



Mestrado em Contabilidade e Finanças

Informação financeira para a gestão: uma atitude holística como fator de transparência

Patrícia Rosa do Coito Sábio

Setembro de 2015

Informação financeira para a gestão: uma atitude holística como fator de transparência

Patrícia Rosa do Coito Sábio

Mestrado em Contabilidade e Finanças (4.^a edição)

Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém

Entidade de Acolhimento: PKF II Portugal, Lda

Supervisor do Estágio: Dr.^a Vanessa Alexandra Sousa Paiva Lopes

Orientador Académico: Professor Doutor Luís Lima Santos

Agradecimentos

Por detrás das nossas realizações pessoais, além do considerável esforço próprio, esconde-se, normalmente, um elevado número de contributos e incentivos de diversas pessoas. A importância destas pessoas assume, direta ou indiretamente, uma mais-valia preciosa e um contributo especial para a conclusão deste trabalho.

Desejo, por isso, expressar os meus sinceros agradecimentos:

Ao meu orientador académico, o Professor Doutor Luís Lima Santos, quer pelas suas sugestões e esclarecimentos, quer pela sua disponibilidade, os quais representam um estímulo e fonte de confiança no meu trabalho.

A todos os colaboradores da PKF II Portugal, Lda, pelo acolhimento e disponibilidade na partilha de conhecimentos. Em especial à minha supervisora de estágio, a Dr.^a Vanessa Paiva, pelo seu apoio.

Aos meus Pais, pela compreensão na redução de tempo e atenção que lhes dediquei, pela paciência e força que me deram.

Grata aos professores, aos alunos do curso Mestrado de Contabilidade e Finanças, e a todos aqueles que, não tendo sido referenciados, contribuíram para este trabalho.

Índice

Agradecimentos	3
Índice	4
Índice de Quadros:	6
Índice de Figuras:	7
Abreviaturas	8
Resumo	10
Abstract	11
1. ENQUADRAMENTO E OBJETIVOS	12
1.1. Função desempenhada	12
1.2. Questões técnicas	12
2. REVISÃO TEÓRICA	13
2.1. Conceitos	13
2.1.1. Objetivos das demonstrações financeiras	15
2.1.2. Pressupostos subjacentes	15
2.1.3. Características qualitativas	16
2.1.4. Elementos das demonstrações financeiras	17
2.2. Técnicas e metodologias: identificação	18
2.3. Técnicas e metodologias: aplicação prática	20
3. O ESTÁGIO	24
3.1. Objetivos do estágio	24
3.2. A entidade de acolhimento	24
3.3. Atividades desenvolvidas no estágio	26
3.3.1. Organização de documentos	26
3.3.2. Classificação e registo	27
3.3.2.1. Análise de caso: o registo contabilístico do processamento de salários ...	28
3.3.3. Principais obrigações fiscais	32
3.3.3.1. Análise de caso: fiscalidade no processamento de salários	32
3.3.3.2. Análise de caso: o apuramento do Imposto sobre o Valor Acrescentado .	36
3.3.4. Operações de fim do exercício	41
3.3.4.1. Verificação e regularização de saldos	42
3.3.4.2. Apuramento de resultados	50

3.3.4.3.	Prestação de Contas.....	51
3.3.4.4.	Declaração de IRC – Modelo 22	53
3.3.4.5.	O <i>dossiê</i> fiscal.....	57
3.3.5.	Outras obrigações fiscais	59
4.	ANÁLISE CRÍTICA.....	62
4.1.	Autoavaliação do estágio	62
4.2.	Sugestão de práticas.....	63
4.3.	Recomendações teóricas	65
5.	CONCLUSÕES	66
5.1.	Resumo do tema	66
5.2.	Síntese das contribuições do estágio	66
5.3.	Balanço das aprendizagens	67
	Bibliografia	68

Índice de Quadros:

Quadro 1 – Necessidades dos utentes da informação financeira	14
Quadro 2 – Objetivos das demonstrações financeiras	15
Quadro 3 – Características da informação financeira	16
Quadro 4 – Limitações à informação relevante e fiável	17
Quadro 5 – Elementos das demonstrações financeiras	17
Quadro 6 – Classes do código de contas	21
Quadro 7 – Aspetos considerados relevantes dos modelos nas demonstrações financeiras	23
Quadro 8 – Registo do processamento de salário da administradora (orgão.social).....	30
Quadro 9 – Registo do processamento de salário da trabalhadora (pessoal).....	30
Quadro 10 – Registo dos encargos patronais.....	31
Quadro 11 – Registo do pagamento das remunerações.....	32
Quadro 12 – Taxa contributiva da segurança social – ano 2014	33
Quadro 13 – IRS / SS: remunerações, subsídios e abonos para 2014	34
Quadro 14 – Taxas de IVA	37
Quadro 15 – Registo de juros – regime do acréscimo	43
Quadro 16 – Registo de juros a receber - acréscimos e diferimentos.....	44
Quadro 17 – Registo de encargos com subsídio de férias – devedores por acréscimos	44
Quadro 18 – Pagamento de rendas antecipadas – credores por acréscimos de gastos.....	45
Quadro 19 – Registo de recebimento de uma renda, referente ao ano seguinte - diferimentos gastos a reconhecer	45
Quadro 20 – Registo de provisões	46
Quadro 21 – Sistemas de inventários	47
Quadro 22 – Registo de depreciações e amortizações.....	48
Quadro 23 – Registo da perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa	50
Quadro 24 – Registo do reconhecimento do crédito de cobrança duvidosa	50
Quadro 25 – Apuramento do IRC	54
Quadro 26 – Elementos do <i>dossiê</i> fiscal.....	58
Quadro 27 – Categorias da modelo 3.....	61

Índice de Figuras:

Figura 1 – Esquema do conjunto completo de demonstrações financeiras	22
Figura 2 – Processo de arquivo	28
Figura 3 – Esquema do apuramento do IVA.....	39
Figura 4 – Esquema do apuramento do IVA (continuação)	39
Figura 5 – Balancetes / Operações de fim do exercício	41
Figura 6 – Apuramento dos resultados – <i>software</i> Primavera	51

Abreviaturas

AFT – Ativos fixos tangíveis

AT – Autoridade tributária

BADF – Bases para a apresentação das demonstrações financeiras

CC – Código de contas

CMVMC - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

CSC – Código das sociedades comerciais

CIRC – Código do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de pessoas singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o valor acrescentado

CNC – Comissão de normalização contabilística

DACP - Demonstração das alterações no capital próprio

DF`s – Demonstrações financeiras

DPIVA – Declaração periódica do imposto sobre o valor acrescentado

DMR – Declaração mensal de remunerações

DR – Declaração de remunerações

EC – Estrutura conceptual

IASB – International accounting standards board

IES -Informação empresarial simplificada

INE – Instituto nacional de estatística

IRC – Imposto sobre o rendimento coletivo

IRS – Imposto sobre o rendimento singular

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

NC-ME – Norma contabilística para microempresas

NCRF – Norma contabilística e de relato financeiro

NCRF-ESNL – Norma contabilística e de relato financeiro das entidades do setor não lucrativo

NCRF-PE - Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas empresas

NIC – Normas internacionais de contabilidade

MDF – Modelos de demonstrações financeiras

mPME`s – Micro e pequenas entidades

PAC – Pagamento adicional por conta

PC – Pagamento por conta

PEC – Pagamento especial por conta

PKF II – PKF II Portugal, Lda

RITI – Regime do imposto sobre o valor acrescentado nas transações intracomunitárias

SIREVE – Sistema de recuperação de empresas por via judicial

SNC – Sistema de normalização contabilística

SNCP – Sistema de normalização contabilística público

SS – Segurança social

TOC – Técnico oficial de contas

Resumo

O mestrado em Contabilidade e Finanças determina a elaboração e submissão a defesa pública do relatório de estágio. O meu estágio curricular foi realizado na empresa “PKF II Portugal, Lda”, no período entre 02-12-2013 a 06-06-2014, com uma duração total de 400 horas.

O presente relatório de estágio não pretende constituir apenas um elemento de avaliação da aquisição de competências académicas mas, também, evidenciar os benefícios daquelas na aprendizagem em contexto profissional na área da assessoria contabilística e fiscal.

O relatório está estruturado de acordo com o Regulamento de Estágios do Mestrado, em especial na parte relativa aos conteúdos indicativos; apresenta-se em cinco capítulos nos quais são abordados os assuntos de maior relevância nas atividades desenvolvidas durante o período de estágio:

- No capítulo 1 apresenta-se o enquadramento das funções desempenhadas na entidade de acolhimento, bem como a identificação das questões técnicas a dar resposta.
- O capítulo 2 é dedicado à revisão de literatura relevante, assumindo grande importância toda a regulamentação associada ao novo Sistema de Normalização Contabilística designadamente a sua estrutura conceptual, as bases para apresentação das demonstrações financeiras, as normas contabilísticas e de relato financeiro, o código de contas e os modelos de apresentação das demonstrações financeiras.
- O capítulo 3 reserva-se à descrição do estágio, concretamente, aos objetivos do mesmo, à apresentação sumária da empresa de acolhimento e a consequente descrição das atividades desenvolvidas ao longo do estágio e que culminam na preparação das demonstrações financeiras. Neste capítulo é, ainda, apresentada a problemática da prestação de contas, onde são fornecidas informações sobre o dever de relato e prestação de contas aos órgãos de gestão, à administração tributária e a outras entidades externas.
- No capítulo 4 faz-se a autoavaliação do estágio em função dos objetivos iniciais, apresentam-se recomendações e sugestões de alteração às práticas da entidade de acolhimento.
- O capítulo 5 destina-se às conclusões, incluindo um uma síntese das contribuições e um balanço das aprendizagens adquiridas no estágio.

Abstract

The Master's Degree in Accounting and Finance determines the preparation and submission to public defense of the internship report. My traineeship was carried out in the company "PKF II Portugal, Lda", from 02-12-2013 to 06-06-2014, with a total duration of 400 hours.

This internship report does not intend to constitute the only one element of evaluation of the acquisition of academic skills but it also intends to demonstrate the benefits of those in the professional context in learning in the field of accounting and tax advice.

The report is structured according to the Master of the Internship Regulation, particularly in the part relating to the indicative content; It is presented in five chapters in which are discussed the most relevant issues in the activities developed during the probationary period:

- Chapter 1 presents the framework of the functions performed at the host entity as well as the identification of technical issues to address.
- Chapter 2 is devoted to relevant literature review, assuming great importance all the regulations associated to the new Accounting Standards System including its conceptual framework, the foundation for the financial statements, the accounting standards and financial reporting and the code accounts and models of the financial statements.
- Chapter 3 is reserved to the traineeship description, more specifically its objectives, a summary presentation of the host company and the subsequent description of the activities developed throughout the traineeship, culminating with the preparation of financial statements. This chapter also presents the issue of accountability, in which information is provided on the duty of reporting and accountability to the management bodies, the tax administration and other outside entities.
- In Chapter 4 there is the self-evaluation of the traineeship according to the initial objectives, it also presents recommendations and suggestions for changes to the practices of the host entity.
- Chapter 5 is intended to conclusions, including a summary of the contributions and a balance of the learning acquired in the traineeship.

1. ENQUADRAMENTO E OBJETIVOS

1.1. Função desempenhada

O estágio decorreu ao longo de 400 horas de trabalho na empresa “PKF II Portugal, Lda”, adiante designada abreviadamente por PKF II, a qual assume como compromisso, a prestação de serviços de consultoria empresarial e contabilidade, por forma a responder com qualidade às necessidades dos seus clientes.

Na entidade de acolhimento foram desempenhadas diversas tarefas no departamento administrativo, de forma a auxiliar o técnico oficial de contas (TOC) nas suas funções no que se refere ao trabalho de regularidade técnica na área contabilística, fiscal e da segurança social de diversos clientes.

1.2. Questões técnicas

Em função das necessidades e dimensão dos negócios dos seus clientes, a PKF II realiza todos os trabalhos em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em articulação com a legislação (essencialmente fiscal) aplicável, numa perspetiva dinâmica, apresentando toda a informação contabilística e financeira aos órgãos de gestão dos seus clientes, a entidades terceiras (por imposição legal ou contratual), não se limitando a responder às exigências da Autoridade Tributária (AT).

Desde logo, a planificação das tarefas em função das competências adquiridas na licenciatura e na parte curricular mestrado, permitiram identificar as principais questões técnicas a dar resposta no decurso estágio:

- Planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades que devam estar organizadas em função do SNC do respetivo setor e normas fiscais vigentes.
- Assumir a responsabilidade técnica, contabilística e fiscal das contabilidades que sejam delegadas a um Técnico Oficial de Contas (TOC).
- Estabelecer um elo de ligação entre a AT e as entidades, designadamente ser o responsável oficial pelas contribuições devidas ao Estado.

Estas três questões foram, desde logo, o itinerário da minha proposta de aprendizagem.

2. REVISÃO TEÓRICA

Neste capítulo é apresentada uma breve abordagem sobre os conceitos fundamentais estatuidos no SNC, principais técnicas e metodologias, cuja prática culmina no objetivo de preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

Considerando que o SNC é recente, a revisão de literatura que suporta a atividade contabilística é, essencialmente, composta pelo conjunto de diplomas legais que materializam o SNC – com destaque para a estrutura conceptual (EC), as bases para a apresentação das demonstrações financeiras (BADF), as normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF), o código de contas (CC) e os modelos de demonstrações financeiras (MDF) – e por livros de reconhecidos académicos e profissionais.

2.1. Conceitos

Ao nível dos conceitos, os documentos de maior relevância são a EC¹ e as BADF².

A EC é um documento autónomo fundamental à compreensão do SNC; estabelece conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras (DF's) para os seus utentes.

De acordo com o §1 da EC, as DF's são “preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas que devem responder às necessidades comuns dos utentes”.

Entretanto, o §9 da EC considera que os utentes da informação financeira “utilizam as demonstrações a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação” as quais são sintetizadas no seguinte quadro:

Quadro 1 (ver página seguinte)

¹ Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro de 2009.

² Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009.

Quadro 1 – Necessidades dos utentes da informação financeira

Utentes	Necessidades
Investidores	Ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender.
Empregados	Avaliar a capacidade da empresa de lhes proporcionar remuneração, benefícios de reforma e estabilidade de emprego.
Mutantes	Recuperação de empréstimos e pagamento de juros.
Fornecedores e outros credores	Determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no prazo de vencimento.
Clientes	Quando têm envolvimento a prazo ou estão dependentes de uma empresa.
Governos	Requerem informação a fim de regulamentar as atividades das empresas, e determinar as políticas de tributação.
Público	As empresas podem dar uma contribuição substancial à economia local (emprego e como cliente dos fornecedores locais).

Fonte: Rodrigues (2012; 34).

A definição de conceitos subjacentes à preparação e apresentação das DF`s é essencial na comunicação entre os preparadores e os referidos utentes da informação, razão pela qual a EC no seu §2 indica como finalidades:

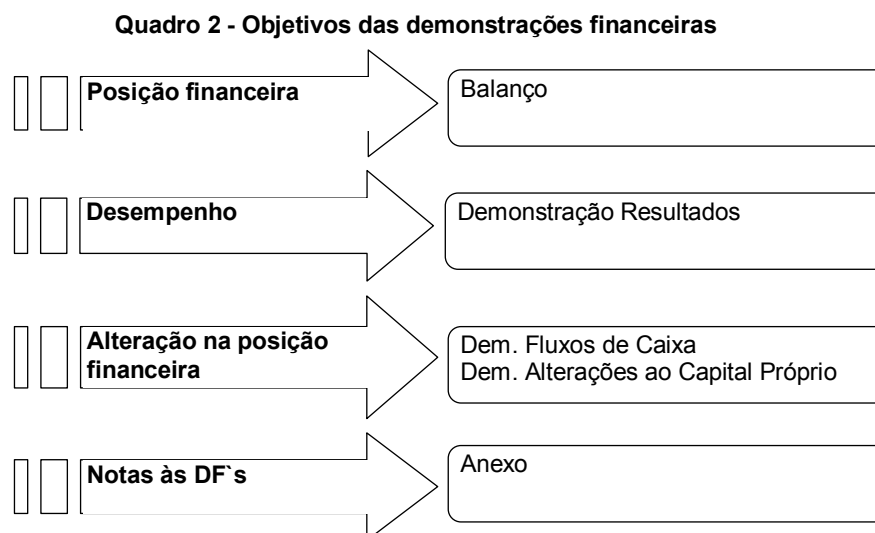
- ajudar os preparadores das DF`s na aplicação das normas e na contabilização de factos sem norma específica; e
- ajudar os utentes na interpretação da informação financeira que deriva das DF`s.

