

RESPOSTAS A CONSULTAS

Data
2000.03.01

ASSUNTO:

**INTERPRETAÇÃO DE DIVERSOS DIPLOMAS LEGAIS COM IMPACTO A
NÍVEL CONTABILÍSTICO**

SITUAÇÃO

Durante 1999 foram publicados, entre outros, os seguintes diplomas legais com impacto a nível contabilístico:

- Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro - Sobre a Demonstração de Resultados por Funções e o Inventário Permanente
- [Decreto-Lei n.º 367/99](#), de 18 de Setembro - Sobre a Comissão de Normalização Contabilística (CNC)

A leitura destes diplomas suscitou diversas dúvidas de interpretação, quer a nível individual de cada um dos diplomas de per si, quer a nível do seu enquadramento nas demais disposições legais ou outras com eles conexas.

O esclarecimento dessas dúvidas reveste-se de particular importância tendo em vista a comparabilidade da informação financeira e a garantia da adopção de princípios e critérios contabilísticos adequados.

Assim, destacam-se pela sua relevância e frequência com que são colocadas, as dúvidas sobre os seguintes temas:

- Tema 1 - Obrigatoriedade das Directrizes Contabilísticas emitidas pela CNC

- Tema 2 - Obrigatoriedade temporal da Demonstração de Resultados por Funções e do Inventário Permanente
- Tema 3 - Obrigatoriedade de preparação, em referência ao exercício de 1999, da Demonstração de Resultados por Funções
- Tema 4 - Utilização de Reservas de Reavaliação originadas por reavaliações efectuadas ao abrigo de diplomas legais

1. Obrigatoriedade das Directrizes Contabilísticas emitidas pela CNC

Pergunta: Considera-se que as DC já publicadas ficam automaticamente homologadas ou vão necessitar de ser ainda sujeitas a homologação do Ministro das Finanças, uma vez que a questão da homologação não é referida no n.º 1 do art.º 17?

Fundamentos da pergunta: [Decreto-Lei n.º 367/99](#), de 18 de Setembro (normas que regem a Comissão de Normalização Contabilística - CNC):

- Alínea c) do art.º 2.º - São atribuições da CNC emitir Directrizes Contabilísticas (DC), de efeito obrigatório, sujeitando-as a homologação do Ministro das Finanças
- N.º 1 do art.º 17.º - São abrangidas para o efeito previsto na alínea c) do art.º 2 as directrizes contabilísticas publicadas até à entrada em vigor do presente diploma.

2. Obrigatoriedade temporal da Demonstração de Resultados por Funções (DRF) e do Inventário Permanente

Perguntas:

- a) A data de obrigatoriedade da DRF, nos termos do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, surge um ano antes da data de obrigatoriedade do inventário permanente (DRF - dispensa até ao termo do exercício seguinte ao da ocorrência e Inventário Permanente - obrigatoriedade a partir do exercício seguinte ao da ocorrência)?

- b) Em que ano é obrigatória a preparação da DRF, se a empresa ultrapassou os limites previstos no art.º 262 do CSC em:
- i) 1999
 - ii) 2000
- c) Em que ano é obrigatória a adopção do inventário permanente se a empresa ultrapassou os limites previstos no art.º 262 do CSC em:
- i) 1999
 - ii) 2000

Fundamentos das perguntas: Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro (alterações ao POC):

- a) N.º 1 do art.º 1 - as entidades às quais é aplicável o POC ficam obrigadas, nas condições do diploma:
 - i) Alínea a) a adoptar o sistema de inventário permanente
 - ii) Alínea b) a elaborar a demonstração dos resultados por funções
- b) N.º 2 do art.º 1 - ficam dispensadas do estabelecido nas alíneas a) e b) ... até ao termo do exercício seguinte em que tenham sido ultrapassados dois dos três limites ...
- c) N.ºs 3 e 4 do art.º 1 - podem também ser dispensadas... deverão as entidades apresentar requerimento... até ao fim do 3.º mês seguinte ao do termo do exercício... caso este requerimento venha a ser indeferido... tornar-se-à obrigatório a partir do exercício seguinte ao da apresentação do mesmo (requerimento)
- d) Art.º 2.º - é alterado o Decreto-Lei n.º 410/89 - passa a incluir a Demonstração dos Resultados por Funções como uma das perspectivas de modelo adaptadas pelo POC
- e) N.º 2.º do art.º 3.º - a demonstração dos resultados por funções é de elaboração obrigatória para as entidades... a partir do exercício seguinte ao da respectiva ocorrência
- f) Art.º 5.º - o diploma aplica-se aos exercícios que comecem em ou a partir de 1 de Janeiro de 2000

