

TÍTULO: O Impacto da Adopção da *IAS 2 – Inventários* na Fiscalidade

AUTOR: Mário Marques (Docente da Universidade do Minho/Escola de Economia e Gestão)

RESUMO

Devido ao crescente desenvolvimento das transacções internacionais e consequente globalização dos mercados, a União Europeia em meados da década de noventa redefiniu a sua política de harmonização contabilística tendo decidido pela aproximação ao normativo emanado pelo IASB. Esta política foi consubstanciada no Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho, de acordo com o qual as empresas com títulos negociados publicamente passaram, a partir de 2005, a utilizar aquele normativo na elaboração das suas contas consolidadas. O processo de convergência ao normativo internacional está ainda em curso prevendo-se que os Estados membros se adaptem a este referencial ou o adoptem gradualmente.

O sistema contabilístico português caracteriza-se pela forte ligação ao sistema fiscal, desde logo, pelo facto do resultado contabilístico constituir a base para a determinação do lucro tributável. O processo de convergência é, com efeito, impulsionador de uma reflexão relativamente ao impacto da adopção das normas internacionais ao nível fiscal.

No presente trabalho analisámos a *International Accounting Standards 2 – Inventários* e discutimos os impactos na fiscalidade decorrentes da sua adopção. Pudemos constatar que existem divergências terminológicas, conceptuais e ao nível de políticas contabilísticas entre esta norma e a legislação contabilística e fiscal nacional. Em consequência admitiu-se na Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007, a necessidade de adaptar estes normativos às normas internacionais de contabilidade.

ABSTRACT

The European Union redesigned its accounting harmonization process in the mid 1990's, due to the growing development of international transactions and the following market globalization, in line with the IASB standards. This process has been consolidated in the Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002, thereby requiring listed European companies, from 2005 onwards, to present their consolidated financial statements according to IASB standards. Member States are expected to accommodate themselves to these international standards. It is therefore an ongoing process.

The Portuguese accounting system is strongly connected to the taxation system, particularly because the accounting income is the basis for determining the taxable income. In this light, the convergence process stimulates further some reflection regarding the impact of the adoption of international accounting standards in the Portuguese taxation system.

This study ascertains to further analyse the International Accounting Standards 2 – Inventories, whilst discussing the impact it has upon the Portuguese taxation system. Evidence shows some divergence in terminology, concepts and accounting policies between this standard and the national taxation and accounting legislation. Thence, in the Law No. 53-A/2006, of 29 December, which enforced the State Budget 2007, it has been recognized the need to accommodate the national legislation to the international accounting standards.

ÍNDICE

<u>INTRODUÇÃO</u>	1
<u>1. A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UE</u>	5
<u>2. ALTERAÇÕES FISCAIS NO ÂMBITO DA LEI DO ORÇAMENTO DE ESTADO PARA 2007</u>	6
<u>3. A <i>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS</i> N.º 2 INVENTÁRIOS – UMA ANÁLISE DE CONFORMIDADE</u>	8
<u>3.1. RECONHECIMENTO INICIAL E SUBSEQUENTE</u>	8
<u>3.2 RELEVACÃO DAS PERDAS EM EXISTÊNCIAS</u>	10
<u>3.3 CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA DAS SAÍDAS</u>	11
<u>4. O IMPACTO DA ADOÇÃO DA IAS 2 NA FISCALIDADE</u>	12
<u>4.1 VALORIMETRIA INICIAL E SUBSEQUENTE DAS EXISTÊNCIAS: IAS 2 E CIRC</u>	13
<u>4.2 RECONHECIMENTO DAS PERDAS POTENCIAIS COMO CUSTO</u>	14
<u>4.3 VALORIMETRIA DAS SAÍDAS DE EXISTÊNCIAS</u>	16
<u>REFLEXÕES FINAIS</u>	16
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	18

INTRODUÇÃO

No exercício económico de 2005 concretizou-se parte da estratégia contabilística levada a cabo pela União Europeia (UE) desde meados da década de noventa. De facto, por imposição do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho, as empresas com valores mobiliários cotados num mercado regulamentado de um Estado membro passaram a elaborar as suas contas consolidadas de acordo com o normativo do *International Accounting Standards Board* (IASB). Trata-se de um passo importante no processo (ainda em curso) de harmonização contabilística, na medida em que o referido normativo assenta na primazia do modelo do justo valor em detrimento do “velho” custo histórico, o que constitui um grande desafio para diferentes intervenientes, nomeadamente, contabilistas, auditores e governos.