O ponto 2 do SNC inclui as BADF, as quais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer das DF`s de anos anteriores de uma entidade, quer com as DF`s de outras entidades. Assim, na preparação das DF`s deve-se ter em conta os seguintes princípios essenciais: continuidade, regime do acréscimo (ou periodização económica), consistência de apresentação, materialidade e agregação, compensação, e informação comparativa. Salienta-se que quando as DF`s não sejam preparadas segundo o pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado.

As DF`s são uma das peças centrais do trabalho contabilístico e relato financeiro, o seu objetivo é proporcionar informação sobre a posição e desempenho financeiro de uma entidade a diferentes *stakeholders*.

2.1.1. Objetivos das demonstrações financeiras

O objetivo das DF's é expresso nos §12 a §21 da EC; o §12 define que “o objetivo das DF's é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade”, o que pode ser obtido nos termos do representado no seguinte quadro:



Fonte: adaptado de Freitas (2009; 74-75).

Pires e Gomes (2010; 20) reforçam este objetivo mencionando que “as demonstrações financeiras permitem a comparabilidade com o ano anterior e com outras entidades, tendo em conta vários destinatários, visando fornecer informação sobre: a posição financeira, o desempenho económico e sobre o desempenho financeiro”.

Todavia, a EC aborda as limitações das DF's porque apenas proporcionam informação de natureza financeira sobre acontecimentos passados e, também, porque cada DF proporciona informação distinta sendo necessária a sua análise conjunta.

2.1.2. Pressupostos subjacentes

A fim de satisfazerem os seus objetivos, as DF's devem ser preparadas de acordo com dois pressupostos subjacentes, que são referenciados nos §22 e §23 da EC:

- O regime do acréscimo (ou da periodização económica), que revela que “as transações e outros acontecimentos devem ser reconhecidos quando eles ocorram, e não quando se verifique recebimentos ou pagamentos, sendo registados contabilisticamente e relatados nas DF's dos períodos com os quais se relacionem”, ou seja,

independentemente do dinheiro em caixa, o lucro obtém-se pela diferença entre os rendimentos e gastos.

A continuidade que, na preparação das DF's, assume que a entidade vai continuar a operar no futuro, sem intenção e sem necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações.

2.1.3. Características qualitativas

A definição das características qualitativas mais ajustadas na apresentação da informação proporcionada pelas DF's encontram-se evidenciadas nos §24 a §46: compreensibilidade; relevância; fiabilidade; e comparabilidade.

Freitas (2007;79) refere que estas características são centradas no conteúdo (relevância e fiabilidade) e na forma (compreensibilidade e comparabilidade), o que é partilhado por Pires e Gomes (2010; 21) como se vê no seguinte quadro:

Quadro 3 – Características da informação financeira

CONTEÚDO	Relevância	Para ser útil, a informação tem de ser relevante às necessidades de tomada de decisões dos seus utentes, na avaliação de fatos e na confirmação de avaliações já efetuadas. A relevância da informação é afetada pela Materialidade.
	Fiabilidade	A informação é útil quando credível, verdadeira e isenta de erros, esta relaciona-se com a Representação Fidedigna, Neutralidade, Substância sobre a Forma, Prudência e a Plenitude.
FORMA	Compreensibilidade	Informação de fácil entendimento por parte dos utentes com conhecimentos razoáveis de contabilidade e da entidade.
	Comparabilidade	Os utentes devem ser capazes de comparar as DF's da empresa ao longo do tempo (entre exercícios económicos), a divulgação das políticas contabilísticas é essencial para permitir a comparação.

Fonte: adaptado de Pires e Gomes (2010; 21).

Não obstante a sua importância, as características qualitativas relevância e fiabilidade possuem limitações:

Quadro 4 – Limitações à informação relevante e fiável

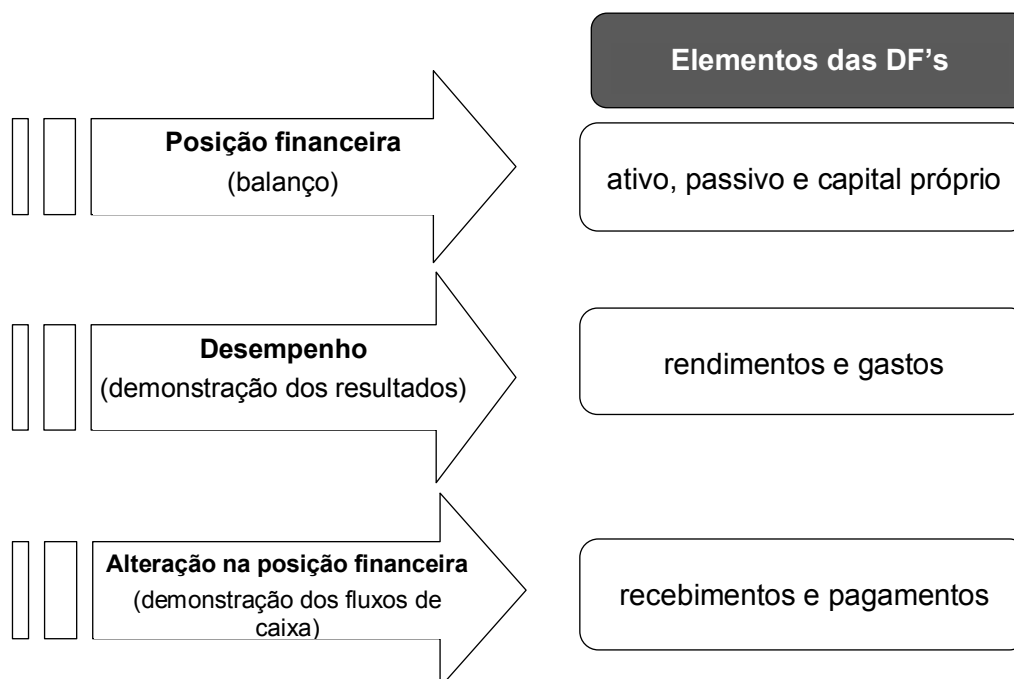
Tempestividade	A informação tardia perde relevância, no entanto é necessário articular que o relato tempestivo seja também fiável (ex. encerrar as contas sem ter em atenção que faltam faturas de fornecedores).
Custo/Benefício	Os benefícios derivados da informação devem ser superiores aos custos incorridos com a obtenção dessa informação.
Hierarquia	Por vezes, pode existir conflito de hierarquia entre as características qualitativas, o qual será solucionado com base em julgamento profissional.

Fonte: adaptado de Pires e Gomes (2010; 21).

2.1.4. Elementos das demonstrações financeiras

As DF's refletem as transações e outros acontecimentos que afetam o património de e o desempenho de uma entidade, os quais são agregados pela EC em grandes classes; com efeito, os §47 ao §79 definem os principais elementos das DF's:

Quadro 5 - Elementos das demonstrações financeiras



Fonte: Lopes (2013; 72-75).

Os §80 a§96 da EC tratam dos critérios de reconhecimento dos elementos das DF`s:

- ser provável que benefícios económicos futuros associados aos elementos fluam para ou da entidade; e
- o elemento tenha um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Os §97 a §99 da EC tratam da mensuração dos elementos das DF`s, o que consiste no processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos devam ser reconhecidos e inscritos nas DF`s. As bases de mensuração que podem ser utilizadas nas DF`s são: o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (de liquidação), o valor presente ou o justo valor; assumem relevância particular:

- custo histórico: base de mensuração geralmente adotada pelas entidades, ao prepararem as suas DF`s, ainda que combinada com outras bases de mensuração;
- justo valor: traduz a “quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isto, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”.

2.2. Técnicas e metodologias: identificação

As técnicas e metodologias usadas na contabilidade assentam no normativo nacional, o qual se identifica com o normativo internacional.

Com efeito, desde 2005 que, em Portugal, as entidades com valores cotados em bolsa são obrigadas a adotar as normas internacionais de contabilidade, em virtude da internacionalização do financiamento e dos mercados e da necessidade de comparabilidade das demonstrações financeiras.

As restantes empresas adotam as normas do SNC que se designam por NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro:

- NCRF 1 - Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras;
- NCRF 2 - Demonstração de fluxos de caixa;
- NCRF 3 - Adoção pela primeira vez das NCRF;
- NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros;
- NCRF 5 - Divulgações de partes relacionadas;
- NCRF 6 - Ativos intangíveis;
- NCRF 7 - Ativos fixos tangíveis;

- NCRF 8 - Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas;
- NCRF 9 - Locações;
- NCRF 10 - Custos de empréstimos obtidos
- NCRF 11 - Propriedades de investimento;
- NCRF 12 - Imparidade de ativos;
- NCRF 13 - Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas;
- NCRF 14 - Concentrações de atividades empresariais;
- NCRF 15 - Investimentos em subsidiárias e consolidação;
- NCRF 16 - Exploração e avaliação de recursos minerais;
- NCRF 17 - Agricultura;
- NCRF 18 - Inventários;
- NCRF 19 - Contratos de construção;
- NCRF 20 - Rédito;
- NCRF 21 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes;
- NCRF 22 - Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo;
- NCRF 23 - Os Efeitos de alterações em taxas de câmbio;
- NCRF 24 - Acontecimentos após a data do balanço;
- NCRF 25 - Impostos sobre o rendimento;
- NCRF 26 - Matérias ambientais;
- NCRF 27 - Instrumentos financeiros;
- NCRF 28 - Benefícios dos empregados.

Tendo em conta que o tecido empresarial português é composto maioritariamente por micro e pequenas e médias empresas (mPME`s), existem, ainda, normas aplicáveis em função de critérios como o total do balanço, o volume de negócios líquido e o número médio de empregados³:

- Norma contabilística para microentidades (NC-ME), aplicável às entidades que à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:
 - Total do balanço: € 350 000.
 - Volume de negócios líquido: € 700 000.
 - Número médio de empregados durante o período: 10.

³ Valores atualizados na revisão do SNC, aprovada pelo DL 98/2015, de 2 de junho.

- Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), aplicável às entidades que à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:
 - Total do balanço: € 4 000 000.
 - Volume de negócios líquido: € 8 000 000.
 - Número médio de empregados durante o período: 50.

Todas as normas supra referidas são estruturadas de acordo com o seguinte alinhamento conceptual:

- Reconhecimento – quando registar um item; como classificar um item.
- Mensuração – qual o critério de valorimetria a aplicar a um item.
- Apresentação – qual a demonstração financeira em que é apresentado um item.
- Divulgação – qual a forma de divulgar um item.

Todavia, com a NC-ME e a NCRF-PE procura-se simplificar os principais aspetos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação.

Para entidades do setor não lucrativo deverá aplicar-se a norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL).

2.3. Técnicas e metodologias: aplicação prática

A aplicação prática das referidas técnicas e metodologias, em concreto as NCRF, assenta no registo informático digráfico (débito e crédito) suportado no código de contas (CC) com o objetivo de preparar as principais demonstrações financeiras, de acordo com os modelos oficiais (MDF) e de dar cumprimento de diversas obrigações declarativas e fiscais.

A aplicação prática inicia-se com o juízo de valor do contabilista que é baseado nas NCRF e na sua experiência profissional, com o recurso ao código de contas.

O código de contas é um instrumento contabilístico, previsto na Portaria n.º 1011/2009, de 9 setembro⁴, de aplicação obrigatória para as entidades sujeitas ao SNC. Segundo Costa e Alves (2008; 87) o código de contas consiste “numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes”. Sá (1998; 15) menciona que um código de contas “deve ser entendido como um conjunto de normas previamente estabelecidas, destinando a orientar os trabalhos da escrituração contabilística”. Refere

⁴ Em 2016 entra em vigor o CC aprovado pela Portaria 218/2015, de 23 de julho.

ainda que o conceito conta “abrange o objeto ou fenómeno tipicamente identificado, a relação dos fatos, e serve-se do título apenas como fator de identificação”.

As classes de contas identificam itens relacionados com a posição financeira (ativos, passivos e capital próprio) e itens relacionados com o desempenho (gastos, rendimentos e de resultados).

Os itens relacionados com a posição financeira são representados nas classes 1 a 5 e os itens relacionados com o desempenho são representados nas classes 6 a 8.

Apresenta-se seguidamente o quadro síntese das classes de contas⁵ bem como, no anexo n.º 1, o código de contas (lista codificada de contas) e notas de enquadramento.

Quadro 6 – Classes do código de contas

1	Meios financeiros líquidos
2	Contas a receber e a pagar
3	Inventários e ativos biológicos
4	Investimentos
5	Capital, reservas e resultados transitados
6	Gastos
7	Rendimentos
8	Resultados

Fonte: adaptado da Portaria n.º 1011/2009 de 9 de setembro.

A aplicação prática materializa-se com os registos contabilísticos suportados nos códigos de contas e conclui-se com a preparação das demonstrações financeiras, com base nos modelos de demonstrações financeiras contemplados na Portaria n.º 986/2009, de 9 de setembro⁶:

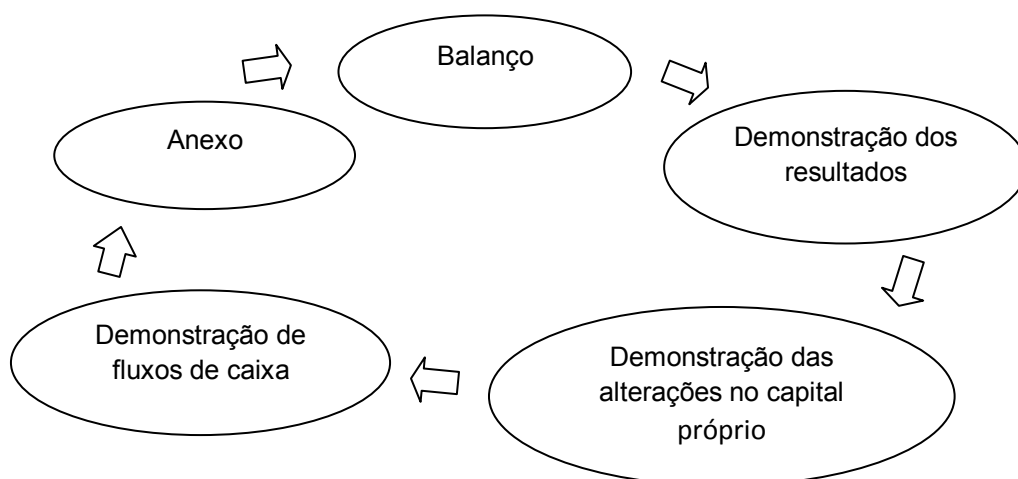
- Balanço;
- Demonstração dos resultados;
- Demonstração das alterações no capital próprio;

⁵ Os códigos de conta (lista codificada de contas), aprovado pela Portaria 1011/2009, de 9 de Setembro, pode ser consultadas em anexo.

⁶ Em 2016 entram em vigor os MDF aprovados pela Portaria 220/2015, de 23 de julho.

- Demonstração dos fluxos de caixa; e
- Anexo, no qual se divulgam as bases de preparação e as políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações requeridas pelas NCRF.

Figura 1– Esquema do conjunto completo de demonstrações financeiras



Fonte: adaptado da NCRF 1 e da NCRF 2 do SNC e Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro.

O referido diploma legal contempla, igualmente, modelos simplificados para as entidades que adotem as NCRF-PE.

De seguida, apresentam-se os aspetos considerados mais relevantes nestes modelos de demonstrações financeiras⁷.

Quadro 7 (ver página seguinte)

⁷ Os modelos de demonstrações financeiras apresentam-se em anexo.

