Comissão, de 19 de julho de 2010	Introduz alterações à IFRIC 14
Regulamento (UE) n.º 662/2010 da Comissão, de 23 de julho de 2010	Introduz alterações às IFRIC 19 e IFRS 1
Regulamento (UE) n.º 149/2011 da Comissão, de 18 de fevereiro de 2011	Melhoramentos introduzidos nas IFRS
Regulamento (UE) n.º 1205/2011 da Comissão, de 22 de novembro de 2011	Introduz alterações à IFRS 7
Regulamento (UE) n.º 475/2012 da Comissão, de 5 de junho de 2012	Introduz alterações às IAS 1 e IAS 19
Regulamento (UE) n.º 1254/2012 da Comissão, de 11 de dezembro de 2012	Introduz alterações às IFRS 10 a IFRS 12, IAS 27 e IAS 28
Regulamento (UE) n.º 1255/2012 da Comissão, de 11 de dezembro de 2012	Introduz alterações às IAS 12, IFRS 1 e IFRS 13 e IFRIC 20
Regulamento (UE) n.º 1256/2012 da Comissão, de 13 de dezembro de 2012	Introduz alterações às IFRS 7 e IAS 32
Regulamento (UE) n.º 183/2013 da Comissão, de 4 de março de 2013	Introduz alterações à IFRS 1
Regulamento (UE) n.º 301/2013 da Comissão, de 27 de março de 2013	Melhoramentos introduzidos nas IFRS (ciclo 2009-2011)
Regulamento (UE) n.º 313/2013 da Comissão, de 4 de abril de 2013	Introduz emendas às IFRS 10, IFRS 11 e IFRS 12

Fonte: CNC, IAS/IFRS adotadas na UE [Online] [Consultado em 29 de julho de 2013]. Disponível em: [www.cnc.min-financas.pt/ias.html](http://www.cnc.min-financas.pt/ias.html).

**Anexo C – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro vs Normas IASB**

<b>NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro</b>		<b>Normas IASB</b>
1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	IAS 1
2	Demonstração de Fluxos de Caixa	IAS 7
3	Adoção pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro	IFRS 1
4	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	IAS 8
5	Divulgações de Partes Relacionadas	IAS 24
6	Ativos Intangíveis	IAS 38
7	Ativos Fixos Tangíveis	IAS 16
8	Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	IFRS 5
9	Locações	IAS 17
10	Custos de Empréstimos Obtidos	IAS 23
11	Propriedades de Investimento	IAS 40
12	Imparidade de Ativos	IAS 36
13	Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	IAS 28 e IAS 31
14	Concentrações de Atividades Empresariais	IFRS 3
15	Investimentos em Subsidiárias e Consolidação	IAS 27
16	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	IFRS 6
17	Agricultura	IAS 41
18	Inventários	IAS 2
19	Contratos de Construção	IAS 11
20	Rédito	IAS 18
21	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37
22	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	IAS 20
23	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	IAS 21
24	Acontecimentos Após a Data do Balanço	IAS 10
25	Impostos sobre o Rendimento	IAS 12
26	Matérias Ambientais	
27	Instrumentos Financeiros	IAS 32, IAS 39, IFRS 7
28	Benefícios dos Empregados	IAS 19

Fonte: Sistema de Normalização Contabilística (2009, p. 312).

**Anexo D – Relação do conteúdo abordado em cada § da NCRF-PE com a correspondente NCRF e a Estrutura conceptual**

<b>§ da NCRF-PE</b>	<b>Conteúdo abordado pelo § da NCRF-PE</b>	<b>NCRF diretamente relacionada</b>
§ 3	Considerações gerais sobre o reconhecimento	Estrutura conceptual
§ 4	Estrutura e conteúdo das demonstrações	NCRF 1
§ 5	Adoção pela primeira vez da NCRF-PE	NCRF 3
§ 6	Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	NCRF 4
§ 7	Ativos fixos tangíveis	NCRF 7
§ 8	Ativos intangíveis	NCRF 6
§ 9	Locações	NCRF 9
§ 10	Custos de empréstimos obtidos	NCRF 10
§ 11	Inventários	NCRF 18
§ 12	Rédito	NCRF 20
§ 13	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	NCRF 21
§ 14	Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo	NCRF 22
§ 15	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	NCRF 23
§ 16	Impostos sobre o rendimento	NCRF 25
§ 17	Instrumentos financeiros	NCRF 27
§ 18	Benefícios dos empregados	NCRF 28

Fonte: ALMEIDA [et al.] (2011, p. 18).