O processo de convergência em relação ao normativo internacional está a ser analisado por cada Estado membro atendendo à sua própria realidade económica, empresarial e fiscal. Relativamente à convergência europeia em matéria fiscal, considera-se que a fiscalidade indirecta evoluiu de uma forma decisiva desde meados da década de noventa (v.g. caso do imposto sobre o valor acrescentado); no que diz respeito à fiscalidade directa, especialmente o imposto sobre o rendimento das sociedades, a harmonização tem sido caracterizada por avanços muito mais moderados.

Pese embora a inexistência de qualquer impacto a nível da fiscalidade das empresas decorrente da aplicação do referido Regulamento, na medida em que a sua adopção apenas é obrigatória para a elaboração das contas consolidadas, impõe-se a definitiva e completa convergência do normativo contabilístico português em relação ao do IASB, dado que actualmente, por força do Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro, as empresas se vêm obrigadas a elaborar dois conjuntos de contas (o designado *duplo reporting*), situação que acarreta custos significativos.

Assim, tendo presente que este processo de convergência é irreversível e inevitável e que estas normas serão no futuro de aplicação obrigatória na elaboração das contas individuais, torna-se importante analisar o impacto fiscal da sua adopção.

No presente trabalho analisamos a *International Accounting Standards* (IAS) n.º 2 - Inventários e aferimos os efeitos, quer contabilísticos, quer fiscais decorrentes da sua adopção. Com efeito, numa primeira abordagem fazemos uma breve resenha do processo de harmonização contabilística na UE, de seguida analisamos a

IAS 2 – Inventários e o impacto da sua adopção na fiscalidade das empresas portuguesas. Por último, fazemos algumas reflexões finais a título de conclusão.

1. A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UE

Em termos gerais, a contabilidade tem como finalidade a comunicação do desempenho económico-financeiro das empresas aos seus utilizadores tanto internos como externos. Para alguns utilizadores externos as demonstrações financeiras constituem um elemento fundamental uma vez que é a partir destas que recolhem informação essencial para a sua actividade (Veerle, 2005). O desenvolvimento das relações transnacionais e a consequente globalização dos mercados tem fomentado uma crescente harmonização contabilística decorrente da necessidade de proporcionar aos utilizadores uma informação mais uniforme e consistente. A harmonização europeia ocorrida até meados da década de noventa, através das directivas comunitárias, manifestou-se insuficiente na medida em que, por um lado, estas não acompanharam o referido processo de globalização, permanecendo desactualizadas quanto ao tratamento contabilístico de novas situações e, por outro, apresentavam uma variedade de opções o que permitia alguma discricionariedade (Marques e Teixeira, 2006).

Foi em meados daquela década que a UE – face à crescente importância e aceitação que o normativo do IASB¹ assumia e ao acordo da *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) com aquele organismo – começa a desenvolver um novo processo de harmonização europeu que visava a sua convergência com o normativo internacional. O novo processo de harmonização inicia-se com a Comunicação da Comissão Europeia intitulada *Harmonização Contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional* (COM 95 (508) de 14 de Novembro de 1995). Neste documento admite-se que, de facto, as directivas não respondem às exigências mais rigorosas do contexto internacional, nomeadamente às exigências da *Securities and Exchange Commission*. Assim, a UE propõe intervir no processo de harmonização contabilística internacional já iniciado pelo IASB, optando pela sua aproximação às normas daquele organismo (Rodrigues e Guerreiro, 2004). Relativamente a esta matéria, assume também especial importância a Comunicação da Comissão Europeia COM (2000) 359 de 13/06/2000, intitulada *Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas*, na qual se propõe a utilização do normativo do IASB na elaboração das contas consolidadas para as sociedades cotadas. Este processo culmina com a publicação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de

¹ As *International Accounting Standards* e as *International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS)

19 de Julho (doravante designado por Regulamento) relativo à aplicação na UE das normas internacionais de contabilidade.

O Regulamento tem como objectivo *a adopção e a utilização das normas internacionais de contabilidade na Comunidade, com vista a harmonizar as informações financeiras apresentadas (...) por forma a assegurar o funcionamento eficiente do mercado de capitais da Comunidade e do mercado interno* (artigo 1º). Neste sentido e de acordo com o estipulado no seu artigo 4º, todas as sociedades que, à data do balanço, tenham os seus valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de um Estado membro deverão apresentar as suas contas consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade². O Regulamento prevê ainda, no seu artigo 5º, algumas opções relativamente às contas individuais daquelas entidades e às contas (individuais e consolidadas) das entidades cujos títulos não sejam negociados publicamente. No Quadro 1 sistematiza-se o preceituado no Regulamento.