Quadro 7 – Aspetos considerados relevantes nas demonstrações financeiras

Demonstrações Financeiras	Aspetos mais relevantes
Balanço	Os ativos e passivos apresentam-se divididos em correntes e não correntes, o que corresponde a curto prazo e a médio/longo prazo (§14 a §24 da NCRF 1).
Demonstrações de Resultados	Os itens apresentados baseiam-se numa classificação atendendo à sua natureza. Uma entidade não deve apresentar itens de gastos e rendimentos com extraordinários (§33 a §36 da NCRF 1).
Demonstração dos fluxos de caixa	Evidencia os recebimentos e os pagamentos referentes a transações ocorridas, que provocam modificações nas disponibilidades (caixa, bancos, aplicações imediatas) de uma entidade (NCRF 2).
Demonstração das alterações no capital próprio	Reflete o aumento ou redução dos ativos líquidos de uma entidade, entre duas datas de balanço, com exceção das alterações das transações com detentores de capital próprio (§40 da NCRF1).
Anexo	Proporciona informação de suporte que não esteja na face das demais DF`s, divulga as principais políticas contabilísticas, bases de mensuração, como divulgações exigidas pelo normativo contabilístico.

Fonte: adaptado da NCRF 1 e da NCRF 2 do SNC e Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro.

3. O ESTÁGIO

Neste capítulo do relatório, apresentam-se os objetivos do estágio, a entidade de acolhimento a descrição das tarefas que permitiram assegurar a regularidade técnica na área contabilística e fiscal e as responsabilidades assumidas perante as entidades.

3.1. Objetivos do estágio

Em termos gerais e de acordo com o estabelecido protocolarmente, o estágio curricular tem como objetivo a formação em ambiente real de trabalho, favorecendo a consolidação e prática de conhecimentos e competências adquiridas pelo estudante ao longo do curso, bem como o desenvolvimento do sentido de responsabilidade social e profissional.

Portanto, em termos específicos o estágio curricular visou os seguintes objetivos:

- Aprender a forma como se organiza a contabilidade nos termos do SNC, e demais legislação aplicável, desde a receção dos documentos até à sua classificação, registo e arquivo;
- Contactar com as práticas de controlo interno;
- Efetuar o processamento dos salários, incluindo a emissão dos recibos de vencimento, e o seu registo contabilístico e o inerente apuramento de contribuições e impostos, bem como o preenchimento das respetivas declarações para a segurança social e para a autoridade tributária;
- Aplicar conhecimentos no processo de encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o *dossier* fiscal;
- Preparar a informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica;
- Identificar e acompanhar a resolução de questões das entidades clientes da PKF com o recurso aos serviços da segurança social e da autoridade tributária;
- Consolidar comportamentos éticos e deontológicos associados à profissão de TOC.

3.2. A entidade de acolhimento

A PKF II Portugal, Lda (PKF II) é uma empresa-membro da PKF Internacional Limited (PKFI), que opera em Portugal desde 1995. A PKFI é uma rede global de empresas juridicamente independentes, que opera em 125 países e presta serviços especialmente na

área de serviços de consultoria, contabilidade, fiscalidade e auditoria, para entidades nacionais e internacionais de diversos mercados⁸. É a 11.^a maior rede de prestadores de serviços de contabilidade. Em Portugal operam 3 empresas com a marca PKF.

A PKF II pertence a este grupo de empresas, as quais partilham instalações e infraestrutura de dados e comunicações, bem como diversos serviços de apoio e recursos técnicos. Tem capital social de 50 000€ e possui sede em Lisboa⁹ e escritório no Porto¹⁰. Com o código de atividade económica (CAE) 69200, emprega atualmente 46 colaboradores e a gerência é exercida pela Dr.^a Vanessa Paiva.

A PKF II possui uma cultura organizacional segundo a qual os seus profissionais compartilham pressupostos básicos em relação à empresa e ao cliente, que ajudam na prestação de um serviço ao cliente, de forma mais eficaz e adaptada ao seu negócio:

- Serviços concebidos à medida do cliente – existe uma busca de relacionamento pessoal com o cliente, de forma a efetuar-se uma análise sobre as necessidades e objetivos que o cliente pretende, em conformidade com orçamentos.
- Construir relações – o reconhecimento de que as pessoas são boas a construir e a desenvolver relações.
- Suporte mútuo – o trabalho em equipa possibilita o cumprimento de objetivos compartilhados pelos seus colaboradores.

Através da experiência dos seus profissionais, a PKF II oferece serviços de contabilidade, assessoria fiscal e auditoria, bem como de *outsourcing* e recrutamento.

A sua missão é projetar a sustentabilidade como empresa prestadora dos seus serviços, de forma a fornecer os serviços que os seus clientes necessitam.

A sua visão é ser uma empresa reconhecida, com os melhores profissionais nas áreas de assessoria fiscal, auditoria e contabilidade. Todos os seus elementos partilham um conjunto de valores, tais como: honestidade, confidencialidade; responsabilidade, eficiência, rapidez, qualidade e controlo.

⁸ Em conformidade com o relatório de transparência (2013; 2).

⁹ Praça Duque de Saldanha, n.º 1 – 4.º.

¹⁰ Avenida da Boavista, n.º 3521.

3.3. Atividades desenvolvidas no estágio

No decorrer do estágio foram desenvolvidas diversas atividades previstas nos objetivos específicos.

Em seguida efetua-se a descrição das tarefas realizadas, com particular ênfase na análise de casos em que as atividades foram mais exigentes do ponto de vista técnico e que envolviam a assunção de responsabilidades, designadamente pelo impacto fiscal associado:

- Organização de documentos.
- Classificação e registo.
- Análise de caso: o registo contabilístico do processamento de salários.
- Principais obrigações fiscais:
 - Análise de caso: a fiscalidade no processamento de salários.
 - Análise de caso: o apuramento do IVA.
- Operações de fim de período:
 - Análise de caso: o apuramento do IRC
- Outras obrigações fiscais.

3.3.1. Organização de documentos

Os documentos chegam à empresa através dos clientes, entregues mensalmente ou trimestralmente, sendo importante possuí-los atempadamente, para que se consiga com a devida antecedência proceder ao processo de arquivo e registo.

O arquivo de documentos é um dos primeiros passos na atividade contabilística de uma entidade. Estes devem ser organizados com critérios estabelecidos e de fácil consulta. Na PKF II, uma prática usual antes de se iniciar o processo de arquivo, é a verificação da existência de algum documento em falta, caso esta situação se confirme, será necessário solicitar ao cliente o mesmo. Sendo posteriormente conferida a validade dos mesmos, verificando se cumprem com o estipulado no artigo 36.º do código do imposto sobre o valor acrescentado (CIVA) “prazo de emissão, formalidades das faturas e documentos equivalentes”.

Este arquivo é efetuado por ordem cronológica, identificado por mês, por categorias e natureza das operações, nos diários que contém o seguinte conteúdo:

- Caixa – contém o arquivo de todos os documentos que são pagos ou recebidos por caixa em numerário;

- Bancos – contém o arquivo dos documentos inerentes às entradas e saídas (movimentos a crédito e a débitos) nos bancos com que a entidade opera, como por exemplo: talões de depósitos, comprovativos de transferência, canchotos de cheques, recibo de fornecedores, notas de lançamento dos bancos;
- Compras – contém o arquivo dos documentos inerentes a compras a fornecedores;
- Investimentos – contém o arquivo dos documentos inerentes à compra de bens do ativo fixo tangível e de bens de ativo intangível;
- Vendas – contém o arquivo dos documentos referentes às vendas a crédito da entidade, confirma-se se a numeração dos documentos é sequencial, tanto no próprio mês a que se refere o arquivo, como relativamente ao mês anterior;
- Salários – neste arquivam-se documentos referentes ao processamento de salários: os recibos de vencimentos, declaração remuneratória à segurança social;
- Operações Diversas – este diário possui um caráter residual, onde se arquivam documentos de transações que não se inserem nos restantes diários, como por exemplo: honorários de prestadores de serviços, pagamento de rendas, documentos fiscais.

3.3.2. Classificação e registo

Após o trabalho inicial do arquivo de documentos, a escrituração das operações contabilísticas (a classificação e registos contabilísticos) é o passo seguinte.

A numeração dos documentos é feita no canto superior direito do documento, identificando o número do diário, o mês e o número de registo sequencial atribuído pelo *software* de contabilidade, através do auxílio de um carimbo de numeração própria para diários de contabilidade.

Um registo contabilístico é o meio pelo qual se efetua a escrituração contabilística num diário, este não se resume apenas a “débito e a crédito”, deve conter quatro elementos: data, título das contas, descrição ou histórico, e valores das variações das contas.

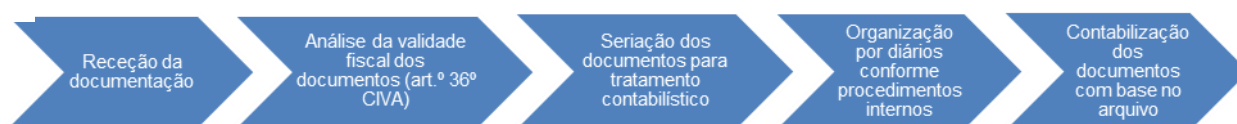
A escrituração das operações é efetuada pelo método das partidas dobradas, que consiste que em cada registo, o valor total nas contas a débito deva ser igual ao valor total nas contas a crédito, ou seja, não existe nenhum devedor sem um credor correspondente, sendo esta a base conceptual da equação contabilística. Uma operação poderá conter um duplo ou múltiplo registo, em duas ou mais contas, uma entrada de valor, de uma ou mais contas, e uma saída do mesmo valor, em uma ou mais contas.

A fase seguinte é o registo contabilístico no sistema informático. A PKF II utiliza o *software* ERP Primavera Profissional versão 8.10. Esta solução informática permite o tratamento integrado da contabilidade geral, analítica e orçamental de uma entidade.

De forma a evitar erros na classificação, o *software* possui ativado a opção de não permitir a gravação de nenhuma operação cujo saldo devedor seja diferente do saldo credor, posteriormente possibilita a elaboração de demonstrações financeiras com os saldos balanceados.

Seguidamente, apresenta-se um esquema do processo de organização de documentos:

Figura 2 – Processo de arquivo



Fonte: adaptado da ficha doutrinária AT, processo n.º 1339 (17-12-2010).

3.3.2.1. Análise de caso: o registo contabilístico do processamento de salários

O processamento de salários é uma tarefa mensal da área da contabilidade, que consiste no registo dos valores que o pessoal de uma entidade auferem mensalmente.

Na PKF II, cabe ao colaborador responsável pela secção do pessoal de cada cliente, entre o dia 20 e 25 de cada mês, enviar a recolha dos dados para processamento de salários.

Este é efetuado no módulo de recursos de humanos, do *software* Primavera, no qual se tratam os gastos relacionados com a gestão de pessoal, desde do processamento de salários, honorários, subsídios, formação, férias, tratamento de despesas, trabalho suplementar, faltas e vários tipos de descontos (segurança social, imposto sobre os rendimentos singulares, sindicatos), para além de todos os mapas oficiais obrigatórios.

Na realização do processamento de salários é preciso ter em conta que o vencimento auferido pode ser composto por diversas partes: a componente fixa é tributada da mesma forma em termos de IRS e de Segurança Social. Este pode, ainda, incluir comissões, quilómetros feitos com viatura própria, ajudas de custo e outros rendimentos variáveis, sendo estes tributados conforme a sua natureza em conformidade com o código do IRS. Também é preciso ter em conta, o mês do processamento, dias úteis do mês, taxa de desconto para a Segurança Social e taxa de desconto para o IRS.

O processamento de salários passa por três fases. Apresenta-se um exemplo por forma demonstrar estas fases.

Análise de caso:

Em 31/11/2014, a Empresa YZ solicitou o processamento de vencimentos de uma administradora e de uma trabalhadora, tendo este sido efetuado com base em 20 dias úteis de trabalho.

<u>Órgão Social:</u> (Administradora)	<u>Pessoal:</u> (Trabalhadora)
<ul style="list-style-type: none"> • Ordenado: 2 000,00€ • Subsídio de Refeição: 4,00€/dia • IRS (retenção na fonte): 20% • Sobretaxa: 3,5% • Segurança Social: 11% 	<ul style="list-style-type: none"> • Ordenado: 1 000,00€ • Subsídio de Refeição: 4,00€/dia • IRS (retenção na fonte): 10% • Sobretaxa: 3,5% • Segurança Social: 11% • Sindicato: 1%

1.ª Fase: Processamento de salários e outras remunerações

Esta fase diz respeito ao processamento de vencimentos e a outras remunerações, dentro do mês a que respeitem.

Nas respetivas subcontas da conta 63 – gastos com o pessoal, regista-se a débito os gastos com o pessoal, que a empresa deve reconhecer ao mês a que respeitem as remunerações, por crédito da conta 231 – remunerações a pagar, pelos valores líquidos apurados no processamento, os descontos (IRS e SS) nas respectivas subcontas da conta 24 – estado e outros entes públicos. O gasto do sindicato é registado na conta 278 – outros devedores e credores, por se tratar de uma conta de valores a pagar, que não tem enquadramento específico nas restantes contas do plano de contas.

Quadro 8 – Registo do processamento de salário da administradora (orgão-social)

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Ordenado	6311		2 000,00€
Sub. Refeição	6312		80,00€
IRS (20%)		2421	400,00€
Sobretaxa (3.5%)		2425	31,50€
Segurança Social		245	220,00€
Total a pagar		2311	1 428,50€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 102-107).

Cálculos auxiliares:

- Subsídio de Refeição: $4,00€ \times 20 \text{ dias} = 80,00€$
- IRS (retenção na fonte): $2\,000,00€ \times 20\% = 400,00€$
- Segurança Social: $2\,000,00€ \times 11\% = 220,00€$
- Sobretaxa: $(2\,000,00€ - 400,00€ - 220,00€ - 485,00€) \times 3,5\% = 31,32€$
- Encargos Patronais: $2\,000,00€ \times 23,75\% = 475,00€$

Quadro 9 – Registo do processamento de salário da trabalhadora (pessoal)

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Ordenado	6321		1 000,00€
Sub. Refeição	6322		80,00€
IRS (10%)		2421	100,00€
		2425	10,67€
Segurança Social		245	110,00€
Sindicato		278	10,00€
Total a pagar		2312	849,33€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 102-107).

Cálculos auxiliares:

- Subsídio de Refeição: $4,00€ \times 20 \text{ dias} = 80,00€$
- IRS (retenção na fonte): $1\,000,00€ \times 10\% = 100,00€$

- Segurança Social: $1\,000,00\text{€} \times 11\% = 110,00\text{€}$
- Sobretaxa: $(1\,000,00\text{€} - 100,00\text{€} - 110,00\text{€} - 485,00\text{€}) \times 3,5\% = 10,67\text{€}$
- Sindicato: $1\,000,00\text{€} \times 1\% = 10,00\text{€}$
- Encargos Patronais: $1\,000,00\text{€} \times 23,75\% = 237,50\text{€}$

2.ª Fase: Processamento dos encargos sobre as remunerações

A 2.ª fase trata do processamento dos encargos sobre as remunerações a cargo da entidade patronal.

O valor a que respeitam as contribuições patronais debita-se na conta 635 – gastos com o pessoal – encargos sobre as remunerações, por crédito das respectivas subcontas na conta 24 – estado e outros entes públicos.

Quadro 10 – Registo dos encargos patronais

Órgão-Social (Administradora):

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Encargos Patronais	6351		475,00€
		245	475,00€

Pessoal (Trabalhadora):

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Encargos Patronais	6352		237,50€
		245	237,50€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 102-107).

3.ª Fase: Pagamento das Remunerações

Esta fase refere-se ao pagamento das remunerações ao pessoal e a outras entidades.

É debitado o valor líquido do apuramento do processamento de salários, na conta 231 - remunerações a pagar, os valores dos descontos nas respectivas subcontas da conta 24 - estado e outros entes públicos, e o valor do sindicato da conta 278 - outros devedores e

credores, por contrapartida a crédito de uma conta da classe 1 – meios financeiros líquidos: conta 11 – caixa ou a conta 12 - bancos.

Quadro 11 – Registo do pagamento das remunerações

Órgão-Social (Administradora):

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pagamento das remunerações	2311		1 428,50€
	2421		400,00€
	2425		31,50€
	245		220,00€
		11 / 12	2 080,00€

Pessoal (Trabalhadora):

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pagamento das remunerações	2312		849,33€
	2421		100,00€
	2425		10,67€
	245		110,00€
	278		10,00€
		11 / 12	1 080,00€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 102-107).

3.3.3. Principais obrigações fiscais

3.3.3.1. Análise de caso: fiscalidade no processamento de salários

As entidades patronais devem dar cumprimento à obrigação contributiva em matéria de retenção na fonte e contribuições à Segurança Social.