3. Obrigatoriedade da preparação, em referência ao exercício de 1999, da Demonstração dos Resultados por Funções (DRF)

Perguntas:

- a) A obrigatoriedade da preparação da DRF, em 1999, é determinada com base:

- i) Na **DC 20** (admitindo-se que está homologada) por via da aplicação do **Decreto-Lei n.º 367/99**, de 18 de Setembro (decreto mais recente)?
 - ii) No Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro (não expressamente revogado pelo Decreto referido no parágrafo anterior)?
 - iii) No Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro (revogado pelo decreto referido no parágrafo anterior mas que só entra em vigor em exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2000)?
- b) Na sequência da resposta à pergunta a), em 1999 é obrigatória a preparação da DRF? Se sim, por quem e em que condições?

Fundamentos das perguntas:

- a) Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro (modificações ao POC de 77):
Ponto 2.3. Demonstração dos Resultados (funções) refere, expressamente que esta demonstração é de produção não obrigatória;
- b) **Directriz Contabilística n.º 20** - Demonstração de Resultados por Funções, de Agosto de 1997 - não tem data de entrada em vigor:
Refere, expressamente que esta demonstração é de produção obrigatória para as entidades que ultrapassem os limites do art.º 262 do Código das Sociedades Comerciais
- c) Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro (alterações ao POC de 89):
Art.º 2 - alteração do POC de 89 tornando esta demonstração uma das perspectivas adaptadas pelo POC
Art.º 5 - entrada em vigor em exercícios que comecem em ou a partir de 1 de Janeiro de 2000
- d) **Decreto-Lei n.º 367/99**, de 18 de Setembro (atribuições da CNC)
Obrigatoriedade de aplicação das DC já publicadas

4. Utilização de Reservas de Reavaliação originadas por reavaliações efectuadas ao abrigo de diplomas legais

Perguntas:

- a) Quando a totalidade, ou parte, da reserva de reavaliação fica realizada deve-se:

- i) Movimentar a conta 59 - Resultados transitados pelo montante da reserva já realizada nos termos da **DC 16** (admitindo-se que está homologada) por via da aplicação do Decreto-Lei n.º 367/99 (decreto mais recente)?
 - ii) Não movimentar a conta 59 - Resultados Transitados uma vez que: (i) Decreto-Lei 410/89 não prevê tal movimentação e/ou (ii) os diplomas da reavaliação não prevêem tal utilização (a não ser quando haja necessidade de cobrir prejuízos até à data a que se reporta a reavaliação)
- b) Os impostos diferidos relativos à Reserva de Reavaliação:
- i) Devem ser movimentados na conta de reservas de Reavaliação (IAS 12 por via da aplicação da **DC 18** no pressuposto de que está homologada nos termos do decreto mais recente)?
 - ii) Não devem ser movimentados na conta de reservas de reavaliação pelas seguintes razões: (i) Decreto-Lei 410/89 não prevê tal movimentação e ou (ii) diplomas da reavaliação não prevêem tal utilização (a não ser quando haja necessidade de cobrir prejuízos até à data a que se reporta a reavaliação)?
- c) Qual o impacto da contabilização dos impostos Diferidos para efeitos do CSC? Contrariamente às disposições da DC 16, algumas reservas de Reavaliação já foram utilizadas para aumentos de capital pelo que a contabilização de impostos diferidos originará resultados transitados ou, alternativamente, reservas de reavaliação negativas. Este facto:
- i) Enquadra-se nas situações que dão origem à proibição de distribuição de dividendos previstas no art.º 31.º a 33.º do CSC?
 - ii) Não se enquadra nas situações que dão origem à proibição de distribuição de dividendos previstas no art.º 31.º a 33.º do CSC dado que este código data de 1986 devendo a questão ser reequacionada à luz da evolução legislativa entretanto ocorrida em outros diplomas?