Quadro 1 – Adopção das normas internacionais de contabilidade na UE

Sociedades	Títulos negociados publicamente	Títulos não negociados publicamente
Contas Consolidadas	Obrigatório (Art.º 4.º)	EM pode obrigar ou permitir (Art.º 5.º al. b))
Individuais	EM pode obrigar ou permitir (Art.º 5.º al. a))	EM pode obrigar ou permitir (Art.º 5.º al. b))

Fonte: Marques e Teixeira (2006)

De facto a UE deixou ao critério dos Estados membros a solução a adoptar para as contas individuais atendendo nomeadamente a questões de natureza fiscal.

2. ALTERAÇÕES FISCAIS NO ÂMBITO DA LEI DO ORÇAMENTO DE ESTADO PARA 2007

No seguimento da estratégia materializada no Regulamento é publicado o Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro que transpõe para o direito interno a Directiva n.º 2003/51/CE, também denominada Directiva da Modernização Contabilística. O artigo 14º do mencionado decreto-lei estabelece que *para efeitos fiscais, nomeadamente de apuramento do lucro tributável, as entidades que, nos termos do presente diploma, elaborem as contas individuais em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade são obrigadas a manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional e demais disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade*. Assim, as entidades que optarem pelo normativo do IASB para a elaboração e apresentação das

² Normas adoptadas nos termos do n.º 2 do artigo 6º do Regulamento.

suas contas individuais vêm-se obrigadas a um duplo *reporting* na medida em que, para efeitos fiscais, terão que elaborar e apresentar as suas contas individuais de acordo com o normativo nacional.

No sentido de se ultrapassar esta questão, na Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007, faz-se alusão à necessidade de clarificar e desenvolver as regras de determinação do lucro tributável no âmbito do IRC, bem como de adaptar as disposições constantes do CIRC ao normativo do IASB.

De seguida apresentamos as disposições da referida Lei que se relacionam com o tema objecto deste trabalho:

Adequação das disposições do Código do IRC e legislação complementar que determinem regras que não sejam conformes com as NIC, designadamente no quadro do regime das amortizações e reintegrações, do regime das provisões, dos métodos de determinação dos resultados de carácter plurianual e do tratamento das perdas por imparidade associadas a certos tipos de activos (artigo 56º n.º 1, alínea a));

Definição de critérios de valorimetria de activos, em especial das existências, dos instrumentos financeiros, dos activos biológicos e produtos agrícolas e dos recursos minerais, bem como de regras de capitalização de custos (artigo 56º n.º 1, alínea b));

Estabelecimento do regime a que ficam sujeitas as variações patrimoniais decorrentes da transição para as NIC que resultem do reconhecimento de activos ou passivos ou de alterações na respectiva mensuração, por forma a que sejam incorporadas no lucro tributável do exercício que se inicie em 2008 e dos quatro exercícios subsequentes (artigo 56º n.º 1, alínea f)).

Estas disposições resultam dos desenvolvimentos do grupo de trabalho presidido por Vieira dos Reis, constituído mediante Despacho n.º 2575/2006 de 2 de Fevereiro do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. O principal objectivo da constituição deste grupo era o de identificar o impacto em termos fiscais das alterações decorrentes da adopção das normas internacionais de contabilidade nas contas individuais e propor as devidas adaptações da legislação fiscal.

3. A *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS* N.º 2 INVENTÁRIOS – UMA ANÁLISE DE CONFORMIDADE³

Como referimos, por força do Regulamento as empresas cotadas passaram a elaborar as suas contas consolidadas de acordo com o normativo do IASB, com efeito, torna-se importante analisar esta norma numa perspectiva de conformidade com o normativo nacional. Na presente secção pretendemos caracterizar os aspectos considerados mais relevantes da IAS 2 – Inventários e compará-los com as disposições do normativo português.

3.1. RECONHECIMENTO INICIAL E SUBSEQUENTE

O principal objectivo da IAS 2 é o de fornecer um enquadramento contabilístico para os inventários, quer quanto ao reconhecimento como activo, quer quanto ao reconhecimento como custo que ocorre quando os proveitos relacionados são reconhecidos (IAS 2, §1).

O reconhecimento das existências como activo deverá, de acordo com a Estrutura Conceptual do IASB, ocorrer quando (i) for provável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros associados às mesmas e (ii) o seu custo possa ser determinado de modo fiável.