No que concerne à retenção na fonte do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS), as entidades empregadoras em vez de pagarem as remunerações por inteiro aos seus trabalhadores, retêm uma parcela correspondente ao imposto de IRS, e entregam todos os meses à Autoridade Tributária. Os valores a pagar são determinados pelos escalões de taxa de IRS, que se encontram previstos nas tabelas de retenção na fonte,

determinadas pela Assembleia da República, na elaboração do Orçamento de Estado de cada ano civil.

De acordo com o estipulado no n.º 1, do art.º 72-A do CIRS, ao sujeito passivo que o valor anual da retribuição mínima mensal exceda, é aplicado a taxa de 3,5%. Para cálculo da sobretaxa extraordinária, ao vencimento bruto retira-se as contribuições para IRS e para a Segurança Social, e ainda retirar-se um salário mínimo nacional, ao valor remanescente aplicar-se a taxa de 3,5%.

As entidades empregadoras são também responsáveis pelo pagamento de contribuições à Segurança Social, devidas por si e pela entrega das quotizações devidas pelos seus trabalhadores, cabe-lhes descontar nas remunerações o valor respectivo das quotizações.

A contribuição que a entidade empregadora suporta a pagar à remuneração ilíquida de um colaborador a seu cargo é de 23,75%, salvo nos casos de contratação com condição ao direito de dispensa do pagamento da contribuição, como por exemplo: jovens à procura do 1.º emprego ou desempregados de longa duração. A quotização a cargo do colaborador é de 11%.

Quadro 12 -Taxa contributiva da segurança social - Ano 2014

Tipo de Entidade		Taxa Contributiva - Ano 2014		
		Entidade Patronal	Trabalhador	Global
Entidades com fins lucrativos		23,75%	11,00%	34,75%
Entidades sem fins lucrativos	IPSS	21,20%		32,20%
	Outras entidades	22,30%		33,30%

Fonte: www4.seg-social.pt (06-11-2014).

De seguida, apresenta-se uma tabela referente a partes que compõem o vencimento, que poderão estar sujeitas a tributação de IRS e Segurança Social:

Quadro 13 (ver página seguinte)

Quadro 13 - IRS / SS: remunerações, subsídios e abonos para 2014

Descrição:	IRS		Segurança Social	
	Tributação	Isenção	Tributação	Isenção
Vencimentos, subsídios de férias e Natal, comissões	X	-	X	-
Órgãos sociais	X	-	mínimo de 1 IAS ⁽¹⁾	-
Abono para falhas	-	até 5% da remuneração mensal	-	até 5% da remuneração mensal
Ajudas de custo para deslocamentos em Portugal	-	até € 69,19/dia	-	até € 69,19/dia
	-	até € 50,20/dia	-	até € 50,20/dia
Ajudas de custo para deslocamentos no estrangeiro	-	até € 100,24/dia	-	até € 100,24/dia
	-	até € 89,35/dia	-	até € 89,35/dia
Carro próprio - pagamento de km's	-	até € 0,36/Km	-	até € 0,36/Km
Carro de serviço - aquisição / utilização particular	X ⁽²⁾	-	X ⁽²⁾	-
Gratificações extraordinárias/gratificações de balanço	X	-	X ⁽³⁾	-
Horas extraordinárias / gratificações regulares	X	-	X	-
Isenção de horário de trabalho / diuturnidades	X	-	X	-
Subsídio de refeição	-	até € 4,27/dia	-	até € 4,27/dia
Vales de refeição	-	até € 6,83/dia	-	até € 6,83/dia

(1) Indexante de Apoio Social (IAS) para 2014: €419,22.

(2) O benefício decorrente da utilização pessoal apenas está sujeito a tributação quando exista acordo escrito. Para efeitos de sujeição a contribuições para a Segurança Social são exigidas condições adicionais.

(3) Os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros das empresas estão sujeitos a contribuições para a Segurança Social. Contudo esta sujeição só entrará em vigor quando for regulamentada, o que não deverá ocorrer antes de 2014.

Fonte: <http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2014/irs/remuneracoes-subsidios-abonos.jhtml> (03-02-2015)

Associadas ao processamento de salários existem algumas obrigações declarativas que uma entidade tem de cumprir, nomeadamente:

- Declaração Mensal de Remunerações à Segurança Social;
- Declaração Mensal de Remunerações à Autoridade Tributária;
- Declaração na Fonte de IRS;
- Fundo de Compensação do Trabalho.

A Declaração Mensal de Remunerações à Segurança Social é uma obrigação das entidades entregarem à Segurança Social, informação sobre os seus trabalhadores, do valor da remuneração que está sujeita a descontos, os tempos de trabalho e a taxa contributiva aplicável.

Esta declaração é enviada através da aplicação Gestão de Entidades DRI da Segurança Social, em <https://dri2.seg-social.pt/dri/>, onde é submetido o ficheiro magnético criado através do módulo de processamento de salários. Após a validação do ficheiro magnético obtêm-se a guia de pagamento, o seu pagamento deverá ser efetuado entre o dia 10 e o dia 20 do mês seguinte àquele a que dizem respeito as remunerações.

À Autoridade Tributária, as entidades possuem a obrigatoriedade de entregarem mensalmente a Declaração Mensal de Remunerações à Autoridade Tributária¹¹, na qual transmitem informação dos rendimentos e retenção de imposto, contribuições para a Segurança Social e quotizações sindicais.

De acordo com o artigo 2.º do Despacho Normativo n.º 1-A/2013, de 10 de janeiro, estas declarações podem ser cumpridas, quer através do portal das Finanças, quer pelo portal da Segurança Social, até ao 10.º dia subsequente ao mês/ano de referência.

Pelo disposto do artigo 119.º do CIRS, uma entidade patronal tem o dever de entregar à AT a Declaração de Retenções na Fonte IRS, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respectivas retenções de imposto. Esta deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte a que respeitam o respectivo imposto, tendo que ser liquidada até ao final desse mesmo dia.

¹¹ Esta declaração foi criada pela Lei n.º 66 /2012, de dezembro, afim de substituir a obrigação declarativa Modelo 10.

O Fundo de Garantia Salarial¹² é um mecanismo que visa assegurar ao trabalhador o pagamento dos créditos emergentes de um contrato de trabalho, quando estes não puderem ser pagos pela entidade patronal por motivo de insolvência ou esta se encontrar num sistema de recuperação via extrajudicial (SIREVE). A sua adesão é obrigatória para todas as empresas que celebrem contratos de trabalho após o dia 1 de outubro de 2013. A entidade patronal fica obrigada a entregar mensalmente 1% da remuneração base de cada trabalhador, a partir do dia 10 do mês seguinte a que respeitam as remunerações, devendo ser pago até 20.

Aplica-se a todas as declarações fiscais, caso a data do último dia de cumprimento destas, do envio e/ou pagamento das anteriores obrigações declarativas caso coincida com um sábado, domingo ou feriado, o mesmo pode ser efetuado no dia útil seguinte, sem a aplicação de multas referente ao atraso.

3.3.3.2. Análise de caso: o apuramento do Imposto sobre o Valor Acrescentado

O IVA¹³ é um imposto que incide sobre a generalidade das despesas de consumo, é suportado pelo consumidor final, uma vez que as empresas (sujeitos passivos) não suportam o IVA (imposto plurifásico). Este incide sobre todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista. Por ser plurifásico, não é cumulativo, logo o seu pagamento é faccionado pelos vários intervenientes do circuito económico, sendo estes meros recolhedores do imposto, uma vez que entregam ao Estado a diferença entre o imposto que cobram a jusante e que pagam a montante.

Outra característica do IVA é ser um imposto indireto, com taxas proporcionais que incidem sobre quase todas as transações de bens e prestações de serviço. A taxa de IVA é aplicada conforme o tipo de atividade e do local onde corre a transmissão.

¹² Mecanismo consagrado pela Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto.

¹³ Imposto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394/84, de 26 de Dezembro, que entrou em vigor a 1 janeiro de 1986.

Quadro 14 – Taxas de IVA

Taxa IVA	Continente	Açores	Madeira
Taxa Normal	23% (al. c), n.º 1, art. 18 CIVA)	18% (al. a), n.º 2, art. 18 CIVA)	22% (al. b), n.º 2, art. 18 CIVA)
Taxa Intermédia (bens e serviços Lista II)	13% (al. b), n.º 1, art. 18 CIVA)	10% (al. a), n.º 2, art. 18 CIVA)	12% (al. b), n.º 2, art. 18 CIVA)
Taxa Reduzida (bens e serviços Lista I)	6% (al. a), n.º 1, art. 18 CIVA)	5% (al. a), n.º 2, art. 18 CIVA)	5% (al. b), n.º 2, art. 18 CIVA)

Fonte: Artigo n.º 18 do CIVA.

O artigo 9.º do CIVA estipula algumas transmissões de bens e serviços que estão isentas de imposto, o sujeito passivo não está obrigado a liquidar IVA, como exemplo a prestação de serviços médicos, ensino, seguros. Em conformidade com este artigo, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzam ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuem o imposto devido ao pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos. No entanto, só confere direito à dedução do imposto mencionado em nome e na posse do sujeito passivo em faturas passadas de forma legal.

Existe um conjunto de despesas, as quais estão relacionadas com a atividade empresarial do sujeito passivo, no entanto devido à sua natureza existe a possibilidade do seu desvio para consumos particulares, nestas não há direito à dedução de IVA, estipulado no artigo 21.º do CIVA. Enumeram-se algumas destas despesas:

- IVA de despesas referente a viaturas de turismo - IVA referente a despesas de aquisição, utilização e reparação de viaturas de turismo, utilizadas por exemplo por gerentes;
- IVA de despesas com combustíveis - IVA referente a despesas com combustíveis, normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, pode ser dedutível na proporção de 50% do IVA suportado na aquisição de gasóleo;
- IVA de despesas de transporte e viagens de negócios - IVA referente a despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens;
- IVA de despesas de alojamento, alimentação, bebidas e de receção - IVA referente a despesas de alojamento, alimentação, bebidas e tabaco, e despesas de receção, mesmo que estas sejam de acolhimento de pessoas estranhas à empresa.

O n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, menciona que o exercício do direito à dedução efetua-se mediante o método da subtração ou da imputação, o qual consiste na subtração do IVA

dedutível em cada período da declaração de IVA (mensal ou trimestral) ao IVA liquidado, respeitante ao mesmo período.

Consoante o regime em que está inserido o sujeito passivo, mensal ou trimestral, deve-se efetuar o apuramento e envio da Declaração Periódica do IVA¹⁴ (DPIVA). O seu envio deve ser efetuado até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitem as operações – regime mensal¹⁵, e até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano fiscal a que respeitem as operações – regime trimestral¹⁶.

Na PKF II, a entrega da declaração do IVA é realizada com o recurso ao *Fiscal Reporting* do *software* Primavera. Após o registo de todos os documentos referentes a operações ao período do apuramento, no módulo de contabilidade, o TOC limita-se a exportar para o site das Finanças a declaração previamente criada, no entanto este não consegue visualizar o processo do apuramento, sendo este processo mais complexo do que apenas dar a ordem de entrada de *input`s* no sistema informático.

Para efetuar o apuramento do IVA, é necessário movimentar as contas da seguinte forma:

- 1) Transferência do saldo da conta do IVA Dedutível - a conta 2432 (IVA das compras) é creditada em contrapartida da conta 2435 IVA Apuramento;
- 2) Transferência do saldo da conta IVA Liquidado - a conta 2433 (IVA das vendas) é debitada em contrapartida da conta 2435 IVA Apuramento;
- 3) Transferência do saldo da conta IVA Regularizações favoráveis à Empresa - a conta 24341 (IVA das regularizações pelas devoluções de vendas) é creditada em contrapartida da conta 2435 IVA Apuramento;
- 4) Transferência do saldo da conta IVA Regularizações favoráveis ao Estado- a conta 24342 (IVA das regularizações pelas devoluções de compras) é creditada em contrapartida da conta 2435 IVA Apuramento.

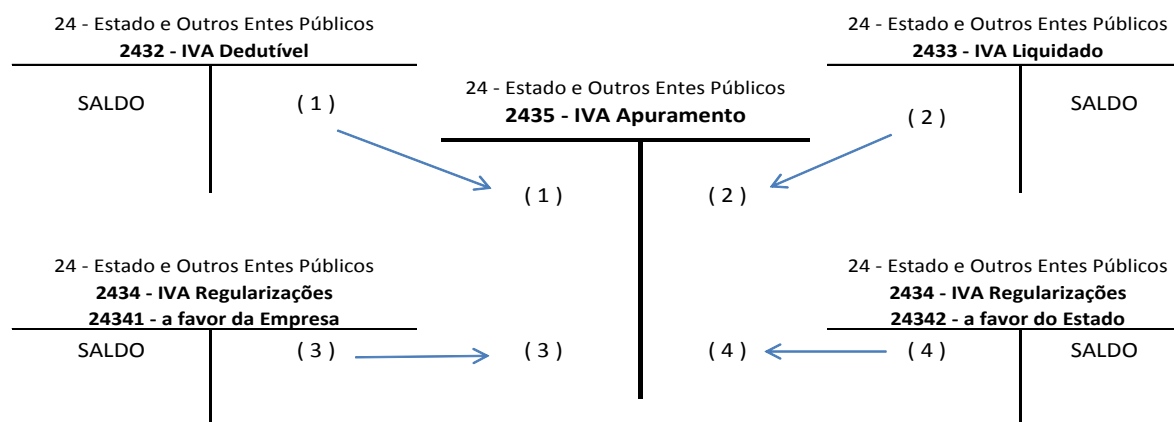
¹⁴ Conforme o estipulado no artigo 28.º do CIVA, é uma responsabilidade atribuída ao sujeito passivo, para que possa cumprir com a obrigação do pagamento do imposto.

¹⁵ Estipulado na al. a), n.º 1, art. 41.º do CIVA.

¹⁶ Estipulado na al. b), n.º 1, art. 41.º do CIVA.

Esquemáticamente, traduz-se do seguinte modo:

Figura 3 – Esquema do apuramento de IVA



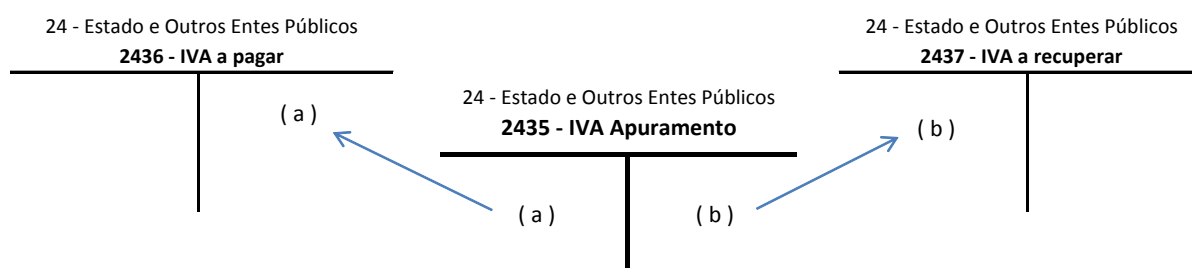
Fonte: Fonte: adaptado Lopes, (2013; 145).

Na conta 2435 fica a débito o saldo da conta 2432 e da conta 24341, e temos a crédito o saldo da conta 2433 e da conta 24342.

No fim a conta 2435 poderá ter um saldo credor ou devedor:

- Se tiver um saldo credor, este é transferido para a conta 2436 - IVA a pagar, e credita-se o saldo credor na conta 2435;
- Se tiver um saldo devedor, este é transferido a crédito para a conta 2437 - IVA a recuperar, e debita-se o saldo devedor na conta 2435.

Figura 4 – Esquema do apuramento de IVA (continuação)



Fonte: adaptado Lopes, (2013; 145).

No caso em que o IVA dedutível seja superior ao IVA liquidado, registo (b) na conta 2437, o sujeito passivo poderá pedir o reembolso ou manter esse valor em conta corrente para descontar em períodos futuros.

Da DPIVA, faz parte integrante o anexo à declaração, no qual se discrimina os valores inscritos nos campos 40 e 41, a segregação das regularizações pelas diversas categorias

que se encontram estipuladas no art.º 78.º do CIVA, sendo a mais comum a regularização por anulação ou redução do valor tributável.