Fundamentos das perguntas:

- a) Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro (modificações ao POC de 77) - As notas à Classe 5 incluídas na Nota 12 - Notas explicativas referem o seguinte:
- i) Conta de Reservas de Reavaliação - serve de contrapartida aos ajustamentos monetários
 - ii) Conta de Resultados Transitados - utilizada para registar lucros e dividendos antecipados do ano anterior sendo movimentada subsequentemente por: (i) aplicação de lucros, (ii) cobertura de prejuízos, (iii) diferença entre os lucros imputáveis às participações em filiais e associadas e os dividendos recebidos e (iv) regularizações

não frequentes e de grande significado que devam afectar os capitais próprios e não os resultados do exercício.

b) Decretos-Lei anteriores a 98 relativos a reavaliações legais:

Em traços gerais definiam apenas qualquer coisa como a reserva de reavaliação só pode ser movimentada de acordo com a seguinte ordem de prioridades: (i) corrigir valor da reavaliação, (ii) cobrir prejuízos acumulados até à data a que se reporta a reavaliação, inclusivé e (iii) incorporação no capital social na parte remanescente.

c) Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro (último diploma a permitir reavaliação legal):

N.º 2 do Art.º 5 - a reserva de reavaliação só pode ser movimentada quando se considerar realizada total ou parcialmente (na generalidade dos casos tem vindo a ser aceites pelos notários, aumentos de capital com reservas que não se encontram realizadas) nos termos da regulamentação contabilística aplicável e de acordo com a seguinte ordem de prioridades: (i) corrigir valor da reavaliação, (ii) cobrir prejuízos acumulados até à data a que se reporta a reavaliação, inclusivé e (iii) incorporação no capital social, na parte remanescente.

d) [Directriz Contabilística n.º 16](#), de Janeiro de 1995 (Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis)

Ponto 2.4 - O excedente obtido no processo de reavaliação só se considera realizado, de acordo com princípios contabilísticos geralmente aceites, pelo uso ou alienação dos bens a que respeita.

Ponto 3.3 - O excedente obtido... não pode servir de base, do ponto de vista estritamente contabilístico, a aumento do capital ou a cobertura de prejuízos.

Só a realização total ou parcial, que implica a transferência correspondente para a conta 59Y Resultados Transitados - Regularização de Excedentes, poderá permitir as aplicações referidas ou outras.

e) [Decreto-Lei n.º 367/99](#), de 18 de Setembro (atribuições da CNC)

Obrigatoriedade de aplicação das DC já publicadas onde se inclui a DC 18 que faz aplicar de forma supletiva, em Portugal a Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 - Impostos Diferidos.

f) Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 - Impostos Diferidos

A reserva de reavaliação deve ser reduzida dos correspondentes impostos diferidos.

ENTENDIMENTO

1. Obrigatoriedade das directrizes contabilísticas

- a) No entender desta Comissão, a necessidade de homologação das directrizes contabilísticas só se coloca em relação aquelas que vierem a ser publicadas depois da entrada em vigor do DL n.º 367/99, de 18 de Setembro, porque, relativamente às que se encontravam publicadas aquando da saída deste diploma, é ele próprio que coloca em vigor o seu efeito obrigatório. Na verdade, quando o n.º 1 do art.º 17.º do aludido Decreto-Lei, regista que “são abrangidas para o efeito previsto na alínea c) do artigo 2.º as directrizes...”, só pode estar a referir-se ao efeito obrigatório, único efeito que é referido na citada alínea c).
- b) Importa ainda salientar que, mesmo que se questionasse o não cumprimento da formalidade da homologação, a qual, como dissemos, não se põe, algumas das directrizes em causa foram objecto de aprovação expressa e todas elas foram mandadas publicar por quem detinha o poder de as aprovar/homologar.
- c) Em face do exposto, a CE da CNC entende que, para todas as directrizes contabilísticas que se encontravam publicadas à data da entrada em vigor do DL n.º 367/99, de 18 de Setembro, se aplica o efeito obrigatório, tal como previsto na alínea c) do artigo 2.º deste diploma.