Os inventários são definidos, no parágrafo 6 da IAS 2, da seguinte forma:

Ilustração 1 – Definição de inventários segundo a IAS 2

Inventários são activos	detidos para venda (no decurso normal da actividade empresarial)
	que se encontram em processo de produção para venda
	detidos na forma de materiais ou bens de consumo a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços

Fonte: IAS 2, §6

A valoração dos inventários deve ser efectuada pelo custo ou valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo (IAS 2, §9). O VRL é o preço de venda estimado no decurso normal da actividade, deduzido dos custos estimados de acabamento e dos custos estimados necessários para realizar a venda (IAS 2, §6). De forma análoga, o Plano Oficial de Contabilidade (POC), no seu ponto 5.3.1, estipula que as existências por regra são valoradas ao custo de aquisição ou ao custo de produção. Porém, *se o custo de aquisição ou produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado* (ponto 5.3.4). Interessa perceber se o preço de mercado pode

³ No sentido de respeitar a terminologia adoptada, utilizaremos as expressões *inventários* e *existências* quando nos referirmos, respectivamente, ao normativo internacional e nacional.

ser entendido como o VRL, tal como definido na IAS 2. Os pontos 5.3.7 a 5.3.9 do POC, definem preço de mercado como sendo *o custo de reposição ou o VRL conforme se trate de bens adquiridos para a produção ou de bens para venda*, respectivamente. Assim, para os bens destinados a venda a valoração far-se-á, em ambos os normativos, com base no VRL quando este for inferior ao custo de aquisição (Quadro 2).

Quadro 2 – Critérios de valorimetria: POC e IAS 2

	POC	IAS 2
Bens adquiridos para venda	VRL	VRL
Bens adquiridos para a produção	Custo de reposição	

À semelhança do que é referido no POC (ponto 5.3.2), quando o inventário se destina a ser vendido sem sofrer qualquer transformação, o custo do mesmo compreenderá o preço de compra, bem como todos os custos incorridos para colocar os bens nas condições actuais (v.g. direitos de importação, custos de transporte, seguros) (IAS 2, §§10-11). Para além destes custos a IAS 2 prevê a possibilidade, ainda que a título excepcional, de se capitalizarem as despesas adicionais *na medida em que forem suportadas para colocar as existências na sua actual condição e localização, nomeadamente juros de financiamento* (Morais e Lourenço, 2004). Esta possibilidade não se encontra prevista no POC.

No que concerne à valoração dos inventários produzidos pela empresa ter-se-á que considerar, tanto os custos directamente relacionados com as unidades de produção (v.g. mão-de-obra directa, materiais directos), como a imputação sistemática dos gastos gerais de produção fixos (custos indirectos de produção que se mantêm relativamente constantes independentemente do volume de produção) e variáveis (custos indirectos de produção que variam com o volume de produção) que sejam suportados na conversão das matérias em produtos acabados (IAS 2, §§12-14). De acordo com o POC, *considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem* (ponto 5.3.3). Da análise deste articulado constata-se que a metodologia adoptada pelo IASB está de acordo com o normativo contabilístico português. Porém, o POC propõe que a imputação dos gastos industriais fixos ao custo de produção se faça atendendo à capacidade normal dos meios de produção, enquanto que a IAS 2 recomenda que a imputação dos mesmos se faça atendendo à capacidade normal das instalações de produção.

Relativamente à valoração da produção em certos sectores de actividade, nas situações em que o encargo para a sua determinação seja excessivo, o POC e o normativo internacional recomendam a utilização dos métodos constantes do Quadro 3.

Quadro 3 – Valoração da produção em actividades económicas específicas

	POC/DC	IAS/IFRS
Expl. agrícolas, pecuárias e silvícolas	Custo de produção, excepcionalmente o VRL deduzido da margem normal de lucro (ponto 5.3.13, ponto 5.3.14 e ponto 5.3.15 respectivamente).	Regra: justo valor deduzido dos custos estimados para vender (IAS 41).
Indústrias extractivas		No caso concreto da extracção de recursos minerais, o critério a aplicar é o custo de produção (IFRS 6).
Indústrias piscatórias		—
Actividades de carácter plurianual	Os trabalhos em curso deverão ser valorados utilizando o método da percentagem de acabamento ou, em alternativa, mediante a manutenção dos custos até ao acabamento (POC 5.3.18). De acordo com a DC 3, deverão ser seguidos os métodos: - Da percentagem de acabamento, ou - Do contrato completado	Os trabalhos em curso devem ser valorados, em regra, pelo método da percentagem de acabamento e, quando o desfecho de um contrato não puder ser mensurado fiavelmente, deverá considerar-se apenas o rédito relativo à parte dos custos que se prevê recuperar (IAS 11).

3.2 RELEVAÇÃO DAS PERDAS EM EXISTÊNCIAS

No caso de os inventários se tornarem obsoletos ou o preço de venda diminuir, o custo dos mesmos pode não ser recuperável recomendando-se a substituição pelo VRL (IAS 2, §28). Nestas situações a redução do valor dos inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra⁴ (IAS 2, §34). Esta prática vai de encontro ao princípio da prudência consagrado no POC, segundo o qual *é possível incluir um certo grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os proveitos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os custos não sejam subavaliados*. Atendendo a este princípio contabilístico, deverá ser constituído (ou reforçado) um ajustamento que reflecta as perdas potenciais em existências, por meio do reconhecimento de um custo e simultaneamente pela diminuição do valor das existências devendo utilizar-se, para o efeito, uma conta de ajustamentos subtractiva do valor das existências. Quanto ao reconhecimento das designadas perdas de imparidade, a IAS em análise

⁴ Do mesmo modo, a quantia de qualquer reversão proveniente de um aumento no VRL deve ser reconhecida como um gasto do período em que a mesma ocorra (IAS 2, §34).

permite dois tratamentos. Conforme salienta Morais e Lourenço (2002) esta norma *não clarifica se a diminuição das existências será feita directamente (item a item) ou através da constituição de um ajustamento.*

3.3 CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA DAS SAÍDAS

Uma outra divergência entre os dois normativos diz respeito às fórmulas de valoração das saídas dos inventários. Assim, a IAS 2 recomenda, para além do custo padrão, as metodologias apresentadas no quadro seguinte.

Quadro 4 – Métodos de custeio consagrados na IAS 2

Método	Definição
Custo Específico	Soma dos custos individuais atribuíveis a certo item
FIFO	O custo de determinado inventário rege-se pela fórmula <i>primeira entrada, primeira saída</i>
Custo Médio Ponderado	O custo é determinado pela média ponderada dos custos dos inventários semelhantes armazenados

Fonte: IAS 2, §§23-27

O POC prevê a possibilidade de se utilizar, para além dos métodos permitidos pela IAS 2, a fórmula *última a entrar, primeira a sair* (LIFO). O LIFO permite registar o custo das existências vendidas (ou consumidas) a preços mais recentes e, conseqüentemente, conduz a resultados económicos menores relativamente a outros critérios valorimétricos. Este critério evidencia ainda as existências em armazém a preços mais antigos, o que não é coincidente com a filosofia subjacente às normas do IASB⁵.

No quadro seguinte sintetizamos algumas das questões abordadas relativamente às quais se verifica maior ou menor divergência.

⁵ Refira-se que este normativo internacional privilegia a valoração dos activos ao justo valor.

Quadro 5 – Análise comparativa das disposições do POC e da IAS 2

Questão	POC	IAS 2
Alcance e objectivos	Pouco explícito	Definição clara de inventários e das situações fora do âmbito desta norma
Reconhecimento inicial	Custo de aquisição ou produção	
Reconhecimento subsequente	Se o preço de mercado for menor que o custo de aquisição/produção deverá reconhecer-se a perda Preço de mercado = Custo de reposição (produção) ou VRL (venda)	Se o VRL for inferior ao custo de aquisição/produção deverá reconhecer-se a perda
Reconhecimento da perda	Através da constituição de ajustamentos e da diminuição do valor das existências em conta específica	Através da redução do assento inicial das existências ou da constituição de ajustamentos
Reversão das perdas	Reconhecidas no ano em que ocorre a reversão	
Fórmulas de custeio das saídas	Custo específico; custo médio ponderado; FIFO; LIFO; custo padrão	Custo específico; custo médio ponderado; FIFO; custo padrão
Divulgação	A IAS 2 obriga a um maior nível de divulgação	

4. O IMPACTO DA ADOÇÃO DA IAS 2 NA FISCALIDADE

De acordo com Fialho (2004), o sistema contabilístico português pode ser caracterizado do seguinte modo:

- sistema legal baseado no direito romano;
- forte influência da fiscalidade na contabilidade
- os principais utilizadores da informação contabilística são as instituições financeiras e a administração fiscal
- as principais fontes de financiamento das empresas são o sistema bancário e o Estado
- forte influência política e económica francesa (POC) e anglo-saxónica (DC e IAS/IFRS);
- fraca influência da profissão na preparação e divulgação do normativo; e
- fraca representatividade do mercado de capitais na economia nacional.

De facto, o nosso sistema contabilístico inserindo-se no designado bloco continental europeu denota uma significativa influência da fiscalidade na contabilidade. A estreita ligação entre estas duas disciplinas está patente no próprio Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), que faz inúmeras referências a conceitos contabilísticos, nomeadamente, amortizações/reintegrações, critérios de valorimetria, provisões. Estas disciplinas relacionam-se tanto ao nível formal como material, no sentido de

que a contabilidade serve de base para a determinação da matéria sujeita a imposto sobre o rendimento e é fortemente condicionada pelas disposições fiscais.

4.1 VALORIMETRIA INICIAL E SUBSEQUENTE DAS EXISTÊNCIAS: IAS 2 E CIRC

De acordo com o artigo 26º n.º 1 do CIRC, os valores das existências a considerar para efeitos de cálculo de proveitos e custos é o que resulta da aplicação dos seguintes métodos:

- ❑ Custos efectivos de aquisição ou de produção;
- ❑ Custos padrão⁶ (utilizando princípios técnicos e contabilísticos adequados);
- ❑ Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- ❑ Valorimetrias especiais para as existências tidas por básicas ou normais.

Relativamente aos dois primeiros métodos, estes estão em perfeita harmonia com o preceituado na IAS 2. No que concerne ao terceiro critério, o CIRC considera que o preço de venda é o valor constante de documentos oficiais, o preço praticado pela empresa em condições normais de actividades ou, ainda, o preço corrente de mercado desde que seja inequívoca a sua confirmação (artigo 26º, n.º 3). Refere o mesmo número que este método apenas é passível de ser utilizado quando a determinação do custo efectivo se mostrar excessivamente onerosa para a empresa.

Como referimos, a IAS 2 estipula a valoração dos inventários pelo seu VRL, isto é, a mensuração dos inventários far-se-á pelo preço de mercado deduzido dos encargos a incorrer com o acabamento e com a venda, no entanto, o CIRC determina como regra que a valoração das existências deve ser efectuada pelo custo de aquisição, de produção ou padrão admitindo, excepcionalmente, a valoração dos inventários a preços de venda sendo apenas possível deduzir a margem de lucro praticada pela empresa ou uma margem não superior a 20% do preço de venda. Assim, verifica-se que o CIRC não permite a dedução dos encargos a suportar com o acabamento. Neste contexto, parece-nos divergente o conceito de preço de mercado constante quer da IAS 2 quer do CIRC.

⁶ Quando pela utilização dos custos padrão se verificarem desvios significativos, *pode a DGI efectuar as correcções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e das existências finais e o grau de rotação das existências* (artigo 26º, n.º 2 do CIRC).

A IAS 2 permite capitalizar *despesas adicionais* não industriais suportadas para colocar os inventários nas condições actuais, este tratamento implicará em princípio um nível de custos do período inferior ao que resulta da aplicação do POC e do CIRC; situação menos favorável sob o ponto de vista fiscal para as empresas. No sentido de melhor explanarmos as consequências desta divergência, atentemos ao seguinte exemplo:

Custo de produção = 10 u.m.
Despesas adicionais = 2 u.m.
Outros custos = 5 u.m.
Proveitos do período = 15 u.m

Admitindo que a produção se encontra toda em armazém

Teríamos pela aplicação das disposições da IAS 2 e do POC o seguinte:

POC		IAS	
Custo do produto	10	Custo do produto	12
Custos do período	7	Custos do período	5
Proveitos do período	15	Proveitos do período	15
Resultado	8	Resultado	10

Como se constata no exemplo, o resultado contabilístico que serviria de base ao cálculo do lucro tributável é maior pela aplicação da IAS 2, pelo facto de se capitalizarem despesas que nos termos do POC são custo do período⁷.

4.2 RECONHECIMENTO DAS PERDAS POTENCIAIS COMO CUSTO

Através do Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro, passou a adoptar-se no POC a terminologia de ajustamentos de valores activos em lugar de provisões, mantendo-se a designação de *provisão* apenas para as perdas potenciais associadas a responsabilidades. No CIRC esta terminologia não foi ainda objecto de alteração continuando, deste modo, o termo *provisão* a ser aplicado independentemente de se tratar de *itens* do activo ou passivo.

⁷ Naturalmente que se toda a produção fosse vendida no período em análise o resultado apurado seria idêntico, com a utilização da IAS 2 ou do POC.

Na Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2007, pudemos constatar que a terminologia adoptada permanece inalterada, isto apesar de se considerar necessário proceder a uma adaptação do CIRC às normas internacionais de contabilidade o que, de resto, é já iniciado mediante uma autorização legislativa.

Em concreto e relativamente às perdas que se verifiquem nas existências, o CIRC estabelece no seu artigo 34º, n.º 1 que são aceites como custo fiscal as provisões⁸ constituídos para fazer face a essas perdas de valor.

Neste caso a provisão *corresponde à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e respectivo preço de mercado referido à mesma data, quando este for inferior àquele* (artigo 36º, n.º 1). Acrescenta o n.º 2 do artigo 36º que por preço de mercado entende-se *o custo de reposição ou o preço de venda, consoante se trate de bens adquiridos para a produção ou destinados a venda*. No quadro seguinte sistematizamos estas disposições da IAS 2 e do CIRC.

Quadro 6 – Critérios de valoração das existências: CIRC e IAS 2

	CIRC	IAS 2
Bens destinados à venda	Preço de mercado	Valor realizável líquido (preço de venda estimado deduzido dos custos de acabamento e dos custos necessários para realizar a venda)
Bens destinados à produção	Custo de reposição (valor a suportar para substituir o bem e colocá-lo nas condições actuais)	

Pelo exposto podemos ter várias combinações de situações, assim, não haverá qualquer divergência quando o preço de mercado ou custo de reposição, definido pelo CIRC, coincidir com o VRL, definido pela IAS 2. No entanto, serão mais frequentes as situações de divergência, na medida em que o VRL estipulado na IAS 2 consiste no preço observável de mercado deduzido de certos encargos, ao passo que no CIRC nada se refere relativamente à dedução dos encargos a suportar com o acabamento e a venda.

Relativamente à relevação das perdas potenciais, se o assento for feito numa conta criada para esse efeito, a adopção da IAS 2 conduz a um resultado contabilístico idêntico ao obtido pelo POC. Porém, a aplicação desta norma no caso de se proceder à relevação das perdas potenciais directamente nas contas de existências, pode implicar diferenças no valor dos proveitos e custos apurados, ainda assim o resultado líquido apurado será o mesmo. Por exemplo, para o reconhecimento da perda potencial de existências em armazém o POC estabelece a constituição de ajustamentos do seguinte modo:

⁸ Por uma questão de coerência com a actual redacção do CIRC utilizamos o termo *provisão*, não obstante tratar-se de ajustamento em termos contabilísticos

66 Amortizações e ajustamentos do exercício
a 39 Ajustamentos de existências

De acordo com a IAS 2, dever-se-á reconhecer esta perda pela constituição de um ajustamento (neste caso não se verifica qualquer divergência entre ambos os normativos) ou pela redução (directa) do valor das existências, neste último caso teríamos:

6x Perdas de existências (por hipótese)
a 32 Mercadorias (por hipótese)

Enquanto as existências se mantiverem em armazém o reconhecimento destas perdas e da eventual reversão tem as mesmas repercussões a nível de proveitos, custos e, conseqüentemente, resultados. Todavia, aquando da venda o custo das mercadorias vendidas será inferior se a IAS 2 estiver a ser aplicada. O custo eventualmente superior, determinado segundo as regras do POC, é compensado pelo reconhecimento do proveito relativo à reversão do ajustamento anteriormente constituído pelo que, em termos líquidos, os resultados económicos serão similares com a aplicação de cada um dos normativos.

4.3 VALORIMETRIA DAS SAÍDAS DE EXISTÊNCIAS

No que diz respeito à valorimetria das saídas de existências nada é referido no CIRC, pelo que as fórmulas contabilísticas aplicadas não sofrerão qualquer alteração aquando do apuramento do lucro tributável. A IAS 2 ao não permitir a adopção do critério LIFO inibirá a possibilidade da sua utilização com a finalidade de planeamento fiscal, havendo repercussões no nível de fiscalidade das empresas. Sobre esta matéria o CIRC, com o intuito de evitar o desenvolvimento de práticas de manipulação de resultados (com efeitos fiscais), impõe uniformidade ao longo dos exercícios relativamente aos critérios adoptados para a valorimetria das existências (artigo 27º do CIRC), em harmonia com o princípio contabilístico da consistência.

REFLEXÕES FINAIS

A convergência do normativo nacional ao normativo emanado pelo IASB é um processo ainda em curso na maior parte dos países da UE, estando a ser estudada pelos vários Estados membros a melhor estratégia de convergência. Em Portugal, por força do Regulamento e do Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro, coexistem dois sistemas contabilísticos pelo que parece urgente, por razões económicas, políticas e até académicas, que se tome uma posição definitiva sobre a forma como vai decorrer a referida convergência.

No presente trabalho analisámos a IAS 2 e o impacto da sua adopção na fiscalidade das empresas portuguesas. Relativamente às principais diferenças entre o normativo nacional e o do IASB, pudemos identificar as relativas à imputação dos gastos industriais fixos e aos custos de financiamento, assim como às fórmulas de custeio das saídas de existências.

Quanto ao reconhecimento inicial existe bastante semelhança entre o POC e a IAS 2, registando-se apenas diferenças na capitalização de algumas despesas adicionais que implicam um maior nível de resultados, o que provocará um maior rendimento sobre o qual incidirá a taxa de imposto. Quanto à valorimetria das saídas, a não permissão da utilização da fórmula LIFO não é coincidente com o disposto no POC, limitando de alguma forma a possibilidade de adopção de práticas de planeamento fiscal. Pudemos também demonstrar que o tratamento das perdas potenciais e reversão das mesmas previsto em ambos os normativos não conduzirá ao apuramento de resultados económicos diferentes.

Verificamos a existência de divergências terminológicas (v.g. ajustamentos e provisões) e conceptuais (v.g. preço de mercado, VRL) entre o CIRC, o POC e a IAS 2.

A evolução verificada nos últimos anos em matéria de harmonização e normalização contabilística leva-nos em termos nacionais a adoptar o normativo do IASB, o que de resto também já vinha sendo feito, de modo gradual, por força das directrizes contabilísticas da CNC. Consideramos que se se pretende manter a actual filosofia subjacente à determinação do lucro tributável na legislação fiscal, será conveniente proceder a uma adaptação dos conceitos e terminologia relativos quer a critérios de valorimetria, quer a conceitos contabilísticos de referência. Esta necessidade foi já reconhecida na Lei do Orçamento de Estado para 2007, ao introduzir-se uma autorização legislativa para proceder a uma adaptação do CIRC às normas internacionais de contabilidade.

BIBLIOGRAFIA

- CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DE PESSOAS COLECTIVAS (CIRC), SÍTOC, www.ctoc.pt.
- COMISSÃO EUROPEIA (1995): *Harmonização contabilística: Uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional*, COM 95 (508), www.europa.eu.int.
- COMISSÃO EUROPEIA (2000): *Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas*, COM (2000) 359, www.europa.eu.int.
- DESPACHO n.º 2575/2006 de 2 de Fevereiro do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
- DIÁRIO DE NOTÍCIAS (2006): “Fisco Português deve aderir às novas regras em 2007”, http://dn.sapo.pt/2006/06/08/economia/fisco_portugues_deve_aderir_novas_re.html
- DIRECTIVA 2001/65/CE DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO DE 27 DE SETEMBRO relativa às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades.
- FIALHO, A. (2004): *Armonización internacional de la información contable. Análisis y posición de las normas y prácticas portuguesas*, Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza..
- IASB, Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação das Demonstrações Financeiras, Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.
- IASB, Norma Internacional de Contabilidade 2, Jornal Oficial da União Europeia, L394/28, 2004.
- IASB, Norma Internacional de Contabilidade 39, Jornal Oficial da União Europeia, L363/4, 2004.
- MARQUES, M. E TEIXEIRA, C. (2006): “A opção da Bélgica e da Dinamarca face ao artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 9.
- MORAIS, A E LOURENÇO, I. (2004): *Existências - Interpretação e Aplicação da NIC 2*, Publisher Team, Lisboa. *Plano Oficial de Contabilidade*, Porto Editora, 23.ª edição, 2005.
- Lei do Orçamento de Estado para 2007, www.dgo.pt/oe/2007/Proposta/index.htm?
- REGULAMENTO (CE) N.º 1606/2002 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO (2002) relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, www.europa.eu.int.
- RODRIGUES, L. L. E GUERREIRO, M. (2004): *A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher Team, Lisboa.
- VEERLE, V. (2005): *The current state of accounting harmonization: impediments to an benefits from harmonization*, Working draft, Ghent University, Agosto.
- www.cnc.min-financas.pt.