Sendo obrigatório a comunicação das faturas à AT¹⁷ (ficheiro SAFT) até ao dia 25 do mês seguinte à sua emissão, através do portal “e-fatura” é exportado para excel um extrato referente à comunicação da faturação do período a que se refere o apuramento do IVA, o que auxilia na verificação e controlo das bases tributáveis correspondentes ao imposto.

Caso do preenchimento da DPIVA resultar uma situação de “imposto a pagar¹⁸”, o sujeito passivo possui a obrigação de entregar o montante do imposto, no prazo previsto pelo art.º 41.º do CIVA:

- até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso dos sujeitos passivos terem obtido um volume de negócios igual ou superior a 650.000,00€ no ano civil anterior;
- até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil que respeitam as operações, no caso dos sujeitos passivos terem obtido um volume de negócios inferior a 650.000,00€ no ano civil anterior.

Caso pretendem, os sujeitos passivos podem optar pelo envio e pagamento mensal da declaração periódica do IVA, devendo manter-se neste regime por um período mínimo de três anos (n.º 2, art. 41º do CIVA).

Nos termos do RITI - Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, os sujeitos passivos de IVA que efetuem transmissões de bens e operações similares e/ou prestações de serviços, necessitam de preencher um modelo em anexo à declaração periódica de IVA - a declaração recapitulativa ao IVA.

O objetivo principal desta obrigação declarativa é o cruzamento da informação, no sentido de assegurar que o imposto é efetivamente cobrado no país do Estado membro de destino. Salienta-se, que só são passíveis de se mencionar na declaração, as prestações de serviços realizadas, que para efeitos de tributação são deslocalizadas para um país do

¹⁷ Obrigação a partir de 1 de janeiro de 2013, pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

¹⁸ Estipulado no artigo 27º do CIVA.

Estado membro do adquirente¹⁹. No que respeita ao prazo de entrega, esta deve ser entregue mensalmente até ao dia 20 seguinte ao mês que respeitam as operações, ou entregue trimestralmente.

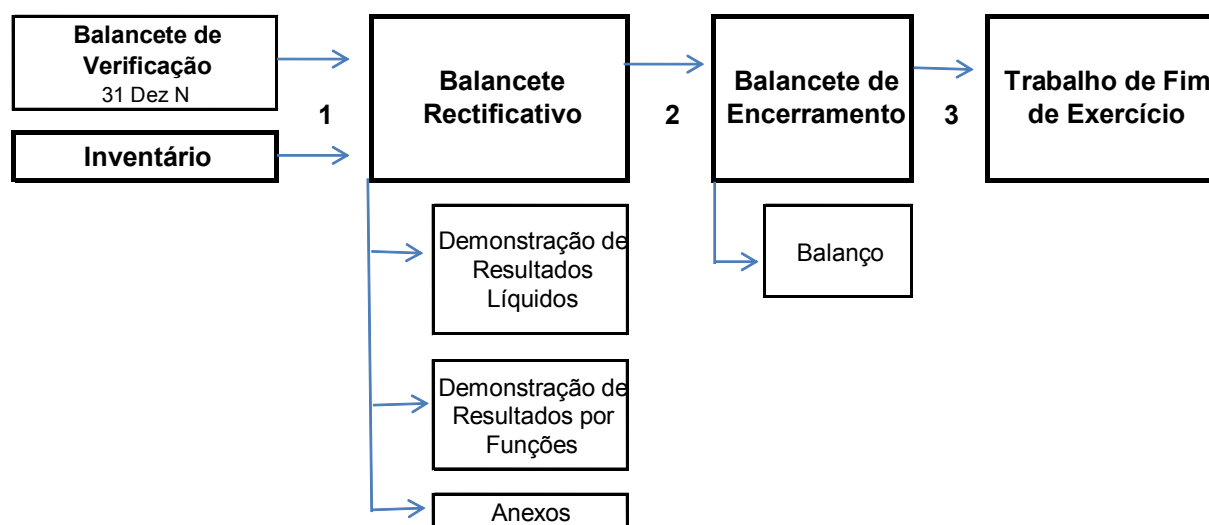
3.3.4. Operações de fim do exercício

Para terminar o fim do exercício económico de uma entidade, é necessário de efetuar algumas operações de fim do exercício, sendo estas o conjunto de registos que contribuem para o apuramento do resultado contabilístico e a elaboração das demonstrações financeiras, que permitem traduzir o desempenho da empresa.

O ponto de partida é a verificação dos saldos das diferentes contas do balancete a 31 de dezembro, ou seja, verificar se apresentam saldos invertidos ou incorretos.

Abaixo representa-se a sequência dos balancetes à medida que se efetua o encerramento de contas:

Figura 5 – Balancetes / operações de fim do exercício



- 1 – Registos de regularizações,
- 2 – Registos de apuramento de resultados,
- 3 – Registos de encerramento de contas.

Fonte: adaptado Lopes (2013; 345).

¹⁹ Disposto no n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Segundo Lopes (2013; 345), o apuramento do resultado líquido do exercício pressupõe que, a partir do balancete de verificação, se proceda a um conjunto de regularizações que originam ao balancete retificativo. Este balancete resulta de um conjunto de operações não correntes, que tem o objetivo de garantir a especialização dos períodos. Dos registos contabilísticos que são constituídos, anulados ou revertidos, salienta-se os acréscimos, diferimentos, regularização de inventários, provisões, amortizações e depreciações, imparidades e o apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC).

3.3.4.1. Verificação e regularização de saldos

No final do ano, um procedimento de controlo é efetuar-se a conferência física do fundo de caixa²⁰, o seu objetivo é a verificação da existência do numerário, indicada pelo saldo da conta 11.

Os saldos das contas depósitos à ordem, poderão ser retificados, pois o saldo evidenciado na contabilidade pode não coincidir com os registos e as suas datas idênticas ao extrato bancário. Deve-se proceder à reconciliação bancária, cujo objetivo é verificar a correspondência entre o saldo no extrato bancário e o extrato da contabilidade. No caso de existirem divergências, procurar-se-á saber onde ocorrem, corrigir as diferenças para que todos os registos reflitam a igualdade entre o saldo do extrato bancário e o extrato contabilístico.

Relativamente às contas de clientes e fornecedores deve-se também efetuar uma comparação entre os saldos registados na gestão, com os saldos da contabilidade. Quando ocorrem divergências, estas geralmente devem-se a erros de registos, utilizando contas erradas, ou ao registo de documentos em duplicado. No caso de existirem saldos em moeda estrangeira deve-se atualizar os saldos à taxa de câmbio à data do Balanço.

O saldo da conta pessoal, em condições normais, deve ficar saldado, no final do ano.

Devem-se verificar os saldos das contas referentes à segurança social, retenções na fonte e IVA, se estes correspondem ao valor indicado nas declarações enviadas, e aos pagamentos efetuados ao longo do ano.

²⁰ Segundo o §3 da NCRF2, o caixa compreende: notas de banco e moedas metálicas, cheques e vales postais recebidos de terceiros; não faz parte entre outros, os selos de correio, os títulos representativos de pré-pagamentos (refeição, combustíveis) e os cheques devolvidos pelo banco.

No que concerne aos saldos dos financiamentos obtidos, devem-se verificar os planos de amortização e os juros das taxas de empréstimos registados, por forma respeitar o pressuposto do regime do acréscimo e a parte a inscrever no Balanço como passivo corrente e passivo não corrente.

Para registo dos juros, a fim de se registarem as correções resultantes da aplicação do regime do acréscimo, deve-se utilizar:

Quadro 13 – Registo de juros - regime do acréscimo

	Débito:	Crédito:
Juros Antecipados	281 – Gastos a Reconhecer	691 – Juros Suportados
Juros Postecipados	691 – Juros Suportados	2722 – Credores por acréscimos de gastos

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 138, 142, 336).

Verificar se as contas devedores e credores por acréscimo possuem saldos de períodos anteriores, e se já foram transferidos para as respetivas contas. Na óptica do princípio da periodização económica, deve-se verificar se já foram efetuados os registos contabilísticos relativos a prémios de seguro, rendas, eletricidade, comunicações, etc... O §22 da EC menciona que “os efeitos das transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando sejam recebidos ou pagos) sejam registados contabilisticamente nos períodos com os quais se relacionam”.

Para respeitar o pressuposto subjacente do regime do acréscimo, no plano de contas do SNC estão contempladas as seguintes contas: 272 – devedores e credores por acréscimos (periodização económica) e a 28 - diferimentos. Estas contas registam a contrapartida dos rendimentos e dos gastos que devam ser reconhecidos no próprio período, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Consideram-se como exemplo, as situações abaixo descritas à data de 31/12/2014:

- Recebimento de juros ilíquidos no montante de 750,00€, relativos a um depósito a prazo constituído em 01/10/2014. No entanto, o juro só é transferido para a conta à ordem em 2015.

Quadro 16 (ver página seguinte)

Quadro 16 – Registo de juros a receber - acréscimos e diferimentos

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Ano 2014 -	2721		250,00€
Reconhecimento da parte do juro referente a 2013		7911	250,00€
Ano 2015 – Recebimento do juro e reconhecimento da parte referente ao ano 2014	12		588,75€
	241		161,25€
		2721	250,00€
		7911	500,00€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 138, 367).

Cálculos Auxiliares:

- Juros ilíquidos = 750,00€
- Juro mensal = 750,00€ / 12 = 62,50€
- Ano 2014: 4 meses x 62.50€ = 250,00€
- Ano 2015: 8 meses x 62.50€ = 500,00€
- Retenção na Fonte: 750.00€ x 21.50% = 161,25€
- Juro a receber = 588,75€

A conta 2721 - devedores por acréscimo de rendimentos, serve para registar os rendimentos do próprio período, mas que só vão ser recebidos no período seguinte.

- Estimativa dos encargos com os subsídios de férias:

Quadro 17 – Registo de encargos com subsídio de férias – devedores por acréscimos

Órgão Social:	Pessoal:
· Ordenado: 2 000,00€	· Ordenado: 1 000,00€
· Estimativa: 2 000,00€ x 2 meses = 4 000,00€	· Estimativa: 1 000,00€ x 2 meses = 2 000,00€
· Encargos da Entidade Patronal: 4 000,00€ x 23.75% = 950,00€	· Encargos da Entidade Patronal: 2 000,00€ x 23,75% = 475,00€

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Reconhecimento da estimativa de férias de subsídio de férias –	631		4 000,00€
Órgão Social	6351		950,00€
		2722	4 950,00€

Reconhecimento da estimativa de férias e subsídio de férias - Pessoal	632		2 000,00€
	6352		475,00€
		2722	2 475,00€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 138, 318).

A conta 2722 - credores por acréscimo de gastos, serve para registar gastos do próprio período, mas que só vão ser pagos no período seguinte.

- Pagamento antecipado da renda referente ao mês de janeiro de 2015, no montante de 740,00€.

Quadro 18 – Registo de pagamento de rendas antecipadas – Credores por acréscimos de gastos

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pagamento de rendas antecipadas	281		740,00€
		12	740,00€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 142).

A conta 281 – diferimentos – gastos a reconhecer, serve para o registo dos gastos ocorridos no ano 2014, mas que devem ser reconhecidos no ano seguinte.

- Recebimento em 20/12/2014 de uma renda referente a janeiro de 2015, no montante de 800,00€.

Quadro 19 – Registo de recebimento de uma renda, referente ao ano seguinte - diferimentos gastos a reconhecer

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Reconhecimento do recebimento da renda	282		800,00€
		7873	800,00€

Fonte: Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 142, 362).

A conta 282 – diferimentos - rendimentos a reconhecer, serve para o registo de receitas ocorridas no ano de 2014, mas correspondente a rendimentos do ano seguinte.

Aquando do trabalho de fim de ano, no caso de existirem provisões registadas, estas devem ser revistas, e é necessário confirmar à data do balanço a estimativa anteriormente efetuada. Quando a estimativa efetuada for inferior, a provisão deve ser revertida, no todo ou parte dela, se for superior deve ser reforçada.

Quadro 20 – Registo de provisões

Situação:	Débito	Crédito	Descrição da Conta
Reversão (todo ou parte) da provisão constituída	29		Provisões
		763	Reversões de Provisões
Constituição ou Reforço da provisão	67		Provisões do período
		29	Provisões

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 145).

Salienta-se que para efeitos fiscais podem ser deduzidas as seguintes provisões²¹: as garantias dadas a clientes; processos judiciais em curso com probabilidade de se perder; provisões constituídas por seguradoras, sendo imposição do Instituto de Seguros de Portugal; e provisões constituídas por empresas de indústrias extrativas, para reparação de danos ambientais, tratamento ou eliminação de resíduos.

As empresas são obrigadas a proceder à contagem física, com referência à data do fim do exercício, identificando os bens quanto à sua natureza, quantidade, custos unitários e globais – inventário anual²². A sua finalidade é verificar se o valor registado na contabilidade coincide com o valor dos bens disponíveis em stock. Poderá existir a necessidade de se efetuar retificações nas contas de Inventários, para que o saldo final da conta 32 – Mercadorias, corresponda ao valor de existências em stock no fim do exercício económico.

No que respeita à mensuração de inventários, existem dois sistemas de inventário:

- Sistema de inventário permanente - sistema que permite determinar constantemente o valor dos stocks em armazém, no qual se vão registando as entradas e saídas das mercadorias ao longo do ano.
- Sistema de inventário intermitente – sistema que resulta da contagem física dos stocks no final do ano, que permite calcular o valor dos stocks em armazém, utilizando-se para o efeito a seguinte fórmula de apuramento:

$$\text{CMVMC} = \text{Existências Iniciais} + \text{Compras +/- Regularizações} - \text{Existências Finais}$$

²¹ Estipulado no n.º 1, do artigo 39.º do CIRC.

²² Estipulado no artigo 12.º do DL 158/2009.

As existências finais resultam da contagem física no final do ano, mesuradas de acordo com as fórmulas de custeio aceites pelo §25 da NCRF 18, que são o FIFO e o custo médio ponderado.

Na necessidade de se efetuarem regularizações de inventários, nas contas 31 – compras e a 382 - regularização de inventários, devem-se efetuar os seguintes movimentos:

Quadro 21 – Sistemas de inventários

SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE

Descrição:	Débito	Crédito
Transferência de saldo da conta Compras para a conta Mercadorias.	321	
		311
Transferência de saldo da conta Mercadorias para a conta Regularização de Inventários – Mercadorias.	382	321
	ou	
	321	382

SISTEMA DE INVENTÁRIO INTERMITENTE

Descrição:	Débito	Crédito
Transferência de saldo da conta Compras para a conta Mercadorias.	321	
		311
Apuramento e lançamento do Custo das Mercadorias Vendidas	611	
		321
Apuramento e lançamento da Regularização de Inventários - Mercadorias	684	382
	ou	
	382	784
Transferência de saldo da conta Mercadorias para a conta Regularização de Inventários – Mercadorias.	382	321
	ou	
	321	382

Descrição:	Débito	Crédito
Transferência de saldo da conta Compras para a conta Mercadorias.	321	
		311
Transferência de saldo da conta Mercadorias para a conta Regularização de Inventários – Mercadorias.	382	321
	ou	
	321	382

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 167-172).

De referir no que respeita à mensuração dos inventários, que estes devem incluir todos os custos de compra, os custos de conversão e outros custos necessários para colocá-los no seu local e condição atual²³.

No que respeita às contas de investimentos, aquando do trabalho de encerramento de contas deve-se ter em consideração as seguintes situações:

- elaboração de um inventário dos investimentos, por forma a verificar os registos na contabilidade;
- verificar se os investimentos em curso se encontram terminados;
- verificar se todos os ativos fixos tangíveis (AFT) estão em funcionamento ou utilização;
- verificar se existem ATF descontinuados do processo produtivo, e que estejam disponíveis para venda imediata, os quais deverão ser transferidos para ativos não correntes detidos para venda (conta 46).

Outra operação a realizar no fim do exercício é o cálculo das depreciações e amortizações, em sede de IRC estas são aceites como gastos. A principal distinção entre elas é que enquanto a depreciação incide sobre bens físicos (ATF), a amortização incide na diminuição e valor de bens intangíveis (ex. *software* de faturação). Para o seu cálculo é recomendado o método das quotas constantes ou quotas degressivas²⁴.