2. Obrigatoriedade temporal da Demonstração de Resultados por Funções e do inventário Permanente

- a) Relativamente a esta questão o entendimento é que os critérios de dispensa e de obrigatoriedade, quer da adopção do sistema de inventário permanente quer da elaboração da demonstração de resultados por funções, devem ter em atenção as situações verificadas nos dois exercícios anteriores ao ano 2000.

Assim:

- i) Se a entidade não ultrapassou os limites referidos no n.º 2 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, em 1998, nem em 1999, deve considerar-se dispensada, quer da adopção do sistema de inventário permanente quer da elaboração da demonstração de resultados por funções, até ao termo do exercício seguinte àquele em que tais limites forem ultrapassados. Ou seja, uma entidade que esteja nestas circunstâncias está dispensada, pelo menos, até ao ano 2001, inclusivé;
- ii) Se a entidade não ultrapassou os referidos limites em 1998, mas os ultrapassou em 1999, fica dispensada no ano de 2000 e passará a estar obrigada a partir de 1 de Janeiro de 2001;
- iii) Se os limites em causa foram ultrapassados em 1998 e 1999, a entidade está obrigada a partir de 1 de Janeiro de 2000;
- iv) Se a entidade ultrapassou os referidos limites em 1998, mas o mesmo não aconteceu em 1999, fica dispensada nos mesmos moldes referidos na alínea a).

3. Obrigatoriedade de preparação, em referência ao exercício de 1999, da Demonstração de Resultados por Funções

Relativamente a esta questão importa reter o seguinte:

- a) A [Directriz Contabilística n.º 20](#), publicada em 5 de Agosto de 1997, “tem por objectivo actualizar conceitos e desenvolver procedimentos para a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções, com vista a encorajar a generalização do seu uso e divulgação”. Não se definiu, porém qualquer data a partir da qual fosse obrigatória à sua elaboração.
- b) Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, veio impôr a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções em determinadas condições, as quais, no entender desta Comissão, são as descritas acima, no ponto 2.
- c) Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, veio tomar de efeito obrigatório a Directriz contabilística n.º 20. Mas o que é obrigatório na Directriz Contabilística n.º 20 não é uma data para o início da sua aplicação porque ela a não

prevê. O que é obrigatório adoptar, por força do Decreto-Lei n.º 367/99, são os conceitos, os procedimentos e tudo o mais que está previsto nessa Directriz. Assim, e em nosso entender, o diploma em causa não conflitua com o Decreto-Lei n.º 44/99, que é o único normativo que impõe uma data para se dar início à elaboração da Demonstração de Resultados por Funções.

Assim sendo, e interpretando o Decreto-Lei n.º 44/99 do modo descrito no ponto 2, a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções toma-se obrigatória a partir do ano 2000, inclusivé, devendo a sua preparação e desenvolvimento conformar-se com o previsto naquela Directriz Contabilística n.º 20.

4. Utilização de Reservas de Reavaliação originadas por reavaliações efectuadas ao abrigo de diplomas legais

- a) A [Directriz Contabilística n.º 16](#), cujo conteúdo não colide com o disposto no Decreto-Lei n.º 410/89, trata das reavaliações, em termos gerais, de activos imobilizados tangíveis, ou seja, das denominadas “reavaliações livres”, às quais deve ser aplicada, na sequência do Decreto-Lei n.º 367/99.
- b) Quando as reavaliações forem efectuadas ao abrigo de diplomas legais específicos, aplicar-se-lhes-á o tratamento contabilístico previsto em tais diplomas ou deles decorrente. Quer isto dizer que a utilização duma reserva resultante de reavaliação feita com base em diploma específico deve, por força dessa lei, seguir a movimentação que tal diploma preconizar.
- c) Quanto à questão dos impostos diferidos, uma vez que ainda não foi emitida Directriz Contabilística versando a matéria, a CE/CNC considera ser de aplicar a NIC n.º 12, na sequência da Directriz Contabilística n.º 18, na medida em que tal procedimento seja compatível com os diplomas que estiveram na base das reavaliações efectuadas e com a Directriz Contabilística n.º 16.