No que respeita a registos, utilizam-se as seguintes contas:

Quadro 22 – Registo de depreciações e amortizações

Situação:	Débito	Crédito	Descrição da Conta
Depreciação de ativos fixos tangíveis	642		Gastos de Depreciação – AFT
		438	Depreciações acumuladas
Amortização de ativos intangíveis	643		Gastos de amortização – Ativos Intangíveis
		448	Amortizações Acumuladas

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 319-321).

²³ Segundo o §11, §12 e §15 da NCRF 18.

²⁴ Recomendação em conformidade com o artigo 30.º do CIRC.

Deve ser preenchido o Modelo 32 - mapa de depreciações e amortizações²⁵, que se destina à determinação dos limites legais e ao controlo das depreciações de ativos tangíveis.

Segundo Silva (2014; 26), na determinação do lucro tributável, este é colocado em causa, se não for cumprido o regime do acréscimo, que também deve ser respeitado para efeitos fiscais, devem ser reconhecido como gastos a perda por imparidade de créditos por incobabilidade efetiva. São dedutíveis as que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da atividade normal que, no fim do exercício, possam ser considerados de cobrança duvidosa²⁶ e sejam evidenciados na contabilidade.

Na PKF II, no tratamento do reconhecimento de uma perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa, para cada cliente é elaborado um mapa de antiguidade de saldos dividido por espaços temporais. A cada espaço temporal é aplicado a percentagem conforme o estipulado no n.º 2, do art.º 28.º - B do CIRC. Ou seja, do montante do valor em mora de uma dívida incobrável de um cliente, é aceite fiscalmente 25% do crédito em mora há mais de 6 meses, 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses, 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses, e 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

O mapa de antiguidade de saldos é o Modelo 30 – mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários²⁷, este destina-se a controlar o valor contabilizado das perdas por imparidade em créditos, no qual deve ser identificado os créditos resultantes da atividade normal que sejam considerados de cobrança duvidosa, evidenciando a determinação de limite legal da perda por imparidade e o montante a acrescentar no Quadro 07 da Declaração da Modelo 22. Salienta-se a importância para a empresa de reunir documentação de suporte, uma vez que a Autoridade Tributária é bastante rigorosa quanto à justificação de cobrança duvidosa.

A fim de exemplificar uma perda por imparidade de um crédito de cobrança duvidosa, apresenta-se o seguinte exemplo: a 31/12/2014 uma entidade possuía um cliente que tinha ultrapassado o prazo de vencimento de uma fatura em 14 meses, no montante de

²⁵ Estipulado no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro.

²⁶ Segundo o art.º 28.º-B do CIRC, considera créditos de cobrança duvidosa, quando estejam reunidos os seguintes requisitos: o devedor tenha pendente um processo de execução, processo especial de recuperação por via extrajudicial, créditos que tenham sido reclamados judicialmente; e os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde da data do respetivo vencimento e existam provas de diligências para o seu recebimento.

²⁷ Em conformidade com o teor dos artigos 28º, 35º a 37º e 40º do CIRC.

25 000,00€, existindo evidência física (carta-registada) de tentativa de cobrança. Ao abrigo do n.º 2, do art.º 28.º do CIRC, é fiscalmente aceite e considerado 50% da dívida incobrável. Registo da imparidade de um crédito de cobrança duvidosa:

Quadro 23 – Registo da perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Registo da perda por imparidade de créditos de cobrança duvidosa	6511		12 500,00€
		219	12 500,00€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 322).

Registo pelo reconhecimento do crédito incobrável:

Quadro 24 – Registo do reconhecimento do crédito de cobrança duvidosa

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Registo do reconhecimento do crédito de cobrança duvidosa	219		12 500,00€
	683		12 500,00€
		2111	25 000,00€

Fonte: adaptado Almeida, R. *et al.* SNC Explicado (2009; 327-239).

3.3.4.2. Apuramento de resultados

O trabalho para apuramento de resultados segue com base no balancete retificado, que consiste num novo balancete elaborado após os registos contabilísticos de retificação. A partir deste balancete são efetuados os registos de apuramentos de resultados, em que os saldos das contas de gastos e rendimentos são transferidos para uma conta principal de resultados.

A classe 8 do plano de contas destina-se fundamentalmente a receber os saldos das classes 6 (gastos) e 7 (rendimentos). A partir desta receção é efetuado o apuramento do resultado líquido do período, designadamente na conta 81.

Utilizando a aplicação informática Primavera, este processo efetua-se no módulo de contabilidade, opção apuramento de resultados, seleciona-se os tipos de apuramento que se pretendem efetuar e faseadamente são saldadas todas as contas, apurando-se assim o resultado líquido.

Figura 6 – Apuramento dos resultados – *software Primavera*

Sel.	Apuramento	Descrição	Contrap.	Diário	N.Diário
<input checked="" type="checkbox"/>	13.01CEVC MERCADOR	CEVC Mercadorias	322	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.02CEVC EMB MERC	CEVC Embalagens de Merc.	322	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.03CEVC MAT.PRIMAS	CEVC Matérias Primas	3312	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.04CEVC MAT.SUBS.	CEVC Matérias Subsidária	3322	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.05CEVC MAT.DIV.	CEVC Materiais diversos	3342	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.06CEVC EMBALAGENS	CEVC embalagens de consumo	3352	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.11CMV MERCADORIAS	CMV Mercadorias	6111	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.12CEV EMB. MERC.	CEV Emb. Mercadorias	6111	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.13CMPV MAT. PRIM.	CMV Matérias Primas	61211	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.14CMV MAT. SUBS.	CMV Mat. Subsidárias	61221	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.15CMV MAT. DIV.	CMV Materiais Diversos	61241	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.16CEV EMB. CONS.	CEV Embalagens Consumo	61251	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.17PROD.ACAB.INTERM	Apur. Prod. Acab. e Interm.	811	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.18SUB.DESPER	Apur.Subprod Desperdicios	811	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	13.19PROD.TRAB.CURSO	Apur.Produtos e Trab. Cur	811	71	
<input checked="" type="checkbox"/>	14.01OPERACIONAIS	Resultados operacionais	811	72	
<input checked="" type="checkbox"/>	14.02FINANCEIROS	Resultados Financeiros	811	72	
<input checked="" type="checkbox"/>	14.03CORRENTES	Resultados Correntes	811	72	
<input checked="" type="checkbox"/>	15.02ANTES IMPOSTOS	Res. Antes de Impostos	811	72	
<input checked="" type="checkbox"/>	15.03IRC ESTIMADO	Apuramento IRC Estimado	8121	72	
<input type="checkbox"/>	15.04IRC	Apuramento IRC	2415	72	
<input type="checkbox"/>	15.05IRC PAGAR	IRC a Pagar	2415	72	
<input type="checkbox"/>	15.06IRC A REC.ESPEC	IRC a Recuperar Especial	2415	72	
<input type="checkbox"/>	15.06IRC A RECUPERAR	IRC a Recuperar Normal	2415	72	
<input type="checkbox"/>	15.07LÍQUIDOS	Resultados Líquidos	818	72	

Fonte: Software Primavera – versão 8.10.

Depois de apurado o lucro tributável, aplica-se a taxa de IRC²⁸, soma-se o valor da derrama²⁹ que incide sobre o lucro tributável, as tributações autónomas, encontra-se o imposto sobre o rendimento, que registamos a débito na conta 8121 – imposto estimado para o período a crédito da 241 – imposto sobre o rendimento.

Após o encerramento de contas, deve-se criar a primeira operação do ano seguinte a abertura do exercício económico seguinte, esta é realizada no Administrador do *software Primavera: Gestão de Exercícios*, o que vai permitir reabrir as contas de balanço e repor os saldos que as contas do balanço apresentavam a 31 de Dezembro.

3.3.4.3. Prestação de Contas

Após o encerramento de contas, os membros da administração das sociedades por quotas e anónimas devem elaborar e submeter aos órgãos competentes o relatório de gestão³⁰. As contas do exercício e os restantes documentos de prestação de contas devem ser apresentados no prazo de três meses a contar da data de encerramento do exercício.

Os documentos de prestação de contas que se tratam são as demonstrações financeiras, abordadas na revisão da literatura. Estas fazem a intermediação da informação entre o

²⁸ Em conformidade com o artigo 87.º do CIRC.

²⁹ Em conformidade com o artigo 87.º-A do CIRC.

³⁰ Estipulado no artigo 65.º do CSC.

relato da empresa e os seus interessados. Para atingir este objetivo, estas deverão apresentar uma estrutura e conteúdo compreensível aos seus utilizadores e, de fácil comparação com diferentes exercícios e com as demonstrações financeiras de outras empresas.

Genericamente, a prestação de contas aos sócios e/ou acionistas deve ser efetuada antes da entrega da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC e da IES.

Deverá ser elaborado o relatório de gestão³¹, o qual deve descrever aspetos relacionados com as contas apresentadas, o estado e evolução do negócio da empresa. Este relatório deve ser aprovado e assinado por todos os administradores. Como referido no artigo 66º do CSC, este deve conter “uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios e situação da sociedade”, devendo dele constar em especial:

- a evolução da gestão nos diferentes sectores que a empresa exerce a sua atividade;
- os fatores relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- a previsível evolução futura;
- o número e o valor nominal das quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício e detidas no fim do exercício, motivos e preços;
- a existência de sucursais (se aplicável);
- as autorizações concedidas a negócios entre a empresa e os seus administradores;
- e a proposta fundamentada de aplicações dos resultados.

No que respeita à certificação legal das contas, apenas é exigido às sociedades que sejam obrigadas à revisão legal de contas, as sociedades anónimas são obrigadas, quanto às sociedades por quotas podem estar obrigadas à revisão legal de contas, se ultrapassarem durante dois anos consecutivos dois dos três limites previstos no n.º 3 do artigo 262º do CSC, conforme tenham ou não um conselho fiscal. As sociedades anónimas que tenham um conselho fiscal, o conselho de administração devem apresentar ao conselho fiscal o relatório da gestão e as contas, até 30 dias antes da data da assembleia-geral para apreciação da prestação de contas. Caso as sociedades anónimas tenham conselho geral, a direção deve apresentar ao revisor oficial de contas os mesmos elementos, até 30 dias antes da data da assembleia-geral.

³¹ Estipulado no artigo 65.º e 66.º do CSC.

Cabe ao revisor de contas apreciar o relatório da gestão, examinar as contas do exercício económico, elaborar o relatório anual e emitir a certificação legal das contas, com ou sem reservas, certificação adversa, ou declaração de impossibilidade de certificação, que posteriormente será apresentada ao conselho geral. O parecer do órgão de fiscalização é obrigatório apenas quando este exista.

3.3.4.4. Declaração de IRC – Modelo 22

Nos termos dos art.º 1.º e art.º 2.º do CIRC, o imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas (IRC) é um imposto que incide sobre os rendimentos obtidos, no período de tributação, de empresas portuguesas ou empresas estrangeiras que exerçam negócios em Portugal. Este imposto é calculado sobre o lucro tributável anual³² apresentado pelas entidades definidas no n.º 1, art.º 2.º do CIRC. Caracteriza-se por ser um imposto: direto, isto é, por incidir diretamente sobre os rendimentos obtidos; ser periódico, uma vez que tributa as atividades que duram no tempo, as quais dão origem a liquidações periódicas e ser proporcional, visto que existe uma taxa única aplicável à matéria coletável.

Cabe ao TOC apurar e liquidar o IRC, o ponto de partida do seu trabalho será sempre o resultado líquido da empresa, de forma a determinar o resultado do período correto. Associado ao cálculo do IRC, existe a obrigatoriedade do preenchimento da declaração periódica de rendimentos – Modelo 22, como estipulado no n.º 1 do art.º 120.º do CIRC. Esta deve ser enviada anualmente por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 30 de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

Este trabalho processa-se em 3 fases:

- 1.ª fase Apuramento do Lucro Tributável - corresponde ao preenchimento do quadro 07 da Modelo 22; ao resultado líquido deduzem-se ou acrescentam-se as variações patrimoniais e eventuais correções fiscais, previstas no código de IRC;
- 2.ª fase Apuramento da Matéria Colectável - ao lucro tributável são deduzidos os prejuízos e os benefícios fiscais, previstos no art.º 52.º do CIRC e nos Estatutos dos Benefícios Fiscais, obtendo-se a matéria colectável, como estipulado no art.º 15.º do CIRC. Alguns gastos são considerados na contabilidade da empresa, mas não são dedutíveis no IRC, como por exemplo, as despesas não devidamente documentadas, as multas e coimas, os impostos que incidem sobre os lucros, etc. A matéria colectável é apurada no quadro 09 da Modelo 22, partindo do lucro tributável apurado no quadro 07;

³² Estipulado na al. a), do n.º 1, do artigo 3.º do CIRC.

- 3.ª fase Cálculo do Imposto de IRC - é sobre a matéria coletável que se aplica a taxa de imposto, estipulada no n.º 1 do art.º 87º do CIRC, obtêm-se assim a colecta do IRC.
- Para a quantificação do imposto a pagar ou a recuperar, as operações são demonstradas no quadro 10 da Modelo 22, à coleta deduzem-se as deduções estipuladas no art.º 90.º do CIRC e as retenções na fonte, os pagamentos especiais por conta e os pagamentos por conta, que tenham sido anteriormente efetuados. Acresce ao valor do imposto a derrama municipal, tributações autónomas e juros compensatórios.
- Vários são os gastos aceites fiscalmente, mas sujeitos a uma tributação autónoma em IRC, as respetivas taxas de tributação autónoma encontram-se definidas no art.º 88º do CIRC.

No seguinte esquema, apresenta-se a mecânica geral do imposto de IRC, no regime geral:

Quadro 25 – Apuramento do IRC

1º APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (LT) (art. 17º CIRC)	DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22	CÁLCULO DO IRC
Resultado Contabilístico (LC) + Variações Patrimoniais Positivas (art. 21º CIRC) - Variações Patrimoniais Negativas (art. 24º CIRC) + / - Correções Fiscais (CF)	Quadro 07 Apuramento do Lucro Tributável ou do Prejuízo Fiscal	LT = LC +/- CF
2º APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL (MC) (art. 15º CIRC)	Quadro 09 Apuramento da Matéria Colectável	MC= LT - (Pfa - BF)
Lucro Tributável - Prejuízos Fiscais (Pfa) (art. 52º CIRC) e/ou Benefícios Fiscais (BF) (previstos no EBF - Estatutos dos Benefícios Fiscais)		

3º CÁLCULO DO IMPOSTO	Quadro 10 Quantificação do imposto	C = MC x T
Matéria Colectável (MC) x Taxa (n.º 1, art. 87º CIRC) = COLECTA (C) - Deduções à Colecta (DC) (n.º 2, art. 90 do IRC) Retenções na Fonte (RF) Pagamentos por Conta (PC)		IRC = C - (DC + RF + PC)
IRC a pagar ou recuperar +		IRC TOTAL = IRC + D + AT
Derrama (D) Tributações Autónomas (AT) (art. 88º CIRC)		
TOTAL DO IMPOSTO a pagar ou a recuperar		

Fonte: adaptado Lopes, (2013; 343-389).

A declaração de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas – Modelo 22 é algo técnica e complexa, o seu correto preenchimento implica o conhecimento de uma variedade de regras fiscais. No caso de existir imposto a pagar, a sua autoliquidação é efetuada através do portal das Finanças, onde é submetida a declaração Modelo 22, e a guia de pagamento, onde consta o montante a pagar de imposto, com prazo a pagar até 30 de Maio.

As empresas ainda são obrigadas a pagar a derrama estatual, o cálculo do valor encontra-se previsto na tabela no n.º 1, do artigo 87º-A do CIRC, sobre a parte do lucro tributável incide as seguintes taxas:

- de mais de 1 500 000,00€ até 7 500 000,00€ – taxa de 3%;
- de mais de 7 500 000,00€ até 35 000,00€ – taxa de 5%;
- superior a 35 000 000,00€ – taxa de 7%.

Esta deve ser paga em três pagamentos adicionais por contas no respectivo ano de tributação, ou até ao último dia do prazo para o envio da Modelo 22.

Associado à matéria de IRC, ao longo do ano, existe a obrigatoriedade de as entidades efetuarem os seguintes pagamentos:

- Pagamento por conta
- Pagamento especial por conta
- Pagamento adicional por conta

O pagamento por conta (PC) é o imposto devido e aplicado a qualquer empresa que obteve lucro no ano anterior e apurou IRC. O seu cálculo é efetuado da seguinte forma³³:

· Volume de negócios igual ou inferior a 500 000,00€

$$PC = \frac{(\text{IRC pago no ano anterior} - \text{retenções na fonte feitas no ano anterior}) \times 80\%}{3 \text{ prestações}}$$

· Volume de negócios superior a 500 000,00€

$$PC = \frac{(\text{IRC pago no ano anterior} - \text{retenções na fonte feitas no ano anterior}) \times 95\%}{3 \text{ prestações}}$$

Estes são efetuados por conta dos lucros do ano em vigor, o valor apurado divide-se e é pago por três prestações de montante igual, arredondado por excesso, no próprio ano a que respeita o lucro tributável. As três prestações têm vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável³⁴.

O pagamento especial por conta (PEC) é uma medida de tributação aplicável às empresas mencionadas no n.º 1, art.º 104.º do CIRC, ficando sujeitas ao pagamento do PEC. O seu cálculo é efetuado da seguinte forma³⁵:

$$PEC = 1\% \text{ volume de negócios do ano anterior} - \text{os pagamentos por conta do ano anterior}$$

Limites:

- Mínimo – 1 000,00€,
- Máximo – 1 000,00€ + 20% do excedente com limite de 70 000,00€.

Caso o resultado seja negativo, não haverá lugar a qualquer PEC³⁶. Deve ser pago à autoridade tributária durante o mês de março, ou em duas prestações: uma em março e outra em outubro³⁷.

³³ Cálculo estipulado no artigo 105.º do CIRC.

³⁴ Prazos de vencimento estipulados na alínea a), n.º 1, artigo 104.º do CIRC.

³⁵ Cálculo estipulado no n.º 2 e n.º 3 do artigo 106.º do CIRC.

³⁶ O n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, estipula as situações de quem está isento de realizar o PEC.

³⁷ Prazos de vencimento estipulados no n.º 1 do artigo 106º do CIRC.

Sem prejuízo das obrigações anteriores, conforme o artigo 105.º-A do CIRC, as empresas ficam obrigadas ao pagamento adicional por conta (PAC), no caso de no período anterior tivesse sido devida derrama estatual.

No que respeita ao cálculo do PAC, o valor do mesmo é igual ao montante previsto na tabela no n.º 2, do art.º 105.º- A do CIRC. Na eventualidade do PAC ser superior ao montante da derrama estatual, a empresa tem o direito ao reembolso do valor pago por excesso.

3.3.4.5. O *dossiê* fiscal

Em conformidade com o artigo 130.º do CIRC, as empresas (excepto as isentas nos termos do artigo 9.º), estão obrigadas a constituir e manter um processo de documentação fiscal (*dossiê* fiscal), relativo a cada exercício económico, que deve conter os elementos definidos no anexo I da portaria n.º 92-A/2011 de 28 de Fevereiro, até ao termo do prazo para a entrega da declaração de IES, que corresponde até ao dia 15 de Julho do ano seguinte. Este processo de documentação fiscal deve ser conservado, em boa ordem, durante 12 anos civis subsequentes, em suporte papel ou em suporte digital.

O *dossiê* fiscal pode incluir o ficheiro SAFT, relativo à contabilidade, extraído após o encerramento de contas, gravado em suporte digital não regravável e assinado através da aplicação informática na página de internet das Finanças, concretamente a opção ficheiro SAFT, e assim permite o cumprimento com o estipulado no n.º 2 do art.º 1.º da portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro.

Os elementos que devem compor o *dossiê* fiscal, são os seguintes:

Quadro 26 (ver página seguinte)

Quadro 26 – Elementos do dossiê fiscal

	Documento:
1.	Relatório de gestão e parecer do conselho fiscal e certificação legal das contas, quando exigido legalmente;
2.	Lista de documentos comprovativos dos créditos incobráveis;
3.	Mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários (modelo 30);
4.	Mapa de mais-valias e menos-valias (modelo 31);
5.	Mapa de depreciações e amortizações (modelo 32);
6.	Mapa das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal;
7.	Mapa de apuramento do lucro tributável por regimes de tributação;
8.	Mapa de controlo de prejuízos por regimes de tributação de grupos de sociedades (art.º 71º CIRC);
9.	Mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade;
10.	Outros documentos mencionados nos códigos ou legislação complementar que deva integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente nos termos: do CIRC os artigos 38.º, 49.º, 63.º, 64.º, 67.º, 78.º, 120.º do CIVA o art.º 78.º do DL 159/2009, de 13 de Julho, e art.º 10.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Fonte: Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, do Ministério das Finanças e da Administração Pública.

3.3.5. Outras obrigações fiscais

O sucesso de uma entidade também depende do planeamento fiscal, este engloba prazos fixos e rígidos que as entidades terão de cumprir na entrega de declarações, apresenta-se outras obrigações fiscais que uma entidade tem de entregar:

- Retenção na fonte de sujeitos passivos em IRS – Empresariais e Profissionais;
- Declaração Modelo 10 (trabalho independente); e
- Modelo de informação empresarial simplificada (IES).

O artigo 128.º do CIRC menciona que as empresas são obrigadas a efetuar retenção na fonte dos rendimentos auferidos pelos trabalhadores independentes e profissionais³⁸. As entidades que disponham de contabilidade organizada, devem preencher a declaração de retenção de imposto referente a estes rendimentos. O valor da retenção do valor bruto de um serviço prestado à entidade é identificado na declaração com código 102 IRS – Empresariais e Profissionais. Esta deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte a que respeitam o respectivo imposto, devendo ser liquidada até ao final desse mesmo dia.

Segundo o Decreto-Lei 42/91, a maioria dos trabalhadores independentes encontram-se sujeitos a retenção na fonte a 25%, estes poderão estar isentos, no caso de auferirem rendimentos inferiores a 10 000,00€ anuais. Os rendimentos taxados a 11.5% referem-se às restantes prestações de serviços, que não são compreendidas na lista de atividades do art.º 151.º do CIRS.

Outra obrigação declarativa dos sujeitos passivos em IRC é o envio anual da declaração Modelo 10³⁹. O seu objetivo é declarar os rendimentos sujeitos a imposto, por sujeitos passivos de IRS ou de IRC, residentes em território nacional, bem como as respetivas retenções na fonte. O seu envio deve ser efetuado até ao final do mês de fevereiro de cada ano.

O envio do modelo da declaração de informação simplificada (IES), encontra-se associado ao processo de publicação de contas. Esta agrega obrigações declarativas de natureza contabilística, fiscal e estatística, ou seja, num só ato efetua-se o cumprimento de quatro obrigações legais: a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, o

³⁸ Conforme o art.º 101.º do CIRS, os rendimentos auferidos pelos trabalhadores independentes e profissionais que constam na lista do art.º 151.º do CIRS (Categoria B), são sujeitos a retenção na fonte.

³⁹ A obrigatoriedade do envio do Modelo 10 encontra-se estipulada no n.º 3 da Portaria 363/2013, de 20 de dezembro.

registo da prestação de contas, a prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística e a prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais ao Banco de Portugal. A sua entrega é efetuada até ao dia 15 de julho, do ano seguinte a que respeita a prestação de conta. Após a submissão eletrónica no portal das Finanças, dever-se-á guardar a referência de multibanco, para o pagamento do registo da prestação de contas, nos cinco dias úteis seguintes.

O envio da declaração de IRS – Modelo 3, é uma obrigação declarativa que diz respeito aos sujeitos passivos que auferem rendimentos provenientes de trabalho dependente e pensões superiores a 293,00€/mês, estes são obrigados uma vez por ano a declarar os seus rendimentos referentes ao ano anterior⁴⁰. Encontram-se dispensados de apresentar esta declaração, os sujeitos passivos que apenas tenham auferido isoladamente ou cumulativamente rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 71.º do CIRS e não optem, quando legalmente permitido, pelo seu englobamento; ou auferidos rendimentos de pensões pagas pelo regime obrigatório de proteção social e rendimentos do trabalho dependente, de montante inferior a 72% de 12 vezes o salário mínimo nacional mais elevado (4 104,00€).

As deduções à coleta, relativas a despesas de saúde, educação e formação profissional, pensões de alimento, encargos com lares e encargos com imóveis são deduzidas dentro dos limites estabelecidos pelo CIRS e têm em conta a situação económica do sujeito passivo e do seu agregado familiar.

A Portaria n.º 365/2013, de 23 de dezembro, aprova os anexos da Modelo 3:

Quadro 27 (ver página seguinte)

⁴⁰ Estipulado no artigo 57.º do CIRS.

Quadro 27 – Categorias da modelo 3

Anexo	Modo de envio / Prazo
A – Rendimentos do trabalho dependente Categoria A (art.º 2.º do CIRS)	Suporte em papel até março; Transmissão eletrónica de dados em abril.
B – Rendimentos empresariais e profissionais Categoria B (art.º 3.º e art.º 4.º do CIRS)	Transmissão eletrónica de dados em maio.
C – Rendimentos empresariais e profissionais auferidos por sujeitos passivos com contabilidade organizada Categoria B (art.º 3.º e art.º 4.º do CIRS)	
D – Imputação de rendimentos de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal e de heranças indivisas;	
E – Rendimentos de capitais Categoria E (art.º 5.º do CIRS)	
F – Rendimentos prediais Categoria F (art.º 8.º do CIRS)	
G – Mais-valias e outros incrementos patrimoniais Categoria G (art.º 9.º e art.º 10.º do CIRS)	
H – Pensões (Pensões cujo valor exceda 293,00€ brutos mensais, é isento a entrega da declaração de IRS Modelo 3) Categoria H – Pensões (art.º 11.º do CIRS)	
I – Herança indivisa; (Este anexo só deve ser utilizado caso a herança tenha rendimentos profissionais e comerciais)	Transmissão eletrónica de dados em maio.
J – Rendimentos obtidos no estrangeiro;	
L – Rendimentos obtidos por residentes não habituais	

Fonte: adaptado da Portaria 365/2013, de 23 de dezembro.

4. ANÁLISE CRÍTICA

4.1. Autoavaliação do estágio

Os estágios curriculares são uma ótima oportunidade para os estudantes terem um contato com uma experiência profissional, cuja realidade é bem distinta da realidade do ensino superior politécnico e universitário.

Em relação ao meu estágio, em termos críticos, destaco como ponto positivo, ao longo do estágio, o excelente acolhimento e a disponibilidade total para o esclarecimento de dúvidas e a partilha de conhecimento que foi dispensada pelos profissionais da PKF II. A sua realização foi enriquecedora a nível pessoal e profissional, permitiu a consolidação de conhecimentos obtidos e contribuiu para a aquisição de novas competências, no contexto da função desempenhada por um TOC.

Em termos pessoais, saliento a influência positiva de me encontrar inserida num grupo, o que proporcionou o desenvolvimento da capacidade de atuação junto a outras pessoas, no sentido de contribuir para o alcance de um objetivo comum.

Senti enorme interesse pelo trabalho que estava a efetuar. De facto, este aspeto técnico-profissional foi mencionado pelo supervisor da PKF II, o qual mencionou na minha avaliação a disponibilidade para realizar novas tarefas.

Assim, os objetivos estabelecidos para o estágio foram globalmente cumpridos, nomeadamente a aquisição de conhecimentos sobre técnicas de arquivo de documentos relativos à atividade contabilística; organizar, classificar e registar documentos contabilísticos; recolha e preparação da informação para efetuar processamento de salários e envio das respetivas obrigações declarativas; e na interpretação e análise da informação para execução do processo de encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras.

Todas dificuldades sentidas foram significativamente ultrapassadas, entre estas, saliento a necessidade de permanente atualização dos conhecimentos da lei fiscal e das regras de fiscalidade, nomeadamente no que respeita às obrigações fiscais e declarativas: Modelo 22 e a IES, que terá de ser um aspeto a considerar como objeto de atualização profissional permanente.

4.2. Sugestão de práticas

Os colaboradores mais antigos da PKF II têm alguns vícios na execução do seu trabalho, o que de certo modo me incentivou a ser empreendedora na pesquisa de questões que me suscitavam dúvidas.

Por exemplo, uma das dúvidas suscitada por um sujeito passivo misto era “não existiria forma legal de pagar menos imposto?”, originou a minha sugestão de alterações à forma de contabilização de determinado tipo de operações.

Com efeito, tendo por base a pesquisa efetuada sobre o direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos mistos, apresentei a sugestão de em relação estes sujeitos passivos ser adotada a “regra do tudo ou nada”, no que diz respeito à dedução do IVA, em vez de aplicar em todos os gastos, o *pro rata* para efeitos de dedução de IVA nos bens e serviços. Ou seja, a “imputação direta” dos bens e serviços às atividades a que se destinam, sendo esta imputação a aplicação do princípio básico do direito à dedução, regulado entre os artigos 19.º e 21.º do CIVA para qualquer sujeito passivo de imposto, e aplicação do *pro rata* para de dedução do IVA nas despesas de carácter promíscuo.

A empresa cliente exerce uma atividade sujeita ao regime normal de IVA e outra atividade isenta de IVA da interpretação do artigo 23.º do CIVA para este sujeito passivo misto, no cálculo do montante do direito à dedução do IVA, suportado na aquisição de bens ou serviços, é utilizada uma das seguintes alternativas: o “método da afetação real” ou o “método da percentagem (*pro rata*)” determinado em função do volume de negócio registado em cada área de atividade.

Artigo 23.º CIVA:

“1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2;

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º,

parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.”

Este artigo restringe a determinação do imposto dedutível relativo aos bens e serviços de utilização mista, ou seja, os utilizados conjuntamente em atividades que conferem o direito à dedução e em atividades que não conferem o direito à dedução.

Assim, numa primeira fase, no domínio em que a dedução do IVA é regulada pelos artigos 19.º, 20.º e 21.º do CIVA, faz-se uma alocação dos gastos às atividades que se destinam, sendo deduzida a totalidade do IVA consumido na atividade que confere o direito à dedução, e não deduzindo IVA à atividade que não confere a este direito. Na imputação direta do IVA, nos gastos da atividade sujeita a IVA, é deduzido a totalidade do IVA, e nos gastos da atividade isenta de IVA não é deduzido IVA. Até este ponto não se recorre ao artigo 23.º do CIVA, tudo devidamente documentado e registado para justificação à Administração Tributária.

Na segunda fase, tratam-se os gastos utilizados em simultâneo no exercício da atividade que confere o direito de dedução do IVA e da atividade que não concede o direito à dedução do IVA, aplicando-se agora o artigo 23.º do CIVA.

Para a empresa cliente é utilizado o método *pro-rata*, calculado através da relação entre os volumes de negócios gerados pelas atividades que permitem a dedução do imposto suportado e pelas atividades que não possibilitam tal dedução.

Cálculo do *pro-rata*:

Montante anual sem IVA das operações que conferem direito à dedução (art.º 20º CIVA)

Montante anual sem IVA de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica

Nota: o resultado será arredondado para a centésima imediatamente superior (n.º 8 do art.º 23º do CIVA).

A percentagem (*pro rata*) desta empresa é de 33%, sendo esta apenas utilizada para efeito de dedução de IVA contido em gastos de carácter promíscuo. Assim, só é dedutível 33% do IVA contido na fatura dos serviços do TOC, dos serviços de comunicações, água, eletricidade, etc...

Conclui-se que, numa perspectiva abrangente o método do *pro rata* resolve o problema da dedução do IVA contido em bens e serviços de utilização simultânea nas duas atividades, no entanto, na primeira fase, a imputação direta do IVA é a forma mais rigorosa e neutra, sem distorções fiscais.

4.3. Recomendações teóricas

O trabalho de um TOC encontra-se sujeito a constantes transformações, por origem de alterações de políticas contabilísticas, do aparecimento de nova regulamentação normativa, ou pela volatilidade da área da fiscalidade.

O que ontem era desconhecido, nos dias de hoje pode ser normativo. Neste trabalho, deverá estar sempre presente um conjunto de princípios éticos e deontológicos, cuja finalidade é assegurar qualidade à prestação profissional, levando simultaneamente em conta os constrangimentos físicos e psíquicos inerentes ao exercício de uma profissão tão desgastante como a de TOC.

Um profissional da área da contabilidade tem como uma das suas responsabilidades a geração de informação referente a todas as operações realizadas numa empresa, bem como apoiar as decisões tomadas pelo órgão de gestão. Este deve respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos, aplicando-os às entidades a quem prestam serviços, com verdade contabilística e fiscal.

As atividades de um TOC são orientadas pelo Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas, o qual foi aprovado pelo Decreto-Lei 310/2009, de 26 de Outubro. Este código, estipula no art.º 3.º um conjunto de princípios deontológicos gerais, o da integridade, da idoneidade, da independência, da responsabilidade, da competência, o da confidencialidade, da equidade e da lealdade, pelos quais os TOC se regem.

Não constituindo propriamente uma recomendação teórica, poder-se-á referir que o envolvimento das empresas em geral, e de prestação de serviços de contabilidade e fiscalidade em particular, poderiam apostar na formação contínua dos seus colaboradores como forma de incentivar e premiar a dedicação destes profissionais, designadamente em cursos com supervisão das instituições de ensino superior e validados pela Ordem.

5. CONCLUSÕES

Este último capítulo tem por objetivo refletir sobre o estágio em geral.

5.1. Resumo do tema

A introdução do SNC, que na sua essência consiste na adoção das normas internacionais para Portugal, foi útil para uma melhor normalização e facilitação do trabalho dos TOC e das entidades.

A Estrutura Conceptual, sendo um conjunto de conceitos contabilísticos que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como um referencial intrínseco a todo o sistema (regularidade técnica da contabilidade), mediante os quais se estabelecem os fundamentos da informação financeira, estando estes conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para os seus utentes.

No entanto, atualmente com a diversa informação a ser submetida às autoridades fiscais (o SAFT, o e-fatura, DMR, etc.), fica patente a necessidade de orientação fiscal, o que tem levado a que a lógica da prestação de serviços de contabilidade tenha sido carregada com uma lógica fiscal, em detrimento das necessidades específicas dos empresários de informação de suporte à tomada de decisão. Com efeito, percebe-se enorme a quantidade de informação, algumas vezes duplicada, a que atualmente os contribuintes estão obrigados, constituindo um enorme “quebra-cabeças” para os TOC.

Dever-se-ia simplificar e desburocratizar a informação, por forma a tornar mais eficaz e menos complexa a vida profissional dos TOC, porque o que é importante são os princípios, e esses encontram-se consubstanciados nas normas adaptadas das IFRS.

5.2. Síntese das contribuições do estágio

Ao terminar um curso superior, os alunos apenas possuem uma visão teórica das matérias, mas na maioria dos casos, não fazem ideia da respetiva aplicação prática.

Assim, a realização deste estágio permitiu constatar a enorme diversidade de atividades desenvolvidas por um TOC, a fim de assegurar a regularidade técnica, nas áreas contabilísticas e fiscais de uma entidade. A percepção de que, atualmente, os TOC cada vez são mais responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais e parafiscais das entidades com as quais contratualizam serviço.

Do decorrer do estágio, salienta-se a vivência de casos práticos discutidos em sala de aula, a oportunidade de investigação, análise e intervenção em contexto real de trabalho, enredando-se com a realidade académica e da entidade de acolhimento, possibilitou a construção autónoma de conhecimento. O supervisor e a maioria dos colaboradores da PKF II proporcionaram todas as condições necessárias para o desenvolvimento do estágio de acordo com os objetivos propostos, a aprendizagem foi um processo dinâmico, aliado à motivação para o desenvolvimento das tarefas propostas. O balanço foi positivo e indo mesmo além das expectativas traçadas inicialmente, e julgo que a minha contribuição foi positiva para a empresa de acolhimento, tendo correspondido de forma satisfatória às suas expectativas.

Em síntese, a realização deste estágio tornou-se um “eixo central” na formação lecionada pelos docentes da ESGT, pois foi através dele que pode concretizar pressupostos teóricos adquiridos pela observação de determinadas práticas e do diálogo com profissionais experientes.

5.3. Balanço das aprendizagens

A redação deste relatório permitiu uma reflexão sobre o trabalho efetuado ao longo de 400 horas de duração do estágio. Este não constitui só um elemento de avaliação da aprendizagem académica, mas também um elo de ligação entre a aprendizagem académica e profissional na assistência contabilista e fiscal.

A experiência do contato com tarefas inerentes à regularidade técnica na área contabilística e fiscal foi um aspeto muito relevante, as quais permitem ter uma visão holística de uma entidade. Tarefas como: a organização, classificação e registo da documentação contabilística, o processamento dos salários o apuramento do IVA e outros impostos, as operações de fim de exercício, o apuramento de resultados, têm por finalidade a criação de informação financeira para a gestão de uma entidade. Todas as tarefas programadas pelo protocolo de estágio foram cumpridas, o que permitiu um desenvolvimento da interpretação do conjunto de demonstrações financeiras, as quais identificam a posição financeira, o desempenho e a evolução financeira e económica de uma entidade.

De uma forma geral, o balanço do estágio foi bastante positivo.

Bibliografia

Livros e Artigos:

- ALMEIDA, Rui, Ana Isabel Dias e Fernando, Carvalho, (2009); O Novo Sistema de Normalização Contabilística SNC explicado, ATF Edições Técnicas.
- BORGES, António, Ferrão Martins, (2000); A Contabilidade e a Prestação de Contas, 8.ª Edição, Editora Rei dos Livros.
- BORGES, A., Rodrigues, A., Rodrigues, (2002); Elementos de contabilidade geral, 24ª Edição, Áreas Editora Lisboa, 2007b.
- ALVES, Gabriel Correia; COSTA, Carlos Baptista (2008); 7ª Edição, Áreas Editora Rei dos Livros.
- FRANCO, Paula; ROQUE, Pedro, (2010); POC e SNC: impactos para os utentes das demonstrações financeiras”, publicação no Jornal de Negócios em 05-04-2010.
- FREITAS, Guilhermina (2009); SNC Estrutura Conceptual – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.
- GONÇALVES, Hélder, (2010); Sebenta de Contabilidade Financeira, do Curso de Gestão Turística e Hoteleira, da Escola Superior de Turismo e Tecnologias do Mar, Ano lectivo de 2010/2011.
- LOPES, Francisco (1981); A Contabilidade é fácil, Livraria Petrony, Lisboa.
- LOPES, Ilídio Tomás (2013); Contabilidade Financeira – preparação das demonstrações financeiras, sua divulgação e análise, Escolar Editora, Lisboa.
- LOPES, Luiz Carlos, (1993); Arquivópolis, uma utopia pós-moderna, Ciência da Informação, Brasília: v 22, n.º 1. Jan/Abr. 1993.
- LOUSÃ, Aires *et al*, (1999); Técnicas de Organização Empresarial – Bloco I, Porto Editora.
- PESSOA, Fernando, poema Páginas de Pensamento Político – Introdução, organização e notas de António Quadros: Vol II, Nem Martins: Europa - América,

pág. 131, 1986. – 1.^a publicação in Revista de Comércio e Contabilidade, nº 4, Lisboa, 25-04-1926.

- PKF, Accountants&businessadvisers, Relatório de Transparência do ano de 2013, publicação a 31-12-2013.
- PIRES, Jorge; GOMES, João, (2010); SNC Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática, 3.^a edição, VidaEconómica, Porto.
- PRADO, Heloisa de Almeida; A técnica de arquivar, São Paulo: T Queirós, 1986.
- SÁ, A. Lopes de, (1998); Plano de Contas, p. 15, São Paulo – Editora Atlas SA
- SILVA, Ana Cristina, (2014); As perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa, VidaEconómica, p. 26, Edição de 26-06-2014.
- SILVA, Cláudia Sofia, (2008); Sebenta de Organização e Planeamento de Comunicação, do Curso de Tecnologias para a Informação e Comunicação, da Escola Superior de Tecnologias de Abrantes, Ano lectivo de 2008/2009.
- RODRIGUES, Ana, Carla Carvalho, Domingos Cravo e Graça Azevedo; SNC – Contabilidade Financeira: Sua Aplicação, 1.^a Edição, Lisboa: Edições Almedina, 2010.
- RODRIGUES, Ana; SNC – Sistema de Normalização Contabilística, 2.^a Edição, Lisboa: Edições Almedina, 2012.

Sitos de Internet:

- <http://contabilidadeeadministracao.blogs.sapo.pt/676.html>, consulta a 11-10-2014.
- <http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>, consulta a 06-11-2014.
- <http://www.economias.pt/2-artigos-de-isencao-irs-para-recibos-verdes/>, consulta a 06-12-2014.
- <http://www.fundoscompensacao.pt>, consulta a 05-02-2015.
- <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>

- http://ressano.tripod.com/teoria_contabilidade_geral.html, consulta a 19-10-2014.
- <http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/metodos.php>, consulta 23-10-2014.
- http://www.ies.gov.pt/site_IES/site/home.htm, consulta a 25-12-2014.
- <http://www.numerica-contabilidade.pt/blog/category/encerramento-de-contas/>, consulta a 19-10-2014.
- <http://www.pkf.pt>, consultado em 16-10-2014.
- <http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2014/irs/remuneracoes-subsidios-abonos.jhtml>, consultado a 03-02-2015.
- <http://www.portal-gestao.com/item/6046-o-que-%C3%A9-o-pr%C3%B3-rata-do-iva>, consulta a 23-12-2014.

Legislação / Referências Normativas:

- Aviso n.º 15652/2009, do Diário da República N.º 173, Série II, de 7 de Setembro de 2009.
- Código das Sociedades Comerciais, de acordo com o Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto.
- Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei 310/2009, de 26 de Outubro.
- Código do Imposto de Selo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, actualização referente aos rendimentos do anos de 2014.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, actualização referente aos rendimentos do ano de 2014.

- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).
- Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro, alterado pela Lei n.º 55/2014, de 25 de Agosto.
- Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 Setembro, a última alteração introduzida foi pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.
- Decreto-Lei n.º 394/84, de 26 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 42/91 de 22 janeiro.
- Decreto-Lei n.º 290/92 de 28 de dezembro.
- Decreto-Lei 35/2005, de 17 de fevereiro.
- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.
- Decreto-Lei 186/2009, de 12 de agosto.
- Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho.
- Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de agosto.
- Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro.
- Despacho Normativo n.º 1-A/2013, de 10 de janeiro.
- Despacho Normativo n.º 706-A/2014 de janeiro.
- Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/85, de 01 de Julho, actualizado no ano de 2014.
- Ficha Doutrinária da Autoridade Tributária sobre o artigo 52.º do CIVA, processo n.º 1339, despacho do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral, em 17-12-2010.
- Lei n.º 98/2009, de 04 de setembro.

- Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto.
- Lei n.º 66/2012, de 31 de dezembro.
- NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras
- NCRF 2 – Demonstrações fluxos de caixa
- NCRF 6 – Activos intangíveis
- NCRF 7 – Activos fixos tangíveis
- NCRF 18 - Inventários
- NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
- NCRF 27 – Instrumentos financeiros
- Ofício n.º 30113/2009, de 20 de outubro.
- Orçamento de Estado de 2014.
- Portaria n.º 986/2009, de 9 de setembro.
- Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro.
- Portaria n.º 363/2010 do Ministério das Finanças, publicada a 23 de junho de 2010 em Diário da República.
- Portaria n.º 92-A/2011 de 28 de fevereiro.
- Portaria n.º 105/2011, de 14 de março.
- Portaria n.º 256/2011, de 5 de julho.
- Portaria n.º 1011/2011, de 9 de setembro.
- Portaria n.º 6/2013, de 10 de janeiro.
- Portaria n.º 94/2013, de 4 de março.
- Portaria n.º 294-A/2013, de 30 de setembro.

- Portaria 363/2013, de 20 de dezembro.
- Portaria n.º 365/2013, de 23 de dezembro.
- Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).
- Regime Geral das Infracções Tributárias.
- Regulamento n.º 1606/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.

Anexos:

Anexo n.º 1: Quadro Síntese de Contas (Portaria nº 1011/2009 de 9 de Setembro)

1 – Meios financeiros líquidos	2 – Contas a receber e a pagar
11 Caixa 12 Depósitos à ordem 13 Outros depósitos bancários 14 Outros instrumentos financeiros	21 Clientes 22 Fornecedores 23 Pessoal 24 Estado e outros entes públicos 25 Financiamentos obtidos 26 Accionistas /sócios 27 Outras contas a receber e a pagar 28 Diferimentos 29 Provisões
3 – Inventários e ativos biológicos	4 – Investimentos
31 Compras 32 Mercadorias 33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo 34 Produtos acabados e intermédios 35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos 36 Produtos e trabalhos em curso 37 Ativos biológicos 38 Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos 39 Adiantamentos por conta de compras	41 Investimentos financeiros 42 Propriedade de investimento 43 Ativos fixos tangíveis 44 Ativos intangíveis 45 Investimentos em curso 46 Ativos não correntes detidos para venda
5 – Capital Reservas e Resultados Transitados	6 – Gastos
51 Capital 52 Ações (quotas) próprias 53 Outros instrumentos de capital próprio 54 Prémios de emissão 55 Reservas 56 Resultados transitados 57 Ajustamentos em ativos financeiros 58 Excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis 59 Outras variações no capital próprio	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas 62 Fornecimentos e serviços externos 63 Gastos com o pessoal 64 Gastos de depreciação e de amortização 65 Perdas por imparidade 66 Perdas por redução de justo valor 67 Provisões do período 68 Outros gastos e perdas 69 Gastos e perdas de financiamento
7 – Rendimentos	8 – Resultados
71 Vendas 72 Prestações de serviços 73 Variações nos inventários da produção 74 Trabalhos para a própria empresa 75 Subsídios à exploração 76 Reversões 77 Ganhos por aumentos de justo valor 78 Outros rendimentos de justo valor 79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares	81 Resultado líquido do período 89 Dividendos antecipados

Anexo n.º 2: Modelo do Balanço (Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro)

Entidade:

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras – outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Passivos não correntes detidos para venda			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros.

Anexo n.º 3: Demonstração dos resultados por naturezas (Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro)

Entidade:			
DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS			
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N			
UNIDADE MONETÁRIA (1)			
RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=
Resultado por acção básico			

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Anexo n.º 4: Demonstração dos resultados por funções (Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro)

Entidade:			
DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES			
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N			
UNIDADE MONETÁRIA (1)			
RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Anexo n.º 5: demonstração das alterações no capital próprio (Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro)

Entidade: DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO NO PERÍODO N-1		UNIDADE MONETÁRIA (1)														
		Notas	Capital realizado	Acções (quotas) próprias	Outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de reavaliação	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período	Total	Interesses minoritários	Total do Capital Próprio
DESCRIÇÃO																
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1															
ALTERAÇÕES NO PERÍODO																
Primeira adopção de novo referencial contabilístico																
Alterações de políticas contabilísticas																
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras																
Realização do excedente de reavaliação de activos fixos tangíveis e intangíveis																
Excedentes de reavaliação de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações																
Ajustamentos por impostos diferidos																
Outras alterações reconhecidas no capital próprio																
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	3															
RESULTADO INTEGRAL	4=2+3															
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO																
Realizações de capital																
Realizações de prémios de emissão																
Distribuições																
Entradas para cobertura de perdas																
Outras operações																
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6=1+2+3+5															

(1) - O euro, admitido-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Entidade:	UNIDADE MONETÁRIA (1)														
	Capital Próprio atribuído aos detentores do capital da empresa-mãe														
DESCRIÇÃO	Notas	Capital realizado	Acções (quotas) próprias	Prestações suplementares e outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de reavaliação	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período	Total	Interesses minoritários	Total do Capital Próprio
6															
POSICÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N															
ALTERAÇÕES NO PERÍODO															
Primeira adopção de novo referencial contabilístico															
Alterações de políticas contabilísticas															
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras															
Realização do excedente de reavaliação de activos fixos tangíveis e intangíveis															
Excedentes de reavaliação de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações															
Ajustamentos por impostos diferidos															
Outras alterações reconhecidas no capital próprio															
7															
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO															
8															
RESULTADO INTEGRAL															
9= 7+8															
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO															
Realizações de capital															
Realizações de prémios de emissão															
Distribuições															
Entradas para cobertura de perdas															
Outras operações															
10															
POSICÃO NO FIM DO PERÍODO N															
6+7+8+10															

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Anexo n.º 6: Demonstração dos fluxos de caixa - método direto (Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro)

Entidade:		UNIDADE MONETÁRIA (1)	
DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA			
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N			
RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		-	-
Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)		+/-	+/-
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período	
Caixa e seus equivalentes no fim do período	

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros