



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Relatório de Estágio – Prestação de Serviços de Contabilidade e Fiscalidade

Bruno Miguel Capela Mota

Relatório de Estágio

Prestação de Serviços de Contabilidade e Fiscalidade

NBIZ Consultores, LDA

Bruno Miguel Capela Mota

Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial

ISCAC | outubro de 2019

Coimbra, outubro de 2019



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Bruno Miguel Capela Mota

Prestação de Serviços de Contabilidade e Fiscalidade
NBIZ Consultores, LDA

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada sob a orientação do Professor Carlos Miguel Dias Barros e supervisão do Dr. Mário Vieira.

Coimbra, outubro de 2019

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

*"Sabemos muito mais do que julgamos,
podemos muito mais do que imaginamos."*

José Saramago

AGRADECIMENTOS

Com a realização do estágio e do presente relatório não poderia deixar de agradecer a todos os que me acompanharam e ajudaram de alguma forma o meu percurso académico até esta fase de estágio.

À instituição que me acolheu durante todo o percurso académico, aos professores e funcionários, e em particular ao meu orientador de estágio, Professor Carlos Barros, pela disponibilidade e contributos para o presente trabalho.

Apresento um especial agradecimento à NBIZ Consultores, LDA, e em particular ao meu supervisor Dr. Mário Vieira, por me possibilitarem a realização do estágio e pelo enriquecimento profissional que me foi possível obter.

RESUMO

O presente relatório é o resultado final do estágio curricular, parte integrante da componente não letiva do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Os objetivos do estágio passaram pela integração no mercado de trabalho, aquisição e consolidação de conhecimentos de cariz económico, financeiro, contabilístico e fiscal e a aquisição de aptidões e competências fundamentais para o desenvolvimento do trabalho de contabilidade, tendo sido desenvolvido na empresa NBIZ Consultores, LDA.

Este relatório apresenta as atividades desenvolvidas durante o estágio curricular, proporcionando a articulação entre a componente teórica e prática, adquirida ao longo do ciclo académico e respetivo estágio.

O relatório está dividido em quatro capítulos, começando com uma breve apresentação da entidade acolhedora, onde se enuncia a sua origem, os serviços prestados e o *software* utilizado.

O segundo capítulo aborda a Contabilidade no Setor Empresarial em Portugal, com especial atenção para a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades.

O terceiro capítulo apresenta o enquadramento teórico das atividades desenvolvidas ao longo do estágio.

Por último, no quarto capítulo são enunciados alguns casos de estudo que foram alvo de análise durante o período de estágio.

Palavras-chave: Contabilidade, Fiscalidade, Impostos

ABSTRACT

This report marks the end of the curricular internship, part of the non-teaching component of the MSc in Accounting and Business Taxation of the *Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra*.

The objectives of the internship are the integration into the labor market, acquisition and consolidation of economic, financial, accounting and taxation knowledge, and getting essential skills and competences for the development of the accounting work, having been performed at NBIZ Consultores, LDA.

This report describes the activities carried out during the curricular internship, providing a link between the theoretical and practical parts acquired during the academic course and the internship.

The report is divided into four chapters. The first one is a brief presentation of the company, describing its origin, the services provided and the software used.

The second chapter approaches the Accounting in the Business Sector in Portugal, emphasizing the Accounting and Financial Reporting Standard for Small Companies (the Portuguese NCRF-PE – *Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades*).

The third chapter presents the theoretical framework of the developed activities throughout the internship.

Finally, in the fourth chapter, some case studies that were analyzed during the internship are stated.

Keywords: Accounting, Taxation, Taxes

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1. A ENTIDADE ACOLHEDORA.....	2
1.1. Apresentação da entidade acolhedora	2
1.2. Principais pilares da entidade acolhedora.....	2
1.3. Serviços prestados pela entidade acolhedora	2
1.4. Áreas de atividade dos clientes da entidade acolhedora.....	2
1.5. <i>Software</i> utilizado na entidade acolhedora	3
2. CONTABILIDADE NO SETOR EMPRESARIAL.....	4
2.1. A Normalização Contabilística em Portugal	4
2.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades	8
2.2.1. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas e erros	9
2.2.2. Ativos fixos tangíveis.....	10
2.2.3. Ativos intangíveis.....	11
2.2.4. Locações.....	12
2.2.5. Custos de empréstimos obtidos.....	12
2.2.6. Inventários.....	13
2.2.7. Rédito	15
2.2.8. Subsídios e outros apoios de entidades públicas.....	16
2.2.9. Impostos sobre o rendimento	17
2.2.10. Instrumentos financeiros	18
2.2.11. Benefícios dos empregados.....	18
2.2.12. Contratos de construção	19
2.2.13. Acontecimentos após a data de balanço.....	20
3. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NO ÂMBITO DO ESTÁGIO	22
3.1. Organização da contabilidade e operações correntes	22
3.1.1. Receção e organização dos documentos	22
3.1.2. Lançamentos contabilísticos correntes e arquivo.....	22
3.1.3. Processamento de salários.....	23
3.2. Procedimento de controlo interno na entidade	24
3.3. O cumprimento das obrigações fiscais	26
3.3.1. O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas	27
3.3.2. O pagamento por conta	31
3.3.3. O pagamento especial por conta	32
3.3.4. O imposto sobre o valor acrescentado	34
3.3.5. A retenção na fonte de imposto sobre o rendimento.....	37
3.3.6. As contribuições para a Segurança Social	39
3.3.7. O fundo de compensação do trabalho e fundo de garantia da compensação do trabalhador.....	41

3.4.	O processo de encerramento e de prestação de contas	42
3.4.1.	A prestação de contas	42
3.4.2.	As operações de pré-encerramento	43
3.4.2.1.	A conferência de saldos do balancete	43
3.4.2.2.	A verificação de inventários.....	44
3.4.3.	As operações relevantes do encerramento	46
3.4.3.1.	Os trabalhos para a própria entidade.....	46
3.4.3.2.	O custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.....	47
3.4.3.3.	A estimativa de férias e subsídio de férias	47
3.4.3.4.	As perdas por imparidade.....	48
3.4.3.5.	As depreciações, as amortizações e as revalorizações	50
3.4.4.	O apuramento dos resultados fiscais e a declaração Modelo 22 de IRC	53
3.4.4.1.	Os rendimentos e gastos.....	54
3.4.4.2.	Os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais	57
3.4.4.3.	As mais e menos valias com reinvestimento.....	58
3.4.4.4.	As tributações autónomas	61
3.4.4.5.	A dedução de prejuízos fiscais.....	62
3.4.5.	A Informação Empresarial Simplificada.....	63
4.	CASOS DE ESTUDO	65
4.1.	A aplicação do método da percentagem de acabamento nos contratos plurianuais das obras em curso e reconhecimento do rédito	65
4.2.	A aplicação da regra de inversão do sujeito passivo em IVA na construção civil	67
4.3.	A realização de um aumento de capital por conversão de suprimentos	72
4.4.	A atribuição de gratificações de balanço por conta de lucros	74
	CONCLUSÃO	77
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Cálculo do pagamentos por conta.....	32
Tabela 2 - Cálculo do pagamento especial por conta	33
Tabela 3 - Limite fiscal para viaturas ligeira de passageiros ou mistas, adquiridas após 2015	52
Tabela 4 - Resumo da Modelo 22	54
Tabela 5 – Resumo Art.º 23.º-A e Modelo 22	58
Tabela 6 - Mais e menos valias.....	59
Tabela 7 - Correções no Quadro 07 das Mais e Menos valias.....	60
Tabela 8 - Dedução de Prejuízos Fiscais	62
Tabela 9 - Resumo Inversão Sujeito Passivo.....	70
Tabela 10 - Limite das gratificações por conta de lucros	75

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Aluguer de grua com manobrador	71
Figura 2 - Aluguer de grua sem manobrador	71
Figura 3 - Compra e aplicação de Granito.....	72

Lista de abreviaturas e siglas

AFT – Ativo Fixo Tangível

AI – Ativo Intangível

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

Art.º – Artigo

CIRC – Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código Imposto sobre o Valor Acrescentado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF's – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

DMR – Declaração Mensal de Remunerações

FCT – Fundo de Compensação do Trabalho

FGCT – Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho

FIFO – *First in First out*

IAS – Indexante dos Apoios Sociais

IEFP – Instituto do Emprego e da Formação Profissional

IES – Informação Empresarial Simplificada

IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee

IFRS – Normas Internacionais de Relato Financeiro

IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto de Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

ME – Mecanismo Equivalente

NC-ME – Norma Contabilística para Microentidades

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-ESNL – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NI – Normas interpretativas

PC – Pagamento por Conta

PEC – Pagamento Especial por Conta

PER – Processo Especial de Revitalização

POC – Plano Oficial de Contas

RAI – Resultado Antes de Imposto

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

SIC – Standing Interpretations Committee

SII – Sistema de Inventário Intermitente

SIP – Sistema de Inventário Permanente

SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

Seg. Social – Segurança Social

TPA – Terminal de Pagamento Automático

VN – Volume de Negócios

INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi efetuado no âmbito da parte não letiva do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, tendo por base o estágio num escritório de contabilidade na entidade NBIZ Consultores, Lda. tendo daí resultado o presente relatório de estágio.

O relatório tem como objetivo relatar e explicar as atividades e as matérias abordadas, durante as 960 horas de estágio.

O primeiro capítulo pretende dar a conhecer a entidade acolhedora, desde a sua origem, principais pilares, serviços prestados até ao *software* utilizado.

O segundo capítulo aborda a contabilidade do setor empresarial, fazendo referência à normalização contabilística em Portugal prevista para as sociedades comerciais, tendo sido dado neste relatório uma especial ênfase à norma mais utilizada no estágio, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).

O terceiro capítulo é o mais extenso e pretende descrever as principais atividades desenvolvidas ao longo do período de estágio: a organização da contabilidade e operações correntes, o procedimento de controlo interno na entidade acolhedora, o cumprimento das obrigações fiscais¹, o processo e procedimentos específicos de encerramento e de prestação de contas, e a informação empresarial simplificada que encerra o período de relato com a apresentação e publicação das contas, tornando-as públicas e oficiais.

Por fim, o quarto capítulo, apresenta alguns casos específicos que foram abordados no decurso do estágio, apresentam-se quatro casos de estudo. Abordámos, numa análise ainda que sucinta, as seguintes temáticas: a aplicação do método da percentagem de acabamento nos contratos plurianuais das obras em curso, a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo em IVA na construção civil, a realização de um aumento de capital por conversão de suprimentos e a atribuição de gratificações de balanço por conta de lucros.

¹ Visando que a atualidade deste relatório, procurámos apresentar a mais recente legislação, em especial a de domínios fiscais, publicada até à data de entrega do mesmo.

1. A ENTIDADE ACOLHEDORA

1.1. Apresentação da entidade acolhedora

NBIZ Consultores, Lda., surgiu a 24 de agosto de 2007, na freguesia de Oliveirinha, Concelho de Aveiro, atualmente situa-se no Mirador Business Center Rua Cristóvão Pinho Queimado, n.º 33 3º E4, freguesia de Glória e Vera Cruz no mesmo concelho.

É uma sociedade profissional de contabilistas certificados, membro da Ordem dos Contabilistas Certificados, constituída por uma equipa de profissionais licenciados em contabilidade e com experiência acumulada em diversos setores económicos.

O nome da empresa teve como base a inovação e diferenciação das empresas do mesmo setor. Sendo que NBIZ significa – N Business – Muitos Negócios.

A empresa apresenta como *slogans*:

“Os serviços que a sua empresa precisa ... num só lugar.”

“Somos a peça que falta na sua empresa”

A NBIZ Consultores, Lda., segundo os seus proprietários, destaca-se pelo profissionalismo, organização, proximidade dos clientes e a resposta aprontada sempre que solicitada. O objetivo da empresa é fornecer aos clientes um serviço completo e personalizado num só lugar, para melhor resposta e solução, podendo assim os clientes focarem-se no seu negócio sem ter preocupações adicionais.

1.2. Principais pilares da entidade acolhedora

A entidade acolhedora tem como pilares fundamentais, a satisfação dos clientes, o acompanhamento e avaliação contínua dos clientes, a prontidão (respondendo atempadamente e em tempo útil), a competência técnica, a formação e atualização contínua dos profissionais (para melhor capacidade de resposta e decisão), a personalização e disponibilidade (procurando a proximidade com os clientes, de forma a satisfazer as suas necessidades e expectativas) e o trabalho em equipa, dispondo de uma equipa de profissionais com várias competências e, sempre que necessário, recorrendo a parceiros especializados, de forma a prestar um serviço completo e de melhor qualidade.

1.3. Serviços prestados pela entidade acolhedora

A entidade onde foi realizado o estágio presta vários tipos de serviços distintos, sendo os principais:

- Contabilidade: organizar e executar a contabilidade dos clientes, elaborar draft's de relatórios de gestão acerca da evolução e situação das entidades, visando sobretudo que estes documentos deem cumprimento aos artigos 65.º e 66.º do CSC, e efetua ainda análises periódicas de resultados;
- Consultoria Fiscal: interpretar e aplicar a legislação em vigor sobre IRC, IRS, IVA e IS, preencher e entregar declarações fiscais, aconselhamento fiscal e fiscalidade nas transações nacionais e internacionais;
- Gestão de Recursos Humanos: processamento mensal dos salários, emissão de recibos de vencimento e mapa de remunerações e comunicação eletrónica dos mapas de remuneração às devidas entidades;
- Assessoria Jurídica: este serviço é efetuado em parceria com um solicitador, constituição de empresa na hora, alterações do pacto social, cessão de quotas, divisão e unificação de quotas, transformação de sociedades, aumento e redução de capital social, contratos promessa, contratos de trabalho, cobranças, injunções, consultadoria jurídica;
- Apoio à Tomada de Decisão: aconselhamento com base em relatórios (cálculo de rácios, cálculo de rendibilidade, análise de desvios e demonstração de resultados previsionais), consultoria administrativa e financeira (plano de negócios, projetos de financiamento, avaliação de empresas, auditoria interna e formação).²

1.4. Áreas de atividade dos clientes da entidade acolhedora

No âmbito dos serviços prestados, a entidade tem como clientes, micro e pequenas empresas de setores de atividade distintos, desde o comércio de retalho e por grosso, restauração, reparação automóvel, construção civil, serviços, entre outros.

A NBIZ Consultores, Lda., apresenta assim uma lista de clientes composta por armazenistas, drogeries, minimercados, restaurantes, padarias e pastelarias, oficinas de

² www.nbiz.pt

reparação de automóveis, construção civil, cabeleireiros, agentes de execução, entre outros.

1.5. Software utilizado na entidade acolhedora

O *software* de contabilidade e gestão utilizado pela entidade é o *Filosoft*. É um *software* que acompanha as alterações à fiscalidade, em especial em mapas a reportar à Autoridade Tributária. Acresce tratar-se de um *software* bastante funcional, intuitivo e de fácil aprendizagem, tendo sido desenvolvido para a gestão de micro, pequenas e médias empresas.

O *software Filosoft* é composto por vários módulos, permitindo de uma forma completa e adequada, satisfazer e controlar todas as necessidades contabilísticas e fiscais, faturação, tesouraria, gestão de recursos humanos, gestão de imobilizado, entre outros.

Composição do *Software* utilizado:

- Snc.32 (Contabilidade);
- Grb.32 (Contabilidade não Organizada);
- Gimo.32 (Gestão de Imobilizado);
- Sigep.32 (Gestão de Recursos Humanos);
- Ies.32 (Informação Empresarial Simplificada);
- Saft.32 (Visualizador e Analisador SAFT-PT);
- Fase.32 (Faturação de Serviços).

2. CONTABILIDADE NO SETOR EMPRESARIAL

Este capítulo contém uma breve introdução sobre a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, focando alguns pontos importantes na evolução da contabilidade. São abordados os princípios e normas de contabilidade em Portugal, com especial interesse para os aspetos principais da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NCRF-PE), uma vez que foi a norma mais aplicada nos clientes sobre os quais foi realizado trabalho no âmbito do estágio.

2.1. A Normalização Contabilística em Portugal

Em Portugal, até 1977, ano da aprovação do Plano Oficial de Contas, só os setores da banca e dos seguros, eram abrangidos pelas normas contabilísticas, ao abrigo da lei (Borges et al, 2010).

O POC vigorou na contabilidade até ao ano de 2010, ano em que para a generalidade dos setores de atividade, (excluindo os Planos setoriais tais como o POCMS, POCIPSS). O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), com o objetivo de aproximação às IFRS, envolvendo fortes alterações ao CIRC e demais legislação complementar, de forma a garantir a compatibilidade com as Diretivas Comunitárias. A alteração para o SNC visou sobretudo melhorar o relato financeiro em Portugal, sem esquecer as especificidades do setor empresarial em Portugal.

O SNC entrou assim em vigor em 2010, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Mais recentemente, o SNC sofreu uma reforma, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, que veio transpor a Diretiva n.º 2013/34/EU, do parlamento Europeu e do conselho, de 26 de junho de 2013, que visa matérias como: as demonstrações financeiras anuais, as demonstrações financeiras consolidadas e os relatórios conexos, tendo por objetivo simplificar e reduzir a carga burocrática, das pequenas e médias empresas, tendo em vista aumentar a produtividade das mesmas.

O SNC é composto pelos seguintes elementos fundamentais:

- *Estrutura Conceptual;*
- *Bases para a apresentação das Demonstrações Financeiras;*
- *Modelos de Demonstrações Financeiras;*
- *Código de contas;*
- *Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF);*

- *Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE);*
- *Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL);*
- *Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME); e,*
- *Normas interpretativas (NI).*

A Estrutura Conceptual define os conceitos associados à preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras para melhor interpretação da aplicação das NCRF, com o objetivo de ajudar os preparadores e os utilizadores das Demonstrações Financeiras.

As Demonstrações Financeiras são elaboradas segundo regras e padrões, de forma a garantir a comparabilidade das mesmas, demonstrando a posição e o desempenho financeiros da entidade, para a tomada de decisão. Assim nos termos do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, as DF's são compostas por:

- *Balanço;*
- *Demonstração de Resultados;*
- *Demonstração das alterações no capital próprio;*
- *Demonstração dos fluxos de caixa; e,*
- *Anexo, com a divulgação das normas e políticas contabilísticas aplicadas.*

As pequenas entidades e microentidades podem optar pela apresentação dos modelos reduzidos de balanço, demonstração de resultados e anexo, tendo ainda o direito à dispensa de apresentação das restantes demonstrações financeiras, designadamente a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.

As microentidades podem beneficiar ainda da dispensa do anexo, desde que tenham como procedimento a divulgação dos requisitos, previstos no n.º 4 artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, no final do balanço.

As demonstrações financeiras são elaboradas tendo por base dois pressupostos: o regime do acréscimo e a continuidade.

O regime do acréscimo está relacionado com a periodização económica, isto é, “os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações

*financeiras dos períodos com os quais se relacionem*³”. O pressuposto da continuidade, tal como o nome indica, recai sobre o princípio de que a entidade irá continuar a operar no futuro, não tendo assim necessidade de diminuir os seus níveis económicos, salvo exceções a contrário, devendo essas ser divulgadas.

Existem ainda características fundamentais que as demonstrações financeiras devem observar, tratando-se de características qualitativas. São elas:⁴

- *A compreensibilidade, é uma qualidade essencial nas demonstrações financeiras, uma vez que toda a informação deve ser de rápida compreensão para todos os utentes, que tenham um mínimo de razoabilidade de conhecimento.*
- *A relevância, na tomada de decisão é essencial que a informação das demonstrações financeiras seja relevante o suficiente, ao ponto de ajudar os utentes “a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas”*
- *A fiabilidade das demonstrações financeiras é tanto maior quanto menor o erro material e preconceito, de forma a que a informação financeira seja fidedigna e útil.*
- *A comparabilidade tem como objetivo poder analisar facilmente a evolução, o desempenho e as tendências ao longo do tempo, é ainda fundamental ser possível efetuar facilmente a comparação das demonstrações financeiras entre diferentes entidades, de forma a poder avaliar a sua posição financeira.*

O Código de Contas constante na Portaria n.º 218/2015 de 23 de julho, está subdividido em 8 classes de forma a diferenciar os vários registos, sendo elas:

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; e,*

³ Estrutura Conceptual, §22 – Regime de acréscimo

⁴ Estrutura Conceptual, §24 e seguintes

8. Resultados.

Os nomes das classes e das respetivas contas, podem ser ajustados às NCRF aplicadas por cada entidade.

As normas contabilísticas podem ser emanadas ainda por qualquer um dos seguintes organismos: Banco de Portugal, para as instituições financeiras, Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, para as entidades de seguros, Comissão de Normalização Contabilística, para as entidades comerciais, industriais e outras entidades e Comissão do Mercados dos Valores Mobiliários, para as entidades cotadas na bolsa.

Existem 28 NCRF publicadas, e todas elas têm por base uma ou mais IAS ou IFRS. Existem ainda duas normas interpretativas.

A aplicação do conjunto das 28 normas é obrigatória para as entidades do setor não financeiro, que ultrapassem dois dos três limites seguintes: Total de balanço: 4.000.000€, Volume de Negócios Líquido: 8.000.000€ e número médio de trabalhadores: 50.

Adicionalmente, existem ainda mais três normas contabilísticas para melhor adaptação à realidade do setor empresarial em Portugal. São elas: a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME) e a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL).

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), pode ser aplicada pelas entidades que não ultrapassem dois dos três limites, já referidos no ponto anterior.

A norma contabilística para microentidades (NC-ME), pode ser aplicada pelas entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: total de balanço: 350.000€, volume de negócios líquido: 700.000€ e número médio de trabalhadores: 10.

As entidades do setor não financeiro podem utilizar a norma em que se enquadram, ou qualquer uma das normas de nível superior, de forma a melhor adaptação e interpretação da atividade em que se inserem, nos termos do ponto 6.3 do Decreto-Lei n.º 158/2009 que criou o SNC.

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL), pode ser aplicada pelas entidades que cumpram todos os requisitos necessários para obter esta designação, por exemplo: as IPSS e as Associações.

Com a entrada em vigor do SNC, foram várias as alterações registadas de forma a aproximar a contabilidade e a fiscalidade. No entanto, continuam-se a verificar imensas divergências, o que obriga a que o resultado contabilístico seja ajustado, para que se possa alcançar o resultado fiscal. São exemplos:

- A determinação do resultado líquido do período e o lucro tributável;
- Regime fiscal de depreciações e amortizações;
- Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais;
- Regime fiscal das provisões e imparidades;
- Regime fiscal das mais e menos valias;
- Entre outras.

Nas empresas que adotam o conjunto das 28 NCRF, algumas destas situações poderão gerar o reconhecimento de Impostos diferidos.

2.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

Ao longo do estágio, a norma contabilística mais aplicada foi a NCRF – PE. Esta norma pode ser aplicada por micro e pequenas entidades, desde que não optem pelo conjunto completo das NCRF (regime geral).

A NCRF – PE é um referencial de cumprimento e contém os requisitos mínimos obrigatórios de reconhecimento e mensuração, com base nas NCRF, para as entidades que optem pela sua aplicação. Ainda assim, sempre que a norma aplicada não responder a aspetos particulares de transações ou situações específicas, ou possíveis lacunas na norma, que iniba uma apresentação verdadeira e apropriada, as entidades devem recorrer de forma supletiva atendendo à seguinte ordem: ⁵ NCRF e Normas Interpretativas, Normas Internacionais de Contabilidade e IAS, IFRS e respetivas SIC e IFRIC.

O modelo de demonstrações financeiras resultante da aplicação desta norma, são ditas de “modelo reduzido”, tendo por base o artigo 11.º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 158/2009,

⁵ Parágrafo 6.3. do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

com a redação do Decreto-Lei n.º 98/2015. Desta forma, as demonstrações financeiras a apresentar pelas entidades que optem e se enquadrem nesta norma, devem conter:

- *Balanço, modelo reduzido;*
- *Demonstração dos resultados por natureza, modelo reduzido;*
- *Demonstração dos resultados por funções, modelo reduzido (facultativa); e,*
- *Anexo, modelo reduzido.*

Adicionalmente, não sendo obrigatório, as entidades poderão elaborar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.

As demonstrações financeiras devem fazer sempre referência ao nome da entidade, ao período abrangido, à moeda de apresentação e ao arredondamento das quantias monetárias.

O balanço é composto por ativos correntes e ativos não correntes, capital próprio e passivos correntes e não correntes.

A demonstração de resultados é composta por todos os rendimentos e gastos reconhecidos ao longo do período de relato.

Finalmente, o Anexo contém as divulgações relevantes para uma melhor compreensão das DF's, designadamente a informação sobre a preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas utilizadas, podendo ainda conter informação adicional que auxilia na justificação dos valores contidos nas rubricas do balanço e da demonstração de resultados, nos termos exigidos pela Portaria.

2.2.1. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas e erros

Das políticas contabilísticas utilizadas, deve resultar informação relevante e fiável para a tomada de decisão, para que as demonstrações financeiras apresentem a posição e desempenho financeiro, e ainda fluxos de caixa dos diversos utentes de forma neutra, prudente e completa. Em conformidade com o regime geral, esta norma também está sujeita a alterações, é assim necessário acompanhar a exigibilidade da norma ou da sua interpretação⁶.

Esta norma faz também referência às alterações nas estimativas contabilísticas e erros. As alterações nas estimativas contabilísticas estão associadas ao princípio da aplicação

⁶ NCRF-PE §6.2

prospetiva, isto é, os erros e alterações nas estimativas devem afetar prospectivamente os resultados dos períodos a que os mesmos se referem. Contudo, a norma exceciona o tratamento aplicável aos erros considerados materiais, na medida em que a NCRF-PE preconiza no seu ponto 6.10., que a correção de um erro material de um período anterior é excluído dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada diretamente em resultados transitados.

2.2.2. Ativos fixos tangíveis

Os Ativos Fixos Tangíveis (AFT), segundo esta norma, devem ser reconhecidos ao modelo do custo. Na NCRF-PE as Propriedades de Investimento (como terrenos e edifícios) são consideradas na rubrica de AFT.⁷

Tal como no reconhecimento inicial, regra geral, a mensuração subsequente também deve ser tratada ao modelo do custo, incluindo custos de compra, direitos e impostos não reembolsáveis, entre outros. No entanto, sempre que se verificam divergências significativas na quantia escriturada, entre o modelo do custo e o justo valor, que coloquem em causa a apresentação verdadeira e apropriada, pode a entidade optar pelo modelo de revalorização, com a condição que aplica este modelo a toda a classe de ativos.

O modelo do custo define que um item do AFT deve ser escriturado pelo seu custo menos depreciações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade.

O modelo de revalorização, define que após o reconhecimento inicial do AFT, e sempre que o justo valor possa ser mensurado fiavelmente, deve ser mensurado pela quantia revalorizada, com base no justo valor, menos depreciações acumuladas subsequentes e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser periodicamente atualizadas preferencialmente numa base anual, de forma a garantir que o justo valor não difere da quantia escriturada. Todas as variações de justo valor têm evidência direta no capital próprio, sendo que devem ser reconhecidas nos resultados.

Em casos em que a variação não é significativa, a norma prevê que a revisão do justo valor, deve pelo menos ser efetuada com uma periodicidade não superior a três ou cinco anos.

⁷ NCRF-PE §7 e seguintes

A depreciação dos AFT, segundo a norma, inicia-se a partir do momento em que o ativo está disponível para uso. Esta depreciação pode ser efetuada pela seleção de um de três métodos: o método da linha reta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção, devendo ser aplicada aquela que mais se adequa à depreciação económica que o ativo irá registar ao longo da sua vida útil.

Esta norma não faz qualquer referência ao reconhecimento das perdas por imparidade e, por isso, sempre que se verificarem quaisquer perdas, estas devem seguir os critérios previstos na NCRF 12 – Imparidades de Ativos.

O desreconhecimento da quantia escriturada de qualquer AFT deve ter por base um dos seguintes acontecimentos: a alienação do ativo ou quando não se espere mais benefícios económicos resultantes do seu uso ou alienação, por exemplo um ativo obsoleto.

2.2.3. Ativos intangíveis

Em conformidade com a norma das pequenas entidades (NCRF-PE), os Ativos Intangíveis têm tratamento em muito semelhante aos AFT. O reconhecimento dos ativos intangíveis deve obedecer a três requisitos essenciais: identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros.

O ativo intangível é identificável, quando separável ou se resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais. Assim, os AI podem resultar de aquisições ou podem ser gerados internamente.

A amortização dos AI mensurados ao modelo do custo, deve ter por base a vida útil esperada, contudo, sempre que for considerada uma vida útil indefinida, o AI deve ser amortizado num período máximo de dez anos.⁸

A NCRF-PE, prevê que para os AI o tratamento contabilístico preconizado assente no reconhecimento com base no modelo do custo. Contudo, conforme dispõe o Decreto-Lei nº 158/2009, no ponto 6.3., poderá a entidade necessitar de recorrer supletivamente à NCRF 6 – Ativos Intangíveis, podendo assim, conforme previsto no parágrafo 73, ser aplicado o modelo de revalorização, após o seu reconhecimento inicial pelo custo. A opção pelo modelo de revalorização de um ativo intangível obriga a aplicação deste modelo a toda a classe de ativos (por exemplo: marcas).

⁸ NCRF-PE §8.20

2.2.4. Locações

As locações podem ser classificadas como financeiras ou operacionais. A locação financeira ocorre sempre que há lugar à transmissão dos riscos e vantagens inerentes à propriedade do bem objeto de locação. A locação é classificada como operacional quando os riscos e vantagens não são transmitidos para a esfera do locatário. Isto é, se no término do contrato da locação, a propriedade do ativo locado for transmitido para o locatário, estamos perante uma locação financeira, se a propriedade do bem locado não sair da esfera do locador, então estamos perante uma locação operacional.

No reconhecimento das locações financeiras deve-se reconhecer um ativo ou um passivo com base no justo valor, sendo que a locação financeira dá origem a uma depreciação do ativo.

Nas locações operacionais, o reconhecimento é efetuado com base nos pagamentos realizados durante o período de locação.

Quando não há certeza da aquisição da propriedade após o término do prazo de locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o contrato ou a sua vida útil, quando inferior.

2.2.5. Custos de empréstimos obtidos

A NCRF-PE considera como custos de empréstimos obtidos, os juros de descoberto bancário e de empréstimos obtidos, os encargos financeiros com locações financeiras e as diferenças de câmbio. Estes custos, devem ser reconhecidos como gasto, no período em que ocorrem. Ainda assim, sempre que os custos de empréstimos obtidos estejam relacionados com a aquisição, construção ou produção de um ativo devem capitalizados.⁹

A capitalização do ativo, tem por base os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos durante o empréstimo, deduzidos de quaisquer rendimentos de investimento temporário obtidos desse empréstimo.

A capitalização dos custos de empréstimos obtidos, deve ocorrer a partir do momento em que os dispêndios com o ativo e os custos do empréstimo ocorrem, e as atividades de preparação do ativo iniciem.

⁹ NCRF-PE, § 10 e seguintes

Por outro lado, a conclusão do ativo, seja com a finalidade de uso ou de venda, dá lugar à cessação da capitalização, uma vez que, os gastos posteriores a essa data não contribuem para o desenvolvimento do ativo.

Para uma correta determinação do custo a capitalizar, é aconselhável que o financiamento desse ativo esteja associado a um empréstimo específico, já que um empréstimo para fundo maneiço não se qualifica ou melhor, mais dificilmente é verificável a correta quantificação para este reconhecimento, dado que neste último caso é necessário apurar uma taxa média de financiamento para determinar o custo do empréstimo que se qualifica para o reconhecimento do ativo.

2.2.6. Inventários

Em conformidade com o parágrafo 11 – Inventários, da NCRF-PE, os inventários devem ser mensurados pelo seu custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. São considerados custos de inventários os custos de compras, custos de conservação e custos incorridos para colocar os bens no local e nas condições atuais, ou até custos com empréstimos obtidos.

São excluídos do custo dos inventários os seguintes:¹⁰

- *“Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;*
- *Custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;*
- *Gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais; e,*
- *Custos de vender.”*

Os custos dos itens que resultem de bens ou serviços relacionados com projetos específicos devem ser apurados de forma individual, uma vez que por norma são itens específicos. Porém, quando se trata de itens intermutáveis não é apropriado efetuar esta fórmula de custeio.

¹⁰ NCRF-PE, §11.10

Regra geral, o custeio dos inventários segue uma das seguintes fórmulas: FIFO (*first in, first out*) ou Custo Médio Ponderado. Há ainda casos em que pode ser aplicado o custo específico (exemplo: peças de ouro, viaturas).

A aplicação do valor realizável líquido tem por base o juízo de que os ativos não devem estar escriturados por quantias superiores àquelas que são espectáveis de recuperar no momento da sua venda (por exemplo: nos inventários danificados, obsoletos ou que o seu valor de mercado diminui, cujo valor de custo não é recuperável, deve a sua quantia escriturada ser objeto do competente ajustamento).

Quando a venda dos inventários implicar perdas, os gastos devem ser reconhecidos no período em que ocorreu o respetivo rédito, ou seja, no mesmo período em que ocorre a venda.

Os inventários, em conformidade com o art.º 12.º do DL n.º 158/2009, podem ser reconhecidos com base em dois sistemas: o Sistema de Inventário Intermitente ou Periódico e o Sistema de Inventário Permanente. No entanto, é de salientar que, não está previsto nas NCRF qualquer tipo de sistema de inventários.

No Sistema de Inventário Intermitente (SII), as contagens do inventário apenas são obrigatórias no final do período económico, para posterior comparação entre a contagem e o registo contabilístico, e respetivo apuramento dos custos. Isto é, a entidade contabiliza a aquisição dos inventários, mas não efetua mais nenhum controlo contabilístico após reconhecimento do inventário. O que implica que para valorizar o inventário final seja necessário a realização de um procedimento de inventariação física, para apuramento dos custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas e da respetiva variação do inventário da produção, com base em cálculos extra contabilísticos.

No Sistema de Inventário Permanente (SIP), teoricamente o controlo é superior ou se apropriado e eficaz, pode o controlo ser mesmo total. O objetivo deste sistema é que exista um controlo efetivo e permanente sobre a quantidade de existências e respetiva valorização, o que permite que a contabilidade apresente o custo das vendas e variação da produção em qualquer momento, pelo menos é expectável que o expresse pelo menos a cada final do mês. A aplicação obriga ainda a contagens periódicas ou pelo menos uma vez por ano, identificando os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos

unitários e globais, a todo o momento, de forma a que não existam divergências entre as contagens físicas e os registos contabilísticos¹¹.

Assim, em ambos os sistemas de apuramento do custo dos inventários, conclui-se que as contagens físicas são obrigatórias, pelo menos uma vez no período. Contudo no SIP, e para que as entidades consigam realizar a ligação entre o inventário físico e a contabilidade, é necessário um maior controlo sobre cada entrada e saída de bens, assim como o controlo do custo industrial dos produtos fabricados.

O Ofício n.º 052/15 de 12 de novembro de 2015 emitido pela Comissão de Normalização Contabilística, veio referir que o SIP “*não é um instrumento que integre o SNC*”, mas sim uma obrigação legal das entidades ao abrigo do SNC.

Este parecer emitido por parte da CNC veio salientar que as entidades abrangidas pelo SIP devem periodicamente efetuar contagens físicas, tendo em atenção a própria atividade e a relação custo benefício, sendo que o SIP pode ter por base qualquer controlo extra contabilístico, desde que se permita apurar eventuais diferenças entre as contagens físicas e os registos contabilísticos.

2.2.7. Rédito

O rédito provém do decurso da atividade corrente de uma entidade. Assim, o rédito é o somatório dos rendimentos provenientes da venda de bens, prestação de serviços e uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos, relacionados com a atividade de cada entidade.¹²

A sua mensuração é efetuada com base no justo valor recebido ou a receber, proveniente das operações, no entanto, é necessário o cumprimento de alguns requisitos para a sua mensuração.

Quando não for possível reconhecer o rédito com fiabilidade, este só se deve reconhecer na medida em que seja recuperável.

Relativamente ao rédito com base em juros, *royalties* e dividendos, este deve ser reconhecido com base no regime do acréscimo, de acordo com a substância do acordo

¹¹ Artigo 12º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 158/2009

¹² NCRF-PE §12 e seguintes

relevante e quando for estabelecido o direito a receber o pagamento por parte dos acionistas, respetivamente.

2.2.8. Subsídios e outros apoios de entidades públicas

De acordo com o parágrafo 14 da NCRF-PE, os subsídios apenas devem ser reconhecidos quando for expectável que a entidade beneficiária irá cumprir os requisitos para usufruir do respetivo subsídio e os subsídios venham a ser efetivamente recebidos.

Os subsídios e outros apoios de entidades públicas podem ser de dois tipos: o apoio ao investimento (subsídios relacionados com ativos) e o apoio à exploração (subsídios relacionados com gastos).

O apoio ao investimento é efetuado através dos subsídios relacionados com a aquisição de ativos (AFT e AI). O apoio à exploração é efetuado através de outros subsídios, que têm como principal finalidade cobrir défices de exploração, compensar produtores pela prática de preços regulamentados, subsídios para abate de bens, ou compensar a empresa por incorrer em determinados gastos.

O reconhecimento dos subsídios à exploração, cuja finalidade é compensar gastos e perdas incorridos, apenas deve ser efetuado como rendimento, no período do reconhecimento do gasto e desde que existam evidências de que a entidade beneficiária cumprirá as condições para que o subsídio se torne recebível.

Os subsídios relacionados com ativos, atribuídos às entidades, podem ser subsídios reembolsáveis ou subsídios não reembolsáveis. Os subsídios reembolsáveis devem ser reconhecidos como passivo. Os subsídios não reembolsáveis devem ser reconhecidos no capital próprio. O posterior reconhecimento do rendimento do subsídio deve ser em conformidade com o decorrer dos gastos e vida útil do ativo, ou seja, à medida em que sejam reconhecidas as depreciações do bem, na percentagem do incentivo auferido.

Podem ainda surgir no contexto dos subsídios, os subsídios não monetários. Nestes casos, o ativo deve ser avaliado e reconhecido ao justo valor.

A NCRF 22 – Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas, aborda esta temática de forma mais detalhada. Esta norma tal como previsto na NCRF-PE preconiza que os subsídios podem ser classificados como subsídios ao investimento, em ativos depreciables ou amortizáveis e em ativos depreciables ou amortizáveis, subsídios à

exploração, relativos a gastos já incorridos ou a incorrer, outros subsídios, e empréstimos sem reembolso.

Os subsídios apenas devem ser reconhecidos quando existir segurança de que a entidade cumprirá com as condições estabelecidas e que estes irão ser recebidos, devendo assim ser incluídos no lucro tributável do exercício, ou, quando respeitante a um período superior, deve ser imputado em frações iguais, aos períodos de tributação a que este respeita.

Quando os subsídios são reembolsáveis com taxa reduzida ou isenção da taxa de juro, os ganhos entre a taxa de juro utilizada e a taxa de mercado, devem ser também considerados como subsídios, como se verifica no §21 da NCRF 22. Nestes casos, o subsídio é tratado como um empréstimo e por isso passa a estar ao abrigo da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Durante o estágio na NBIZ, os subsídios mais comuns nos clientes onde se realizaram trabalhos foram os subsídios à exploração, na medida em que algumas entidades clientes usufruem de subsídios de estágio do IEF, para posterior criação de postos de trabalho. Neste âmbito, analisámos ainda subsídios para a formação profissional e contratação de jovens e desempregados de longa duração.

2.2.9. Impostos sobre o rendimento

Os impostos sobre o rendimento, regra geral, têm por base o método do imposto a pagar, isto é, são mensurados pela quantia a pagar, através da aplicação das taxas fiscais sobre os rendimentos.¹³

Sempre que os impostos ainda estejam por pagar, devem constar do passivo, por outro lado, quando a quantia de imposto pago for superior ao devido, o excedente deve constar no ativo.

A compensação de saldos dos impostos nem sempre é permitida, e por isso, só deve ser efetuada se houver direito legal que o permita e pretenda liquidar numa base de compensação, ou realizar um ativo e em simultâneo liquidar o passivo.

Os impostos relacionados com o resultado da atividade devem ainda constar na demonstração dos resultados.

¹³ NCRF-PE §16

A NCRF-PE não prevê o reconhecimento de impostos diferidos, contudo, sempre que necessário, e em conformidade com o parágrafo 6.3. do DL nº 158/2009, é possível e pertinente recorrer à NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento (exemplo: quando uma entidade que aplica a NCRF-PE possui prejuízos fiscais dedutíveis, havendo fortes expectativas que existam lucros futuros para deduzir, pode ser pertinente o reconhecimento do ativo por imposto diferido associado a esses prejuízos fiscais).

2.2.10. Instrumentos financeiros

O reconhecimento dos instrumentos financeiros, sejam eles ativos, passivos ou instrumentos de capital próprio, regra geral, deve apenas ser feito quando a entidade faça parte das disposições contratuais.¹⁴

Os ativos e passivos financeiros, designadamente associados a rubricas de clientes, fornecedores, contas a receber e a pagar ou empréstimos bancários, contratos para conceder ou obter empréstimos, investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos, e outros instrumentos de capital próprio, devem ser mensurados ao modelo do custo deduzido de quaisquer perdas por imparidade.

Os investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos, podem ser mensurados com base na NCRF 13, pelo método de equivalência patrimonial, ou ainda, se estiverem em mercados regulamentados, porque têm mercado ativo, devem ser mensurados ao justo valor.

Os instrumentos financeiros mensurados ao custo menos perdas por imparidade, devem ser avaliados à data do relato financeiro, de forma a afetar os resultados do período sempre que necessário.

A aplicação da NCRF 13 implica a sua utilização a toda a classe de instrumentos financeiros, uma vez que, não é permitido dentro da mesma classe, optar por mais do que uma norma contabilística e de relato financeiro.

2.2.11. Benefícios dos empregados

Os benefícios dos empregados a curto prazo estão previstos no parágrafo 18 da NCRF-PE, englobam os salários, ordenados, contribuições para a Segurança Social,

¹⁴ NCRF-PE §17

participações nos lucros e gratificações, benefícios não monetários e benefícios de cessação de emprego.

Caso existam benefícios dos empregados a longo prazo deve ser aplicada a NCRF 28 – Benefícios dos empregados.

Os benefícios dos empregados devem ser reconhecidos como:¹⁵

- *“Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios dos empregados a serem pagos no futuro; e,*
- *Um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios dos empregados.”*

O custo esperado dos pagamentos de participações nos lucros e gratificações deve apenas ser reconhecido quando possa ser estimada com fiabilidade a obrigação e a entidade tenha uma obrigação presente, legal¹⁶ ou construtiva¹⁷.

Por outro lado, os benefícios de cessação de emprego devem ser logo reconhecidos como gasto, uma vez que deles não surgirão benefícios económicos futuros.

2.2.12. Contratos de construção¹⁸

Os contratos de construção incluem contratos de prestações de serviços plurianuais relacionados com a construção, destruição e restauro, de um ativo ou de conjunto de ativos relacionados entre si.

O rédito do contrato consiste na quantia inicial acordada acrescida de quaisquer variações (trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos), até ao montante fiável e esperado do rédito. Este valor é mensurado pelo justo valor do montante recebido ou a receber.

Os gastos do contrato são constituídos por gastos previstos no contrato, gastos imputados ao contrato e gastos não esperados ainda que relacionados e debitáveis ao cliente. Os gastos posteriores que não estejam relacionados com o contrato não podem ser imputados a este.

¹⁵ NCRF-PE § 18.1

¹⁶ Obrigação legal – Obrigação que deriva de um contrato ou legislação

¹⁷ Obrigação construtiva – Obrigação que deriva da responsabilidade de compromisso da entidade

¹⁸ NCRF-PE, §21

O reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato deve ser efetuado com base no método da percentagem de acabamento. Assim, o rédito deve ser reconhecido com base nos gastos contratuais ocorridos. Isto é, o rédito contratual deve ser *“balanceado com os gastos incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção do trabalho incluído”*.¹⁹

A percentagem de acabamento pode ser determinada de várias formas, dependendo do tipo de contrato, segundo o parágrafo 21.10 da NCRF-PE:

- *“A proporção em que os gastos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os gastos estimados totais do contrato;*
- *Levantamento do trabalho executado; e,*
- *Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.”*

Quando não é fiável estimar o desfecho de um contrato de construção, *“o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os gastos do contrato incorridos sejam recuperáveis”* devendo os gastos ser reconhecidos no período em que incorridos.²⁰

É ainda de destacar que sempre que se verificarem perdas esperadas estas devem ser reconhecidas de imediato como gasto, o que inclui a possibilidade de reconhecimento de provisões.

Após a conclusão do contrato, o rédito apenas deve ser reconhecido até ao montante em seja esperado recuperar os gastos incorridos, e os gastos devem ser reconhecidos no período em que ocorrem, independentemente de serem recuperáveis ou não.

2.2.13. Acontecimentos após a data de balanço

O parágrafo 19 da NCRF-PE trata os acontecimentos subsequentes à data de balanço. Os acontecimentos após a data de balanço, como o nome indica, são factos que ocorrem entre a data de balanço e a data de apresentação das demonstrações financeiras.

Os factos subsequentes à data de balanço podem proporcionar informação que pode dar lugar ao reconhecimento desses factos nas demonstrações financeiras ou, dar origem a divulgações no Anexo.

¹⁹ NCRF-PE, §21.9

²⁰ NCRF-PE, §21.11

Os ajustamentos derivados deste tipo de acontecimentos podem proporcionar ajustes nas quantias reconhecidas, ou o reconhecimento de quantias ainda não reconhecidas. Em conformidade com a norma, estão incluídos neste tipo de acontecimentos:

- *“Resolução de casos judiciais, entres as duas datas presentes;*
- *Imparidade de ativos, detetada antes da conclusão das demonstrações financeiras;*
- *Descoberta de fraudes ou erros;*
- *Entre outras.”*²¹

Como citado anteriormente, as demonstrações financeiras devem *“respeitar o pressuposto de continuidade”*, contudo, se este pressuposto não se verificar, é necessária uma alteração da base de apresentação das DF's, devendo as demonstrações financeiras ser apresentadas numa ótica de liquidação (exemplo: sinistro que destrói totalmente as instalações da empresa no período que antecede a data de apresentação das demonstrações financeiras e que impede a possibilidade da entidade continuar a sua atividade).

²¹ NCRF-PE, §19.3

3. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NO ÂMBITO DO ESTÁGIO

Neste capítulo apresenta-se as atividades desenvolvidas ao longo do estágio, nomeadamente: a organização da contabilidade e operações correntes, o controlo interno, as obrigações fiscais e por último, o encerramento e prestação de contas.

3.1. Organização da contabilidade e operações correntes

3.1.1. Receção e organização dos documentos

O tratamento da informação contabilística inicia-se com a receção dos documentos contabilísticos relativos à atividade económica das empresas. Esta é feita mensalmente, através da entrega da documentação por parte dos clientes à administrativa da NBIZ Consultores, Lda., em mão ou alguns por via eletrónica (exemplo: extratos bancários).

Após a receção do dossier de documentos, os elementos contabilísticos são organizados, retirados duplicados e separados, tendo atenção se cumprem os requisitos previstos na legislação aplicável em sede de IVA e IRC dos quais se destacam: o art.º 23.º-A do CIRC, do CIVA, os art.ºs 6.º, 14.º, 36.º, 40.º e 78.º e ainda o art.º 14.º do RITI.

Uma vez verificados todos os requisitos legais e formais de cada documento, os documentos contabilísticos são numerados com a conta do código de contas do respetivo fornecedor, sempre que possível, sendo de seguida organizados por ordem de fornecedores, ordem cronológica e separando ainda as compras das despesas gerais.

3.1.2. Lançamentos contabilísticos correntes e arquivo

Após a organização e verificação, os documentos contabilísticos são classificados de acordo com as normas e o código de contas do SNC, tendo sempre em atenção os princípios contabilísticos e as normas contabilísticas subjacentes.

Sendo esta tarefa uma das mais importantes no processo contabilístico das empresas, a sua realização por si só pressupõe atenção redobrada, rigor e responsabilidade, por parte de quem a executa, para que não existam eventuais erros, de forma a transmitir informação verdadeira, transparente e apropriada da situação da empresa.

Apenas os documentos originais são contabilizados no programa contabilístico da *Filosoft* (Snc.32), tendo sempre em atenção os diários, mas principalmente as diferentes

taxas de IVA, uma vez que este é um dos principais impostos periódicos presente no quotidiano empresarial.

No decorrer dos lançamentos, vão se arquivando os mesmos no dossier de arquivo, sendo que todos os documentos contabilizados são numerados com o número interno do documento (a vermelho e no canto superior direito) e colocados no seu respetivo separador.

O dossier de arquivo é composto por vários diários, sendo os principais:

- Diário 10 – Recibos, como o nome indica neste diário são colocados todos os recibos emitidos a clientes;
- Diário 20 – Saídas de Caixa, composto por pagamento por caixa, depósitos e depósitos de TPA (Terminal de Pagamento Automático);
- Diário 30 – Saídas de Banco, sendo este constituído por pagamentos por banco e levantamentos;
- Diário 40 – Compras e Despesas (por pagar), neste diário constam faturas de fornecedores, devoluções de compras, notas de crédito e de débito;
- Diário 80 – Operações Diversas, onde encontram todos os outros documentos contabilísticos, processamento de salários, contribuições do FCT (Fundo de Compensação do Trabalho) e FGCT (Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho), depreciações e amortizações, estimativa de férias e de subsídio de férias, valorizações e desvalorizações, reclassificações, regularizações, entre outros.

3.1.3. Processamento de salários

O processamento de salários é efetuado mensalmente. Neste procedimento são processados salários, emitidos recibos de vencimento, realizadas as declarações mensais de remunerações e comunicadas eletronicamente as DMR. Este processamento e tudo o que lhe está incumbido, é realizado no programa de Gestão de Recursos Humanos (Sigep.32).

Assim, o processamento de salários visa o apuramento das remunerações brutas auferidas por cada trabalhador num respetivo período, a quantificação dos respetivos descontos e retenções e a determinação da remuneração líquida a pagar.

O programa contém uma ficha para cada funcionário, com todos os dados necessários para o processamento de salários das empresas clientes. Para a realização do processamento, é necessário verificar possíveis alterações de dados ou de funcionários, e introduzir o número de dias de trabalho efetivo, o número de faltas justificadas e injustificadas, o número de horas extraordinárias, as ajudas de custo, os subsídios, as baixas médicas, as férias, prémios, entre outros.

Após a realização do processamento de salários, são emitidos os recibos dos trabalhadores, discriminando o vencimento base, o subsídio de alimentação e restantes subsídios, o total de faltas, os respetivos descontos e o total líquido. São emitidos dois recibos, sendo que o duplicado é para o funcionário e o original é assinado pelo mesmo, o que comprova que recebeu o seu ordenado ficando em posse da entidade patronal.

3.2. Procedimento de controlo interno na entidade

O conceito de “controlo interno” surge em 1972 através do organismo American Institute of Certified Public Accountants e desde logo relacionado com a área financeira, uma vez que está compreendido o controlo administrativo e o controlo contabilístico.

Ao longo dos anos foram registadas algumas alterações e novas definições e, a partir de 1985, em conformidade com Carvalho e Martins (2015), o Controlo Interno começou a ter como objetivos fundamentais:

- *A confiança, integridade e tempestividade da informação;*
- *A conformidade das ações/operações com as políticas, planos, procedimentos, orientações, leis e regulamentos;*
- *A salvaguarda dos ativos, utilização económica e eficiente dos recursos;*
- *A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.*

Segundo Pinheiro (2014), existem dois tipos de controlo interno, o administrativo e o contabilístico. O primeiro é associado às operações da empresa, de forma a garantir que a gestão cumpre os objetivos pretendidos pela empresa; o segundo, centraliza-se na integralidade e atualidade do sistema contabilístico e financeiro, de forma a salvaguardar os ativos e a confiança obtida através dos registos contabilísticos.

Assim sendo, o controlo interno tem como objetivo principal minimizar erros e irregularidades, à luz dos procedimentos e normativos aplicáveis, de forma a assegurar a sua prevenção e deteção tempestiva.

No âmbito deste tema e durante o estágio, os procedimentos de controlo interno implementados na entidade acolhedora de estágio, passam por, após toda a informação recolhida e contabilizada, de acordo com as orientações e regulamentos estabelecidos pelo SNC, o processo seguinte passa pelo controlo e conferência do trabalho efetuado, verificando se toda a informação recolhida está correta e completa.

Durante a realização do estágio curricular, foram vários os procedimentos de controlo interno executados, nas empresas clientes, e nas mais variadas áreas, entre eles:

Na área de Bancos e responsabilidades bancárias:

- Verificação das contas bancárias existentes, de forma a verificar possíveis contas omissas e não associadas à atividade da empresa;
- Solicitação de comprovativos das aplicações financeiras;
- Realização de conciliações bancárias, como forma de garantir que todos os movimentos bancários se encontram devidamente registados na contabilidade;
- Verificação das responsabilidades em extrato e mapa de responsabilidade do Banco de Portugal.

Análise e conferência de saldos de terceiros:

- Verificação das contas correntes, de forma a verificar possíveis erros, como contabilizações em duplicado;
- Verificação no E-Fatura, de forma a averiguar possíveis documentos em falta ou erros de contabilização;
- Comparação da contabilidade com o extrato da faturação no caso dos clientes, e por vezes com conta corrente solicitada ao fornecedor, ou ao cliente.

Outros:

- *Check List* com a identificação do calendário de obrigações fiscais de forma a garantir que todas são cumpridas.

Neste procedimento são ainda enviados e-mails e cartas, a fornecedores e clientes a confirmar os saldos. Adicionalmente, é efetuado o cruzamento entre o *software* de gestão comercial com os registos na contabilidade.

Desta forma, o controlo interno por si só não garante a fiabilidade total das demonstrações financeiras nem o cumprimento dos objetivos delineados, mas dá-nos a garantia, de maior confiança, integridade e tempestividade da informação.

3.3. O cumprimento das obrigações fiscais

O quotidiano das empresas gira em torno desta temática, que como o nome indica trata-se de uma obrigação, neste caso perante o Estado e Outras Entidades Públicas.

Tal como se prevê na LGT a fiscalidade depende dos registos contabilísticos, estando assim diretamente relacionada com a contabilidade, demonstrando sempre um especial interesse e olhar atento nesta. Os registos contabilísticos, por vezes e em grande maioria, produzem efeitos fiscais, e ainda assim, cabe à contabilidade registar e resolver, a tributação e a contabilização de todos os impostos.

Em análise a estas duas temáticas Silva (1992) afirmou que, “*o casamento entre a contabilidade e a fiscalidade nem sempre é perfeito*”. Mas com a evolução e com a harmonização da contabilidade, e mais recentemente o Sistema de Normalização Contabilística, verifica-se uma maior aproximação entre as Normas Internacionais de Contabilidade e o Código do IRC e a demais legislação complementar.

Catarino (2015) veio afirmar e corroborar a opinião de que a introdução do SNC em 2010, e a posterior reforma do CIRC, trouxeram uma aproximação entre a lei fiscal e o normativo contabilístico.

Ainda assim, são notórias as divergências entre a Fiscalidade e a Contabilidade em diversos domínios, por isso, estas duas áreas devem ser complementares uma à outra, para podermos obter uma imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras.

Adicionalmente, a fiscalidade deve contribuir para o equilíbrio e para as necessidades de financiamento do Estado. As obrigações fiscais têm ainda finalidades extrafiscais, uma vez que tendencialmente contribuem para a redistribuição e a diminuição das desigualdades sociais e económicas. O sistema fiscal visa assim satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma melhor repartição dos rendimentos e da riqueza, em conformidade com o artigo 103.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

“O imposto é assim uma prestação coativa, unilateral, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outro ente público, de natureza pecuniária, com vista à satisfação de necessidades públicas.” Catarino (2015)

Em Portugal, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) é o principal organismo cobrador de imposto, sejam eles impostos diretos ou indiretos, periódicos ou de prestação única.

3.3.1. O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, com a aprovação do Decreto-lei n.º 442º-B/88, de 30 de novembro, e em conformidade com este, o IRC é um imposto entregue anualmente aos cofres do Estado que incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação pelos sujeitos passivos (artigo 1.º e 3.º do CIRC).²²

De acordo com artigo 2.º do CIRC, estão sujeitos a este imposto três categorias de sujeitos passivos:

- *“Sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e restantes pessoas coletivas de direito público ou privado, cuja sede ou direção efetiva se situa em território português;*
- *Entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não são tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (I.R.S.) ou em I.R.C. diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;*
- *Entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português, e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a I.R.S.”*

Dependendo da tipologia e de onde se insere o sujeito passivo, a base de incidência para o cálculo do IRC, poderá também divergir.

Assim, o IRC nas empresas que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incide sobre o lucro. O lucro é calculado através da

²² Anteriormente ao CIRC, existiu o Código da Contribuição Industrial, que vigorou entre 1964 e 1988

diferença entre o património líquido final e inicial do período de tributação, sendo sujeito a correções fiscais.

Por outro lado, o IRC incide também sobre o rendimento global, no caso das entidades não empresariais, ou seja, que não exercem a título principal uma das atividades acima referidas. O rendimento global é calculado através da soma dos rendimentos das várias categorias previstas no CIRS.

Como já foi exposto anteriormente, a carteira de clientes da NBIZ é composta por pequenas entidades, que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, residentes em território português, estando maioritariamente sujeitas a IRC.

Em conformidade com o artigo 3.º n.º 1 a) do CIRC, neste tipo de entidades o IRC incide sobre o lucro tributável obtido no término do período de tributação. Lucro esse que, consiste na diferença entre os valores do património líquido no início e no fim do período de tributação, sendo depois sujeito a correções estabelecidas no CIRC, como podemos observar no n.º 2 do mesmo artigo.

É ainda de salientar que, uma vez que as entidades têm sede ou direção efetiva em território português, este imposto recai sobre a totalidade dos rendimentos, mesmo que estes tenham sido obtidos fora de território nacional (artigo 4.º n.º 1 do CIRC).

Regra geral, o período de tributação coincide com o ano civil, no entanto, este pode não coincidir, ou ainda ser inferior ou superior a um ano, como por exemplo: no ano de início e fim de atividade, ou quando as entidades se encontram em liquidação, conforme o artigo 8.º do CIRC.

Neste caso, as taxas de IRC estabelecidas no artigo 87.º do CIRC, incidem sobre a Matéria Coletável, que consiste na dedução de prejuízos fiscais e benefícios fiscais ao lucro tributável, em conformidade com o artigo 15.º do CIRC. Por sua vez, o lucro tributável tem origem na soma do resultado líquido do período, variações patrimoniais positivas e negativas e as respetivas correções fiscais, de acordo com o artigo 17.º do CIRC.

De forma simplificada o cálculo do lucro tributável/prejuízos para efeitos fiscais consiste no somatório do resultado líquido contabilístico, com as variações patrimoniais

positivas/negativas e correções positivas/negativas; a matéria coletável consiste na dedução de prejuízos fiscais de anos anteriores e benefícios fiscais, ao lucro tributável.²³

Para se proceder a este tipo de cálculos temos de partir do pressuposto de que a contabilidade do sujeito passivo, por nós elaborada, cumpre os requisitos do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, sendo eles: “*Contabilidade organizada em conformidade com a normalização contabilística e as disposições legais em vigor; e, reflete todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e é organizada de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas a IRC possam claramente ser distinguidas das restantes.*”

Após uma breve introdução à base de incidência para o cálculo deste imposto, é então a altura de apresentar as suas taxas, dando sempre especial ênfase às taxas aplicadas durante o estágio curricular.

O artigo 87.º do CIRC estabelece as taxas de IRC a aplicar aos diversos sujeitos passivos. A taxa de IRC, em vigor desde 2015, a aplicar aos sujeitos passivos que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola é de 21%, exceto, quando se trata de pequenas e médias empresas, dos quais os primeiros 15.000€ de matéria coletável estão sujeitos à taxa de 17%, sendo o remanescente sujeito à taxa de 21%.

Para além destas duas taxas usadas durante o estágio, podemos ainda observar no mesmo artigo outras taxas, para as entidades que não exercem a título principal as atividades referidas anteriormente, sujeitas à taxa de 21%, e taxas de 25% ou 35% para as entidades não residentes, sem sede nem direção efetiva em território português, consoante o tipo de rendimentos.

A liquidação do imposto é efetuada regra geral, pelo sujeito passivo através da entrega da declaração da Modelo 22 (artigos 89.º e 90.º do CIRC), podendo dar lugar a pagamento ou reembolso de imposto sobre o rendimento.

O IRC não foge à regra geral dos impostos, e por isso, o sujeito passivo tem o dever de cumprir com as obrigações acessórias a este imposto. O código do IRC remete-nos para o capítulo VII – Obrigações acessórias e fiscalização. Assim é de salientar alguns dos

²³ Artigo 17.º do CIRC

aspectos mais importantes, sendo eles: obrigações declarativas, processo de documentação fiscal e fiscalização.

O artigo 117.º do CIRC, informa-nos que os sujeitos passivos de IRC são obrigados a entregar as seguintes declarações: declaração de inscrição, alteração e cessação, declaração periódica de rendimentos e declaração anual de informação contabilística e fiscal.

Este tipo de declarações são de modelo oficial, consoante a natureza da empresa e cumprem com os requisitos do despacho do Ministro das Finanças.

A declaração de inscrição, tem o prazo de 90 dias a contar da inscrição no Registo Nacional de Pessoas Coletivas, ou de 15 dias no caso da inscrição na Conservatória do Registo Comercial. Sempre que surgir alguma alteração no registo, esta deve ser efetuada no prazo de 15 dias, para os sujeitos passivos de IVA e de 30 dias para os restantes. A declaração de cessação deve ser entregue até ao prazo de 30 dias, a contar da cessação da atividade, conforme artigo 118.º do CIRC.

A declaração periódica de rendimentos, mais conhecida por Modelo 22, é entregue via eletrónica, e regra geral é entregue até ao último dia do mês de maio seguinte ao período de tributação. Nos casos em que o período de tributação não coincide com o ano civil, esta deve ser entregue até ao final do 5.º mês seguinte ao término do período de tributação.

A declaração de rendimentos pode ainda ser entregue noutros períodos diferentes, no caso da cessação de atividade (até 30 dias após a data de cessação), no caso da transmissão onerosa de imóveis (até 30 dias após a data da transmissão) e no caso de incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito (até 30 dias após a data de aquisição).²⁴

A declaração anual de informação contabilística e fiscal, mais conhecida por Informação Empresarial Simplificada (IES), também é entregue via eletrónica e, regra geral é entregue até ao dia 15 de julho seguinte ao período de tributação.

²⁴ Artigo 120.º do CIRC

Quando o período de tributação não coincide com o ano civil, esta deve ser entregue até ao dia 15 do 7.º mês seguinte do término do período de tributação. No caso da cessação de atividade a declaração deverá ser entregue até 30 dias após a data de cessação.²⁵

É ainda de salientar que o sujeito passivo é obrigado, nos termos do art.º 19.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, a arquivar e conservar em boa ordem todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte por um prazo de 10 anos, se outro prazo não resultar de legislação especial (exemplo: para os anos de 2013 e 2016 o prazo que estava previsto no art.º 123.º CIRC era de 12 anos; este artigo foi revogado no seu n.º 4 e a lei que atualmente dispõe o prazo de arquivo dos documentos é o citado DL n.º 28/2019).

3.3.2. O pagamento por conta

O pagamento por conta de IRC é composto por entregas pecuniárias antecipadas, por parte do sujeito passivo do imposto devido no final, referentes ao período de tributação. Estão sujeitas a este pagamento, todas as entidades que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, com estabelecimento estável em Portugal.

A antecipação do imposto é efetuada em 3 pagamentos por conta, durante o período de tributação a que respeita o lucro tributável, o primeiro pagamento é até ao final do 7.º mês, o segundo até ao final do 9.º mês e o terceiro até ao dia 15 do 12.º mês, do período de tributação.²⁶

O cálculo dos pagamentos por conta está previsto o artigo 105.º do CIRC, que refere que estes são calculados com base em valores no período de tributação anterior, sendo necessário para este cálculo o valor do imposto liquidado nesse ano e igualmente do valor líquido das retenções na fonte.

²⁵ Artigo 121.º do CIRC

²⁶ Artigo 104.º n.º 1 a) do CIRC

É ainda necessário o volume de negócios referente ao mesmo ano para determinar a percentagem a aplicar, como podemos verificar na tabela seguinte:

Volume de negócios $N-1$	Cálculo das prestações Pagamentos por Conta N
$\leq 500.000\text{€}$	$\frac{80\% \times (\text{Coleta } N - 1 - \text{Retenção Fonte } N - 1)}{3}$
$> 500.000\text{€}$	$\frac{95\% \times (\text{Coleta } N - 1 - \text{Retenção Fonte } N - 1)}{3}$

Tabela 1 - Cálculo do pagamentos por conta

Fonte: Artigo 105.º do CIRC

No momento de apuramento do IRC, pode ser possível pedir o reembolso do adiantamento do imposto efetuado ao longo do período ou períodos anteriores. Este reembolso é possível em duas situações: *i*) quando o valor apurado líquido de deduções for negativo, resultante da soma dos três pagamentos por conta, ou *ii*) quando o valor apurado líquido de deduções for positivo, mas ainda assim inferior à soma dos três pagamentos por conta, sendo que neste caso haverá o reembolso da diferença.

Quando se verifica que o valor do imposto do período de tributação é inferior a 200€, os sujeitos passivos vêm-se dispensados de efetuar pagamentos por conta no período seguinte. Pode ainda nos termos do art.º 107.º do CIRC, existir dispensa de efetuar o 3º pagamento por conta ou pagar um valor inferior ao dos dois anteriores, desde que pelos elementos que o sujeito passivo dispõe, este já tenha efetuado pagamentos suficientes face à coleta que irá pagar no exercício.

3.3.3. O pagamento especial por conta

O pagamento especial por conta é semelhante ao pagamento por conta, uma vez que se trata de um adiantamento do imposto, com base em valor do período de tributação anterior. Estão sujeitos de igual forma os sujeitos passivos que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, com estabelecimento estável em Portugal.

Este adiantamento é regido pelos artigos 93.º e 106.º do CIRC, e é composto por dois pagamentos, sendo o primeiro até ao final do 3.º mês e o segundo até ao final do 10.º mês do período de tributação.

Para o cálculo do pagamento especial por conta são necessários, o volume de negócios do período de tributação anterior, sendo que este tem limites, e o somatório dos pagamentos por conta efetuados durante o período de tributação anterior.

O valor do volume de negócios do período de tributação a inserir neste cálculo, está regido por um limite mínimo de 850€ e um limite máximo de até 70.000€, sendo que este advém da soma entre os 850€ mínimos com 20% do excedente.

Assim sendo, e em conformidade com o artigo 106.º do CIRC, durante o período de estágio efetuamos os seguintes cálculos:

Cálculo dos Pagamentos Especiais por Conta	
PEC_N	$\frac{(1\% \text{ Volume de Negócios } N-1^* - \text{Pagamentos por conta } N-1)}{2}$ ou
	$\frac{[(1\% \text{ Volume de Negócios } N-1^* - \text{Pagamentos por conta } N - 1) - 100€] \times 87,50\%}{2}$
*Limites VN N-1:	850€ > 1% Volume de Negócios _{N-1} ≤ 70.000€
*Cálculo VN N-1:	850€ + 20% do excedente de 1% Volume de Negócios _{N-1}

Tabela 2 - Cálculo do pagamento especial por conta

Fonte: Artigo 106.º do CIRC

Durante os dois primeiros anos de atividade as entidades estão dispensadas deste tipo pagamento, pelo facto de se tratar do início de atividade.

Em 2019, com a entrada em vigor da Lei n.º 71/2018, ficam ainda dispensados de PEC, os sujeitos passivos que nos últimos dois períodos de tributação tenham entregue a declaração periódica de rendimentos e a declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos dos artigos 120º e 121º do CIRC.²⁷

Como vimos anteriormente, o pagamento especial por conta é dedutível à coleta do próprio período de tributação, mas caso não seja possível, por insuficiência de coleta, este adiantamento pode ser dedutível até o 6.º período seguinte, (até 2013 tinha um prazo máximo de dedução de 4 anos), cumprindo sempre os requisitos referidos no pagamento por conta, com a regra de que, o primeiro PEC é o primeiro a ser deduzido (FIFO – *first in first out*).

É possível ainda, o reembolso dos pagamentos especiais por conta não deduzidos, com base na elaboração de requerimento, dirigido ao chefe de finanças da área da sede da entidade, num prazo de 90 dias, após o termo do período de tributação em que terminou o prazo de dedução à coleta, ou após 90 dias da cessação da atividade, nos termos do art.º 93.º n.º 3 do Código do IRC. Após a reforma do IRC, deixou de ser necessário

²⁷ Artigo 106.º n.º 11 alínea e) do CIRC

algumas condições previstas até então, tais como o cumprimento de rácios e sujeição a uma inspeção tributária.

3.3.4. O imposto sobre o valor acrescentado

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto sobre o consumo, de matriz comunitária. Ao contrário da natureza dos impostos em geral, é um imposto plurifásico, sendo aplicado a cada fase do circuito económico do bem ou serviço, permitindo ainda posteriormente expurgar os efeitos cumulativos do imposto, através do direito à dedução.

Este imposto foi criado através da Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CEE) e, posteriormente, revogada pela Diretiva 2016/112/CE. Assim, este imposto de cariz comunitário comum, visa uma harmonização de estrutura e de taxas. *“A tributação sobre o consumo visa a adaptação da estrutura de consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social e, por outro a oneração dos consumos de luxo.”* (Nabais, 2016)

De forma a cumprir a legislação deste imposto, deparamo-nos nas funções de contabilista com obrigações declarativas, obrigações de pagamento, obrigação de faturação e obrigações contabilísticas e fiscais.

As principais obrigações declarativas são²⁸: a declaração de início, alteração ou cessação de atividade, tal como no IRS e IRC; a declaração periódica, mensal ou trimestral, respeitante às operações realizadas (art.º 41.º CIVA), a declaração de informação contabilística e fiscal; os anexos para os regimes especiais e o mapa de recapitulativos.

A declaração de início de atividade em conformidade com o artigo 31.º do CIVA, deve ser entregue antes de ser iniciado o exercício da atividade. A declaração de alterações segundo o artigo 32.º do CIVA, tem um prazo de 15 dias após a data de alteração e a declaração da cessação de atividade tem um prazo de 30 dias a contar da data de cessação, para ser entregue, como podemos verificar no artigo 33.º do CIVA.

Os regimes mensal ou trimestral da declaração periódica do IVA estão previstos no artigo 41.º do CIVA. Verificamos que, a base no volume de negócios do período de

²⁸ Artigo 29.º do CIVA

tributação anterior é o indicador para definir o tipo de regime em IVA. Assim, os sujeitos passivos que registaram um volume de negócios superior a 650.000€, ficam inseridos no regime mensal, os restantes sujeitos passivos, a não ser que optem pelo regime mensal, entregam a declaração periódica do IVA trimestralmente. Sempre que o sujeito passivo optar pelo regime mensal, terá de o fazer no 1.º mês do exercício de tributação, sendo que fica obrigado a permanecer nesse regime durante um período de 3 anos.

Quando falamos em recapitulativos de IVA, podemos observar o mapa de recapitulativos de fornecedores e a declaração recapitulativa.

O mapa de recapitulativos de fornecedores é composto pelos fornecedores cujo valor de transações tenha ascendido a 25.000€, no período anterior. Este mapa, faz parte da IES Anexo P – Mapa Recapitulativo de Fornecedores e são entregues até ao dia 15 do 7.º mês posterior à data de termo do período de tributação anterior.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 28/2019, foi dispensada a entrega do Anexo O – Mapa recapitulativo de clientes, para a IES referente ao ano de 2018, prevista no art.º 29.º n.º 1 alínea e) do CIVA.

Por outro lado, temos ainda a declaração recapitulativa, esta declaração é obrigatória para os sujeitos passivos que efetuem transmissões intracomunitárias de bens e/ou prestações de serviços a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal noutra estado membro. Esta declaração tem o prazo de entrega até ao dia 20 do mês seguinte a que respeitam as operações, ou até ao dia 20 do trimestre seguinte para os sujeitos passivos inseridos no regime trimestral, mas que ultrapassem o montante de 50.000€ nas operações realizadas.

As obrigações de pagamento indicam-nos os prazos para a liquidação e respetivo pagamento do imposto. Existem assim dois prazos estipulados²⁹:

- *Até ao dia 10 do segundo mês seguinte, para as entidades do regime mensal, e*
- *Até ao dia 15 do segundo mês seguinte, para as entidades do regime trimestral.*

O artigo 29.º do CIVA, prevê que os sujeitos passivos são obrigados a emitir fatura, sempre que haja transmissão de bens ou prestações de serviços, e adiantamentos recebidos efetuados antes da data de transmissão dos bens ou prestações de serviços.

²⁹ Artigo 27.º do CIVA

Em concordância com o artigo 36.º do CIVA, a emissão das faturas tem o prazo máximo de 5 dias úteis seguintes à exigibilidade do imposto, até ao 15.º dia do mês seguinte à exigibilidade do imposto no caso das prestações intracomunitárias de serviços tributados noutra estado membro ou no caso dos adiantamentos, no momento do recebimento.

Para além dos prazos de emissão das faturas, o art.º 36.º do CIVA prevê que todas as faturas emitidas devem ser processadas em duplicado, datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- *Identificação completa dos intervenientes nas operações, desde nome, denominação social e morada;*
- *Designação e quantidades dos bens transmitidos e/ou serviços prestados, bem com a taxa de IVA aplicada;*
- *O preço líquido de imposto e outros elementos incluídos no valor tributável;*
- *As taxas aplicadas e o imposto devido, caso não haja aplicação de taxa devido a isenções, estas devem ser justificadas;*
- *A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, os serviços foram prestados, ou os adiantamentos foram efetuados;*
- *No caso em que o imposto é devido pelo adquirente, as faturas devem conter a expressão “IVA-Autoliquidação”.*

As obrigações contabilísticas e de escrituração resultam do SNC, do CIRC ou do CIRS, para o qual remetem para o CIVA ou vice-versa. Estas obrigações têm, na perspetiva fiscal, como base o apuramento do imposto, preenchimento das declarações e a fiscalização do mesmo.

O IVA é um imposto sobre o consumo em que estão sujeitas a tributação as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens. Regra geral, o apuramento deste imposto é calculado através do método de dedução do imposto, método do crédito do imposto ou método indireto subtrativo. Os regimes especiais mais comuns são o regime especial de isenção, o regime especial do pequeno retalhista e o pro-rata.

Assim, o apuramento deste imposto tem por base a diferença entre o montante que resulta do imposto liquidado pela aplicação das taxas de imposto sobre as vendas e

prestações de serviços e o imposto dedutível, nos termos do art.º 19.º do CIVA, suportado nas aquisições efetuadas durante o período.

O IVA foi o imposto mais utilizado ao longo do estágio. Como é normal este imposto está presente no quotidiano dos contabilistas e das empresas, uma vez que a maioria das transmissões de bens e prestações de serviços são sujeitas a este imposto, como verificámos anteriormente.

O CIVA faz ainda referência a quatro regimes especiais, regime de isenção, regime dos pequenos retalhistas, regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores e regime forfetário dos produtores agrícolas.

Durante o período de estágio o regime especial de isenção e o regime dos pequenos retalhistas foram temas abordados. O regime especial de isenção, segundo o artigo 53.º e seguintes do CIVA, contempla sujeitos passivos sem contabilidade organizada e que não ultrapassem um volume de negócios no valor de 10 000€, ou no valor de 12 500€ para os pequenos retalhistas, por outro lado, no regime especial dos pequenos retalhistas o sujeito passivo estando em condições idênticas aos do regime anterior, não possuem contabilidade organizada, mas no caso de ultrapassarem o valor de 12 500€ e não atinjam os 50 000€ de volume de negócios, suportam 25% do imposto referente às aquisições de bens, mas não têm direito à dedução de IVA.³⁰

3.3.5. A retenção na fonte de imposto sobre o rendimento

De acordo com o artigo 34.º da LGT, a retenção na fonte corresponde à entrega pecuniária efetuada por dedução dos rendimentos pagos ou colocados à disposição do titular pelo substituto tributário. Regra geral, a retenção na fonte é um imposto por conta, isto é, trata-se de um adiantamento ao Estado. A retenção na fonte está prevista no CIRS, artigo 98.º e seguintes e no CIRC, artigo 94.º e seguintes.

Segundo o Código do IRS, dentro das diversas categorias de rendimentos, a legislação em vigor prevê a aplicação da retenção na fonte nas seguintes categorias de rendimento: categoria A (rendimento de trabalho dependente), categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), categoria E (rendimentos de capitais), categoria F (rendimentos prediais) e categoria H (pensões).

³⁰ Artigo 60.º e seguintes do CIVA

Durante o estágio e principalmente no processamento de salários, foi notória a interação com este imposto, e em particular com a categoria A, já que em regra, as remunerações do trabalhador dependente são sujeitas a retenção na fonte em função da tabela de retenção aplicável. A retenção é aplicada sobre as remunerações fixas e/ou variáveis auferidas por parte do trabalhador, de acordo com as tabelas de retenção aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 442º-A/88, de 30 de novembro, estando em vigor para o ano de 2019 o Despacho n.º 791-A/2019.

Para aplicação da retenção na fonte no continente, sobre os rendimentos de trabalho dependente, existem 6 tabelas distintas, onde os sujeitos passivos são agrupados de acordo com a sua situação pessoal e familiar, nomeadamente:

O sujeito passivo designado de não casado (inclui solteiros, viúvos, divorciados, separados judicialmente de pessoas e bens e os separados de facto que optem por esta situação); o casado único titular (inclui os sujeitos passivos casados e nos separados judicialmente de bens e pessoas, quando um dos cônjuges aufera rendimentos englobáveis iguais a 95% do rendimento englobado); o casado, dois titulares (inclui o sujeito não inserido nas situações anteriores); e, por fim, o sujeito passivo considerado deficiente (inclui os sujeitos passivos com grau de incapacidade igual ou superior a 60%, sendo depois agrupado de igual forma como nas primeiras 3 tabelas)³¹.

O código do IRC, nos artigos 94.º a 98.º, evidencia os rendimentos sujeitos a retenção na fonte. Estão sujeitos a retenção na fonte os seguintes rendimentos auferidos em Portugal: provenientes de propriedade intelectual ou industrial, derivados do uso ou da concessão de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, da aplicação de capitais e prediais, entre outros.

Em conformidade com o n.º 6 do artigo 94.º do CIRC e com o n.º3 do artigo 98.º do CIRS, a retenção na fonte deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte aquele em que foram deduzidas, ou no momento em que são colocados à disposição os rendimentos.

Para os rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável, a sujeição a retenção na fonte é a título definitivo, aplicando-se as taxas previstas no artigo 87.º n.º 4 do CIRC. Contudo, e apesar de estar previsto a retenção a título definitivo, o artigo

³¹ Despacho n.º 791-A/2019

14.º do CIRC prevê a aplicação de algumas isenções, como são exemplo distribuição de lucros e reservas, ou pagamento de juros ou de royalties, desde que a entidade seja residente noutro Estado Membro da União Europeia, ou num Estado com Convenção para Evitar a Dupla Tributação.

3.3.6. As contribuições para a Segurança Social

Segundo Pereira (2014), as contribuições para a Segurança Social são contribuições designadas de tributos parafiscais, pois estão associadas a prestações coativas com origem no Estado moderno. São assim, contribuições não regulamentadas pelas regras gerais dos impostos, e que são atribuídas às entidades públicas, que por alguma razão substituem a ação direta do Estado.

O sistema da segurança social tem como objetivos principais, garantir o direito à segurança social, promover a melhoria das condições e dos níveis de proteção social e o reforço da respetiva equidade e promover a eficácia do sistema e a eficiência da sua gestão³². Este sistema pretende sobretudo igualdade de tratamento para todos os trabalhadores a nível laboral, social, económico e educativo.

Duas das fontes de financiamento deste sistema são: a quotização dos trabalhadores; e as contribuições das entidades empregadoras. Assim dentro da esfera das empresas, deparamo-nos com dois tipos de contribuição, uma por parte do trabalhador e outra por parte da entidade patronal. Por parte do trabalhador, a mesma poderá ser enquadrável como uma quotização que mais tarde lhe poderá ser retribuída, sobre a forma de subsídio de desemprego ou, sobre a forma de reforma (Catarino, 2015).

Regra geral, estas contribuições são calculadas com base nos rendimentos auferidos por parte do trabalhador, isto é, é aplicada uma taxa fixa de 11% sobre a remuneração ilíquida, auferida pelo trabalhador.

A remuneração ilíquida é composta por vários tipos de vencimentos, tais como ordenado base, diuturnidades, subsídios de natal e de férias, subsídio de alimentação, ajudas de custo, gratificações, bónus, comissões, prémios e abonos, entre outros.

Após o somatório dos rendimentos devidos ao trabalhador é ainda aplicada uma determinada taxa contributiva devida pela entidade patronal. Regra geral a taxa

³² Site: <http://www.seg-social.pt/objectivos-e-principios>

contributiva é de 23,75% para as entidades com fins lucrativos e de 22,30 % para as entidades sem fins lucrativos, existindo ainda uma série de taxas para outro tipo de entidades que não foram utilizadas no estágio.

A incidência das taxas sobre a remuneração ilíquida tem como referência o Indexante dos Apoios Sociais (IAS), no valor é de 435,76€, em 2019. Ou seja, a aplicação desta taxa tem o montante mínimo fixado.

Existem ainda alguns rendimentos que, se cumprirem os limites fiscais, ficam isentos desta tributação, ou seja, embora façam parte da remuneração ilíquida, não são contabilizados para a base de incidência das taxas da Segurança Social. Assim apresenta-se para alguns tipos de rendimentos, o valor a partir do qual os mesmos passam a ser sujeitos a incidência em sede de segurança social:

- *Subsídio de refeição, com o limite diário de 4,77€;*
- *Vales de refeição, com o limite diário de 7,63€;*
- *Utilização de viatura própria, com o limite de 0,36€/km.*
- *Ajudas de custo, para deslocações em Portugal, para diretores com limite de 69,19€ por dia e para outros funcionários com o limite de 50,20€/dia;*
- *Ajudas de custo, para deslocações no estrangeiro, para diretores com limite de 100,24€/dia e para outros funcionários com o limite de 89,35€/dia;*
- *Abonos para falhas, com o limite de 5,00% da remuneração mensal.*

No caso concreto do estágio, através do módulo *Sigep.32* (Gestão de Recursos Humanos) e após o processamento de salários, é preenchida a declaração mensal de remunerações (DMR). Este ficheiro, embora seja processado automaticamente com base no mapa de remunerações, é analisado e verificado antes do seu envio mensal via *internet* para a Segurança Social.

Esta declaração é entregue até ao dia 10 do mês seguinte a que diz respeito e é obrigatória para as entidades empregadoras inscritas no Sistema de Segurança Social, com pelo menos um trabalhador³³.

O pagamento das quotizações e das contribuições é efetuado por parte da entidade empregadora, sendo esta a responsável pelo pagamento, na generalidade entre o dia 10 e o dia 20 do mês seguinte a que diz respeito a remuneração.

³³ <http://www.seg-social.pt/contribuicoes>

3.3.7. O fundo de compensação do trabalho e fundo de garantia da compensação do trabalhador

O Fundo de compensação do trabalho e o Fundo de garantia da compensação do trabalhador, embora geridos pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, são financiados pelas entidades empregadoras.

Estes fundos têm como objetivo o pagamento parcial até 50% da compensação por cessação do contrato do trabalho dos seus trabalhadores e o direito dos trabalhadores ao recebimento de metade da compensação devida pelo empregador, por cessação do contrato de trabalho, respetivamente.

Após 1 de outubro de 2013, com a entrada em vigor da Lei n.º 70/2013 e mais recentemente com o Decreto-Lei n.º 201/2015, todas as entidades que celebrem contratos de trabalho com base no Código do Trabalho estão obrigadas a aderir ao FGCT, sendo esta realizada de forma automática, mediante a inscrição no FCT ou no ME (Mecanismo Equivalente).

Mensalmente, a entidade empregadora está obrigada a entregar:

- *0,925% do vencimento base e diuturnidades devidas a cada trabalhador abrangido por esta lei, para o FCT;*
- *0,075% da retribuição base e diuturnidades devidas a cada trabalhador abrangido, para o FGCT ou ME.*

As entregas mensais para o FCT, efetuadas pela entidade empregadora são reconhecidas como um ativo financeiro, mensurado ao justo valor, e as variações decorrentes devem ser reconhecidas nos resultados. Por outro lado, o FGCT deve ser reconhecido como gasto.

O pagamento é efetuado segundo as regulamentações da Segurança Social, ou seja, até ao dia 20 do mês seguinte a que diz respeito.

Estão excluídos deste tipo de fundos, os trabalhadores que não tenham por base um contrato celebrado ao abrigo do contrato de trabalho, como por exemplo os estágios profissionais, a cedência temporária de trabalhadores, a administração ou a gerência, quando não obtém remuneração, nem têm contrato de trabalho, os jogadores de futebol, entre outros.

3.4. O processo de encerramento e de prestação de contas

Como vimos anteriormente, durante o estágio foi aplicada a NCRF-PE, e nesse sentido abordamos o encerramento e prestação de contas segundo a aplicação dessa norma contabilística e de relato financeiro.

3.4.1. A prestação de contas

A prestação de contas é o meio pelo qual a entidade dá a conhecer a sua posição financeira no final do período económico. Apresentando a atividade desenvolvida e os resultados obtidos ao longo do exercício, são ainda apresentados os valores referentes ao(s) período(s) anterior(es) para análise e comparação. Assim, a prestação de contas não é mais do que a principal fonte de informação financeira para com as entidades externas.

A elaboração da prestação de contas é um dos deveres das entidades. Nesse âmbito, os membros de administração, devem elaborar o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestações de contas previstos na lei. O dever de prestar contas está regulado segundo o artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais e os artigos 18.º e 62.º do Código Comercial, salienta-se que o relatório de gestão (previsto no art.º 66.º do CSC) e as contas do exercício devem ainda de ser assinadas por todos os membros da administração/ gerência.

O relatório de contas é um elemento fundamental da prestação de contas, uma vez que tem como objetivo principal, relatar a informação contabilística e a gestão do período, avaliar a situação da empresa, e analisar a evolução de negócio e perspetivas de futuro.

Em conformidade com o que foi afirmado anteriormente, para aprovação e prestação de contas das pequenas entidades, é necessário:

- *Relatório de gestão;*
- *Demonstrações financeiras:*
 - *Balanço (Modelo reduzido);*
 - *Demonstração de resultados por natureza (modelo reduzido);*
 - *Demonstração de resultados por funções (facultativa); e,*
 - *Anexo (modelo reduzido).*

O *dossier* fiscal deve ser constituído até à entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, sendo composto por toda a documentação do processo fiscal de

cada período de tributação³⁴. Este dossier é da responsabilidade do órgão de gestão, uma vez que é este que responde perante a AT, ainda que seja elaborado e organizado pelo contabilista. O sujeito passivo deve assim conservar e manter em boa ordem todo o conteúdo, durante um período de pelo menos dez anos.³⁵

Com tantas obrigações e deveres, é essencial não confundir as obrigações com finalidade tributária e as obrigações de natureza contabilística, uma vez que uns não substituem os outros e vice-versa.

3.4.2. As operações de pré-encerramento

O processo de encerramento de contas tem início após o encerramento do período económico corrente, começando as conferências de saldos e verificação do inventário. Ao longo do estágio foram realizados alguns procedimentos de controlo interno, o que facilita nesta fase tão importante.

Torna-se assim relevante verificar e conferir os saldos dos balancetes para que estes reflitam uma imagem apropriada e verdadeira da empresa.

3.4.2.1. A conferência de saldos do balancete

A análise do balancete é imprescindível e estritamente necessária, uma vez que, é com base no balancete que as demonstrações financeiras vão ser preparadas. Este processo, tal como foi informado anteriormente, não é apenas realizado nesta fase crucial do ano, mas ainda assim, esta análise na fase final dos trabalhos é fundamental. Assim sendo, o primeiro passo consiste na verificação da razoabilidade dos saldos e da sua natureza.

Após a primeira análise, é essencial ainda verificar algumas contas mais importantes, como por exemplo as contas associadas ao Estado e à Segurança Social, comparando com os movimentos registados no portal da AT e da Seg. Social, verificando as conciliações bancárias e as contas de empréstimos, conferência das contas de pessoal, acionistas e financiamentos obtidos, análise das contas dos ativos, verificando todos os movimentos realizados ao longo do exercício, verificar as contas de gastos e de rendimentos, em particular os acréscimos e os diferimentos, verificação dos inventários

³⁴ Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro

³⁵ Artigo 130.º n.º 1 do CIRC e Artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 28/2019 de 15 de fevereiro

e possíveis perdas por imparidade e, análise e verificação da possibilidade de utilização de benefícios fiscais.

Quando terminadas as análises são efetuadas as correções e regularizações necessárias para maior veracidade dos dados. Os documentos utilizados para conferência de saldos são anexados no dossier fiscal, para futura consulta se necessário e, quando efetuadas correções e regularizações, é ainda arquivado o documento comprovativo junto ao lançamento contabilístico, facilitando assim o trabalho numa possível conferência futura.

3.4.2.2. A verificação de inventários

A generalidade dos clientes da NBIZ estão enquadrados no n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009. São considerados como microentidades, por, não ultrapassarem 2 dos 3 seguintes limites: total do balanço: 350.000€, volume de negócios: 700.000€ e número médio de empregados do período: 10.

Assim, e em conformidade com o artigo 12.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 158/2009, estas entidades estão dispensadas de adotar o sistema de inventário permanente.

Existe ainda outra dispensa de aplicação do SIP, independentemente do valor de balanço, volume de negócios e número de empregados para determinadas atividades específicas previstas no n.º 4 do art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, entre elas: a agricultura, a produção animal, a apicultura, a caça, a silvicultura, a exploração florestal, a indústria piscatória e a aquicultura.

Todas as entidades optam por realizar a contagem do inventário no final do período de relato, aplicando o sistema de inventário intermitente, sendo da responsabilidade do órgão de gestão das empresas, a contagem e verificação do inventário.

Por outro lado, a NBIZ, antes de dar início ao encerramento de contas, tem como procedimento a análise dos pontos-chave do inventário, deslocando-se às empresas para analisar e verificar a fiabilidade dos inventários, para depois proceder à contabilização de possíveis perdas por imparidade, alienações ou reclassificações, por exemplo, caso se verifique inventário com defeito, obsoleto ou porventura contabilizado de forma incorreta. Este procedimento garante uma maior fiabilidade para posteriormente se proceder ao apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas.

O inventário é regido pelo capítulo 11 da NCRF-PE e quando necessário supletivamente pela NCRF 18, que visa o tratamento para este tipo de ativos. Assim, o inventário é mensurado ao modelo do custo ou, quando inferior, ao valor realizável líquido. Este é assim composto por material detido para venda no decorrer da atividade da empresa, por material em vias de fabrico e por matéria-prima destina à produção ou prestação de serviços.

O valor realizável líquido é entendido como o preço estimado de venda deduzido dos possíveis custos de acabamento e de venda. A este valor estão associados os defeitos de fabrico, os danos provocados por transporte, descontinuidade dos produtos, saldos, entre outros.

Quando se verifica que o valor realizável líquido é inferior ao valor de custo, deve ser reconhecido no período em que ocorre, a perda por imparidade pela diferença entres estes, ficando o inventário registado pelo valor mais baixo.

As perdas em inventários devem ser reconhecidas imediatamente, por outro lado, os ganhos em inventários apenas são reconhecidos quando realizados.

Para efeitos de IRC e determinação do lucro tributável, o artigo 26.º do CIRC prevê que os rendimentos e gastos dos inventários que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor, têm como base:

- *Custos de aquisição ou de produção;*
- *Custos padrões apurados em conformidade com as técnicas contabilísticas;*
- *Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro; e,*
- *Entre outros.*

Em conformidade com o artigo 28.º do CIRC, as perdas por imparidade fiscalmente aceites *“são dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele. Entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.”*

3.4.3. As operações relevantes do encerramento

Após o encerramento do período económico e das normais operações de pré-encerramento, inicia-se a fase de encerramento do exercício para depois proceder ao apuramento do lucro tributável e elaboração das demonstrações financeiras.

Neste capítulo destacam-se algumas das áreas de trabalho consideradas mais relevantes para preparação do encerramento de contas, abordadas ao longo do período de estágio.

3.4.3.1. Os trabalhos para a própria entidade

Os trabalhos para a própria entidade, como o próprio nome indica são trabalhos que a entidade executa para uso próprio, independentemente se os recursos utilizados são próprios ou adquiridos. Estes trabalhos são considerados como um rendimento, aumentando assim o ativo da empresa, podendo ser considerado como propriedade de investimento, ativo fixo tangível, ativo intangível, ou investimento em curso (Borges et al, 2010).

Em conformidade com Rodrigues (2016), a mensuração dos trabalhos para a própria entidade deve refletir os custos incorridos pela entidade, sendo eles custos de produção, desde materiais incorporados, mão-de-obra direta e encargos normais de fabrico, podendo ainda ser incluídos custos associados a empréstimos específicos.

Os ativos produzidos pela própria entidade, constam na conta de investimentos em curso (45) durante o processo de fabrico/construção e, após a sua conclusão são reclassificados, entram em estado de uso, e como tal são sujeitos às respetivas depreciações/ amortizações.

Esta é uma área considerada de risco, sendo necessário o acompanhamento no terreno para verificação da evolução dos trabalhos, de forma a não se verificar uma sobrevalorização dos rendimentos, do resultado líquido do período e dos ativos reconhecidos por esta via.

A NBIZ, tem como procedimento antes do fecho do ano corrente, verificar as folhas de obra e os trabalhos efetuados ao longo do ano, para averiguar a veracidade dos registos efetuados ao longo do período de tributação e posteriormente reclassificar os respetivos ativos, e fazer possíveis acertos, consoante a percentagem de acabamento, ao longo deste processo de verificação. São ainda tiradas fotografias aos trabalhos efetuados para justificar os movimentos contabilísticos e anexar no *dossier* fiscal.

3.4.3.2. O custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

Após a obtenção e verificação dos inventários, é necessário e fundamental para o encerramento e prestação de contas, o apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, para reconhecimento nas demonstrações financeiras.

Este cálculo engloba o custo das mercadorias utilizadas nas vendas das entidades comerciais e o custo das matérias consumidas na atividade produtiva de bens e serviços. Uma vez que estamos perante o sistema de inventário intermitente, só no final do ano é que é elaborado este cálculo, com base nas contas de inventários, de forma a evidenciar o valor dos inventários finais (Borges, 2010). Deve ser aplicada a seguinte fórmula de cálculo do CMVMC:

$$\text{CMVMC} = \text{Inventário inicial} + \text{Compras} \pm \text{Regularizações} - \text{Inventário final}$$

Regra geral, as entidades de menor dimensão, como não ultrapassam os limites da obrigação do inventário permanente, também não optam por este sistema, e por isso, apenas apuram o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas no momento do encerramento do período, após as contagens físicas dos inventários. Com este tipo de procedimento não nos é possível ao longo do período de tributação determinar o custo das vendas, como ainda nos dificulta sempre que é necessário ou pretendido pelo cliente, simular o apuramento dos resultados intercalar.

3.4.3.3. A estimativa de férias e subsídio de férias

Em conformidade com o código do trabalho, artigos 263.º e 264.º, para além dos 11 meses de trabalho e respetiva remuneração, o trabalhador tem direito a férias, subsídios de férias e de natal, o que no final do ano perfaz um total de 14 remunerações (11 meses de trabalho + 1 mês de férias + subsídio de férias + subsídio de natal).

Atendendo ao artigo 237.º n.º1 do Código do Trabalho, “1 – O trabalhador tem direito, em cada ano civil, a um período de férias retribuídas, que se vence em 1 de janeiro. 2 – O direito a férias, em regra, reporta-se ao trabalho prestado no ano civil anterior, mas não está condicionado à assiduidade ou efetividade de serviço...”

Concluimos assim que embora a remuneração das férias e subsídio de férias seja paga no ano seguinte, a sua obrigação ocorre no ano corrente, pelo que, e em conformidade com o regime de acréscimo (§22 da Estrutura Conceptual) os acontecimentos são

reconhecidos no momento em que ocorrem, de forma a satisfazer a periodização económica das demonstrações financeiras.

O código do IRC vem ao encontro do Regime de acréscimo (artigo 18.º do CIRC – Periodização do lucro tributável), "... 1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica...". Assim, a estimativa de férias e subsídio de férias é aceite como gasto do período, sendo por isso consideradas como acréscimo de gasto, contribuindo assim para o somatório dos gastos com pessoal.

Em conformidade com o previsto, na NBIZ o cálculo da estimativa de férias e subsídio de férias tem por base o somatório das remunerações base de todos os funcionários, multiplicando por 2, (perfazendo assim, o total de férias e subsídio de férias a pagar), somando ainda, os encargos com a Segurança Social, suportados pela entidade e o incremento de aumentos salariais caso o órgão de gestão assim dê indicações que venham a ocorrer.

3.4.3.4. As perdas por imparidade

As perdas por imparidade fazem parte da realidade das empresas e a nível contabilístico estas estão previstas em diversas normas, designadamente: a NCRF 12 – Imparidades de ativos é aplicada a ativos pela quantia revalorizada, normalmente relacionado com AFT, AI, Investimentos financeiros, entre outros; a NCRF 18 – Inventários, a NCRF 11 – Propriedades de Investimento, quando mensuradas ao justo valor, entre outras. As perdas por imparidade não são mais do que o excedente entre a quantia escriturada líquida de ativo e a sua quantia recuperável, determinado ao abrigo do previsto citadas nas normas.

Ao longo do estágio, neste tipo de matéria verificou-se existir perdas por imparidade em inventários e em dívidas a receber. As perdas por imparidade de dívidas a receber estavam relacionadas com dívidas de clientes.

Por outro lado, as perdas por imparidade em inventários podem acontecer por várias razões, entre outras as seguintes:

- *O valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente durante o período;*
- *O não acompanhamento do avanço da tecnologia, do mercado ou da economia;*

- *Aumento de custos para produção inesperados, o que diminui a quantia recuperável do ativo;*
- *Inventário obsoleto ou danificado.*

Relativamente à parte fiscal, as perdas por imparidade registadas pela contabilidade nem sempre são aceites para o cálculo do imposto do exercício corrente, e o código do IRC vem-nos delimitar nos artigos 28.º, 28.º-A e 28.º-B as perdas aceites fiscalmente.

Como citado no ponto 3.4.2.2., as perdas por imparidade em inventários estão previstas no artigo 28.º do CIRC.

No que respeita às perdas por imparidade de dívidas a receber, o artigo 28.º- A do CIRC, diz-nos que as perdas por imparidade contabilizadas no período a que se referem, podem ser deduzidas quando relacionadas com créditos resultantes da atividade normal da empresa, podendo no final do período ser considerados de cobrança duvidosa, com a exceção de adiantamentos a fornecedores.

A matéria dos créditos de cobrança duvidosa está prevista no artigo 28.º-B do CIRC, e as condições previstas neste artigo contém algumas diferenças relativamente ao tratamento contabilístico, o que faz com que estas matérias tenham uma especial relevância, começando pelo facto de apenas os créditos resultantes da atividade normal serem aceites, como vimos anteriormente.

Por outro lado, o CIRC, impõe ainda mais exigências e restrições que justifiquem o risco de cobrança, sendo elas:

- *“O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização (PER) ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE);*
- *Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;*
- *Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.”*

Nos pontos anteriores, as perdas por imparidade são aceites pela sua totalidade, por outro lado, os créditos em mora há mais de seis meses, têm algumas restrições para além das provas justificadas de que foram efetuadas diligencias para receber os créditos, tem ainda uma restrição temporal, sendo ela:

- 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 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;
- 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

Nesta situação, são ainda excluídos os créditos sobre o Estado ou entidade pública, créditos cobertos por seguros, com a exceção da franquia, e créditos sobre acionistas ou sócios com mais de 10% do capital da empresa.

3.4.3.5. As depreciações, as amortizações e as revalorizações

Os ativos devem ser mensurados ao modelo do custo, tendo por base o valor de aquisição ou de produção. Adicionalmente, para as entidades que aplicam o SNC integral com as 28 normas e verificam as condições específicas da NCRF 6 – Ativos Intangíveis e da NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis, podem optar pelo modelo de revalorização para contabilização dos seus ativos. É de salientar que apenas as microentidades não podem optar por este modelo.

As depreciações e amortizações de ativos consistem na imputação sistemática aos resultados, da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil. As depreciações estão associadas aos ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento e as amortizações estão associadas aos ativos intangíveis.

A quantia depreciável de um ativo fixo tangível é obtida pelo valor de custo do ativo deduzido da estimativa do seu valor residual. O ativo intangível regra geral não tem valor residual, podendo, contudo, existir no de marcas, patentes entre outros.

A vida útil de um bem pode ser definida pelo período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso e produza bens económicos. Desta forma é calculada a taxa de depreciação ou amortização. Ainda assim, para efeitos fiscais as taxas de depreciação ou amortização são definidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, nalgumas situações, em nossa opinião deparamo-nos com o desajustamento de algumas taxas, face ao período de vida útil normal registada por alguns ativos (Exemplo: viaturas que na generalidade duram muito mais do que 8 anos de vida).

Existem três tipos de métodos de depreciação, sendo eles:

- *Método da linha reta;*
- *Método do saldo decrescente;*

- *Método das unidades de produção.*

Fiscalmente, nem todos os métodos de depreciações e amortizações são aceites. Para tal não acontecer, estes têm de cumprir, para efeitos fiscais, alguns requisitos previstos no CIRC e no decreto regulamentar acima indicado.

O artigo 29.º – Elementos depreciáveis ou amortizáveis do CIRC, diz-nos que são aceites como gastos as depreciações e amortizações de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos não consumíveis detidos para venda e propriedades de investimento, sendo ainda depreciáveis componentes, grandes reparações e beneficiações como elementos do ativo sujeito a deprecimento.

Em conformidade com o artigo 30.º – Métodos de cálculo das depreciações e amortizações do CIRC, o cálculo das depreciações e amortizações é, em geral, através do método da linha reta, tendo em atenção o período de vida útil, podendo ainda optar pelo método das quotas decrescentes para a depreciação dos ativos fixos tangíveis, que não tenham sido adquiridos em estado de uso e não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (com algumas restrições), mobiliário ou equipamentos sociais.

A adoção de outro método de depreciação ou amortização diferentes, ou de quotas superiores às previstas no decreto regulamentar não são aceites como gastos fiscais no exercício, podendo, contudo, ser deduzido em exercícios futuros nos termos previstos no art.º 20.º do regime de depreciações e amortizações.

O nº 1 do artigo 31.º – Quotas de depreciação ou amortização do CIRC defende que as quotas de depreciação e amortização, são determinadas segundo o decreto regulamentar n.º 25/2009 que estabelece critérios aos seguintes valores:

- *Custo de aquisição;*
- *Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação fiscal; e,*
- *Valor de mercado, à data do reconhecimento inicial, para os bens não mensurados ao modelo do custo.*

O nº 2 do mesmo artigo, prevê que para determinação do valor sujeito a depreciação, não são consideradas despesas de desmantelamento, sendo apenas deduzido o valor residual.

No decreto regulamentar podemos observar as taxas máximas e mínimas aceites a aplicar a cada ativo. Estas taxas definem para efeitos fiscais o período mínimo e

máximo de vida útil de cada ativo, por sua vez, a taxa mínima é metade da taxa anterior, dando assim origem ao período de vida útil máximo aceite fiscalmente.

Quando a taxa aplicada é inferior à taxa mínima, deparamo-nos com uma quota perdida, quando a taxa aplicada é superior à taxa máxima prevista do decreto, o excedente é considerado um gasto não aceite.

As perdas por imparidade nos ativos não correntes apenas são aceites se tiverem origem em causas anormais, como desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, segundo o artigo 31.º-B do CIRC.

Os ativos de reduzido valor, em concordância com o artigo 33.º do CIRC, cujo valor é inferior a 1.000€, podem ser depreciados integralmente no período de aquisição, com a condição de que não fazem parte integrante de um conjunto que deva de ser depreciado como um todo.

Não são assim, aceites como gastos, como verificamos no artigo 34.º do CIRC:

- *As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento;*
- *As depreciações de imóveis na parte que corresponde ao valor do terreno (25%);*
- *As depreciações e amortizações que excedam o período máximo de vida útil;*
- *As depreciações e amortizações praticadas para além do período de vida útil; e,*
- *As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que corresponde ao custo de aquisição superior ao definido na portaria n.º 467/2010 de 7 de julho, entre outros.*

De facto, as viaturas seguem regras especiais tendo em conta o valor de aquisição da viatura, sendo que o limite fiscal aceite para o cálculo das depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, adquiridas a partir de 1 de janeiro de 2015:

Tipo de Viatura	Limite Fiscal
Veículos movidos exclusivamente a energia elétrica	62.500€
Veículos híbridos plug-in	50.000€
Veículos movidos a gases de petróleo liquefeito ou gás natural veicular	37.500€
Restantes viaturas	25.000€

Tabela 3 - Limite fiscal para viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, adquiridas após 2015

Fonte: Artigo 24.º Lei n.º 82-D/2014

Na NBIZ é aplicado o modelo do custo em todas as entidades, e os períodos de vida útil para a generalidade dos ativos depreciables e amortizáveis são substancialmente equivalentes aos que resultam das taxas de depreciação e amortização aplicadas em conformidade com o decreto regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro.

3.4.4. O apuramento dos resultados fiscais e a declaração Modelo 22 de IRC

O apuramento de resultados consiste na transferência das classes seis e sete por contrapartida da conta 811 – Resultado antes de imposto, para assim determinar o resultado do período antes de imposto (RAI), apresentado na Demonstração de Resultados por Naturezas.

De seguida, surge a modelo 22, esta não é mais do que o ajustamento do resultado contabilístico ao resultado fiscal no qual seapura o lucro tributável e a determinação do IRC a pagar ou a recuperar.

Em conformidade com o artigo 17.º do CIRC, o Lucro Tributável “*é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas no resultado, determinadas com base na contabilidade*”.

Surge assim a Modelo 22, com o objetivo final de cálculo do IRC Liquidado e competente IRC a pagar ou a recuperar. O quadro a baixo resume os principais pontos da Modelo 22.

Resultado Líquido Contabilístico
+ Variações patrimoniais positivas
– Variações patrimoniais negativas
+ Correções positivas
– Correções negativas
Lucro tributável / Prejuízos para efeitos fiscais
– Prejuízos fiscais de períodos anteriores
– Benefícios fiscais
= Matéria Coletável
x Taxa de IRC
= Coleta
– Dedução Coleta
– Pagamento Especial por Conta
= IRC Liquidado
– Retenção na Fonte

– Pagamento por Conta
= IRC a pagar/ recuperar
+ Tributações Autónomas
= Total a pagar/ recuperar

Tabela 4 - Resumo da Modelo 22

Fonte: Modelo 22

Em conformidade com a tabela resumo acima da Modelo 22, verificamos que após o apuramento do resultado contabilístico, são efetuadas, sempre que necessário, correções em conformidade com normas fiscais de forma a determinar o resultado fiscal. Se este valor for positivo (lucro fiscal), é possível deduzir prejuízos de períodos anteriores e benefícios fiscais, de forma a determinar a matéria coletável.

Após o apuramento da coleta, e em conformidade com o artigo 90.º do CIRC, estão ainda previstas algumas deduções para o apuramento do IRC liquidado:

- *A dupla tributação jurídica internacional, artigo 91.º do CIRC;*
- *A dupla tributação económica internacional, artigo 91.º-A do CIRC;*
- *Os benefícios fiscais, artigo 92.º do CIRC;*
- *O pagamento especial por conta, artigo 93.º do CIRC;*
- *As retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável, artigo 94.º do CIRC.*

Das primeiras 4 deduções previstas, não pode resultar um valor negativo, segundo o n.º 8 do artigo 90.º do CIRC.

Para determinar o IRC a pagar ou a recuperar, é ainda necessário deduzir as retenções na fonte e pagamentos por conta ao valor calculado anteriormente (IRC liquidado), sendo acrescido posteriormente o valor das tributações autónomas, de forma a determinar o valor efetivo a pagar ou a recuperar perante o Estado.

3.4.4.1. Os rendimentos e gastos

Os rendimentos e os gastos, e as outras variações do lucro tributável são imputáveis ao período de tributação a que dizem respeito, independentemente do seu recebimento ou pagamento, em conformidade com o regime do acréscimo. Assim, os réditos relativos a vendas e prestações de serviços, e os réditos e gastos de contratos de construção, devem ser contabilizados no período em que ocorrem e a que dizem respeito. Os rendimentos e gastos referentes a anos anteriores só são imputáveis ao lucro tributável, quando era

imprevisível ou desconhecido o rendimento ou o gasto, de forma a não influenciar o resultado dos períodos de tributação em questão.

Nos restantes casos, só é relevante para a determinação do lucro tributável os elementos ou direitos alienados, exercidos, extintos ou liquidados, no respetivo período de tributação.

O artigo 18.º do CIRC, prescreve ainda que são imputáveis ao período de tributação os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, quando estes são pagos ou colocados à disposição do beneficiário.

Em sede de IRC, a definição de rendimentos e ganhos é muito abrangente, uma vez que são considerados rendimentos e ganhos os que têm origem na atividade normal, ocasional ou acessória da entidade. Assim, segundo o artigo 20.º – Rendimentos e ganhos do CIRC, os rendimentos e ganhos podem ter as mais variadas origens: vendas e prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens, rendimentos de imóveis, juros, dividendos, descontos, transferências, rendimentos da propriedade intelectual, ganhos por aumentos do justo valor em instrumentos financeiros, ganhos por aumentos do justo valor em ativos biológicos consumíveis, mais-valias realizadas, indemnizações recebidas e subsídios à exploração.

Em conformidade com o artigo 23.º – Gastos e perdas do CIRC, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Assim os gastos e perdas podem ter as mais variadas origens: produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços (materiais, mão-de-obra, energia, conservação e reparação), distribuição e venda (transporte e publicidade); natureza financeira (juros de capitais alheios, descontos, comissões, entre outros), natureza administrativa (remunerações), análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento, natureza fiscal e parafiscal, depreciações e amortizações, perdas por imparidade, menos-valias realizadas, indemnizações não seguráveis, entre outros.

Ainda assim, para que os gastos e perdas sejam dedutíveis em sede de IRC, simultaneamente aos requisitos acerca das formalidades das faturas previsto no art.º 36.º do CIVA e art.º 23.º n.º 4 do CIRC é necessária uma prova documental, com os seguintes requisitos:

- *Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador de serviços e do adquirente ou destinatário;*
- *Número de identificação fiscal de ambas as partes, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável em Portugal;*
- *Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou serviços prestados;*
- *Valor da contraprestação, designadamente o preço; e,*
- *Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.*

É ainda de salientar a obrigação de emissão de fatura ou documento legal suportado em sede de IVA, para o fornecedor dos bens ou serviço, com as exigências atualmente definidas no Decreto-Lei n.º 28/2019.

Os requisitos acima referidos, nem sempre são necessários, atendendo a natureza do gasto ou da perda, por exemplo nos gastos associados a remunerações, desde que cumpram com os requisitos previstos em IRS.

As variações patrimoniais, sendo elas positivas ou negativas, concorrem para o apuramento do lucro tributável das entidades que exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, uma vez que o cálculo do rendimento em IRC, assenta na diferença positiva entre o valor patrimonial no início e no fim do período de tributação.

De acordo com o artigo 21.º do CIRC, todas as variações patrimoniais positivas que não estejam refletidas no resultado líquido do período de tributação, concorrem para o apuramento do lucro tributável, exceto nas seguintes situações:

- *Entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas;*
- *Coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital;*
- *Outras variações patrimoniais positivas que resultem de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio;*
- *Mais-valias potenciais ou latentes, ainda que contabilizadas;*
- *As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;*
- *Relativas a impostos sobre o rendimento; e,*
- *Aumento de capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais.*

As entradas de capital realizadas pelos sócios ou acionistas, as contribuições, prestações suplementares, entre outras, a título de coberturas de prejuízos para resolver problemas de tesouraria, não relevantes para efeitos fiscais, devendo ser reconhecidas como instrumentos de capital próprio.

De acordo com o artigo 24.º – Variações patrimoniais negativas do CIRC, concorrem para determinação do lucro tributável todas as variações patrimoniais negativas que não estejam refletidas no resultado líquido do período de tributação, com a exceção das seguintes situações:

- *Variações que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;*
- *Menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;*
- *Saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de dedução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio;*
- *Participações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;*
- *Relativas a impostos sobre o rendimento; e,*
- *Diminuição de capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais.*

As operações a título gratuito com base em liberalidades da entidade, também não são relevantes para efeitos fiscais, com a exceção das doações previstas no código dos estatutos dos benefícios fiscais, em regra as doações previstas afetam apenas os resultados da entidade doadora e não o seu capital próprio.

3.4.4.2. Os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

O artigo 23.º-A – Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais do CIRC estabelece limitações à dedutibilidade dos gastos reconhecidos na contabilidade. Os critérios deste artigo são aplicados sobre os gastos e perdas previstos e considerados no artigo 23.º do

CIRC, como sendo gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir rendimentos³⁶.

Assim, segundo este artigo, não são dedutíveis para o apuramento do lucro tributável, os seguintes encargos, sendo acrescidos no Quadro 07 da Modelo 22:

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais	Campos
IRC, tributações autónomas, derramas ou qualquer imposto que incida sobre os lucros	724/725
Despesas não documentadas (sem suporte documental)	716
Despesas não devidamente documentadas	731/726
Despesas ilícitas	783
Multas, coimas, juros compensatórios e moratórios, entre outros	728
Impostos ou taxas sobre terceiro que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar	727
Indemnizações	729
Ajudas de custo e encargos com compensação de viatura própria não faturados ao cliente e sem mapa de controlo	730
Encargos com o aluguer de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas sem condutor	732
Encargos com combustíveis quando não há prova da viatura a que diz respeito	733
Juros ou outras remunerações de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade	734
Gastos relacionados com a participação nos lucros dos órgãos sociais, que exceda o dobro da remuneração mensal auferida, quando tem pelo menos 1% do capital social	735
Importâncias pagas ou devidas, a residentes em territórios com regime claramente favorável	746

Tabela 5 – Resumo Art.º 23.º-A e Modelo 22

Fonte: Modelo 22

O quadro 7 da Modelo 22 procura então conciliar as divergências entre a fiscalidade e a contabilidade.

3.4.4.3. As mais e menos valias com reinvestimento

No apuramento do lucro tributável apenas relevam as mais e menos valias apuradas segundo as regras fiscais, e por isso, todas as mais e menos valias contabilísticas têm de ser corrigidas no Quadro 07 de Modelo 22.

³⁶ Silva (2017)

O artigo 46.º – Conceito de mais-valias e de menos-valias do CIRC, define mais ou menos valias como ganho ou perdas realizadas com origem em transmissão onerosa, sinistros ou afetação permanente a fins alheios, de ativos não correntes, sendo eles ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis, propriedades de investimento ou instrumentos financeiros (com a exceção dos reconhecidos pelo justo valor segundo o artigo 18.º n.º 9 alíneas a) e b) do CIRC.

O quadro seguinte, explica a forma de cálculo, das mais e menos valias contabilísticas e posteriormente as fiscais.

Mais ou menos valia contabilística	= Valor de Realização – Valor de Aquisição – Depreciações ou Amortizações Acumuladas
Mais ou menos valia fiscal	= Valor de Realização Líquido – (Valor de Aquisição – Perdas por Imparidade fiscais – Depreciações ou Amortizações Acumuladas Fiscais – Valores reconhecidos como Gastos Fiscais) x Coeficiente de desvalorização monetária

Tabela 6 - Mais e menos valias

Fonte: Silva 2017

As diferenças entre as mais e menos valias contabilísticas e fiscais está assente em alguns conceitos, sendo eles:

- *Perdas por imparidade fiscais, apenas são aceites as perdas por imparidade previstas no artigo 31.º-B – Perdas por imparidade em ativos não correntes do CIRC;*
- *Depreciações ou amortizações acumuladas fiscais, como vimos anteriormente, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, define as taxas máximas a aplicar e o período de vida útil fiscal para cada ativo;*
- *Valores reconhecidos como gastos fiscais nos termos do artigo 45.º-A – Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis do CIRC; e,*
- *Coeficiente de desvalorização monetária, quando passados dois anos após a aquisição, com a exceção das propriedades de investimento.³⁷*

³⁷ Portaria n.º 317/2018, de 11 de dezembro para 2018 e Portaria n.º 362/2019, de 9 de outubro para 2019

Após verificadas as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, e calculadas as mais e menos valias, é necessário proceder às correções no Quadro 07 da Modelo 22. A tabela seguinte contém as correções a efetuar:

Mais-valias contabilísticas	Deduzir no campo 767
Menos-valias contabilísticas	Acrescer no campo 736
Mais-valias fiscais	Acrescer no campo 739
Menos-valias fiscais	Deduzir no campo 769

Tabela 7 - Correções no Quadro 07 das Mais e Menos valias

Fonte: Quadro 07 da Modelo 22

O valor de realização depende da sua origem, quando se trata de troca de um ativo ou afetação permanente a fins alheios. O seu valor corresponde ao valor de mercado sendo que, no caso de expropriação ou sinistro, o valor de realização corresponde ao valor da indemnização, nas fusões, cisões, entradas de ativos ou permutas, o valor é igual ao valor de mercado, entre outros³⁸.

Segundo o artigo 48.º Reinvestimento dos valores de realização do CIRC, quando o sujeito passivo demonstra intenção de reinvestir em parte ou na totalidade das mais-valias fiscais obtidas, através dos cálculos anteriores, este tem direito ao incentivo fiscal do reinvestimento, isto é, o sujeito passivo pode acrescer no campo 740 da Modelo 22, 50% do montante da mais-valia fiscal a reinvestir.

Para beneficiar de incentivo, o sujeito passivo tem de reinvestir em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis em estado novo, durante o período anterior à realização, no próprio período de tributação ou até ao final do segundo período de tributação seguinte, com a condição de que não podem ser adquiridos bens em situação alguma em estado de uso.

Nos casos em que não se realizar o reinvestimento, para além de o incentivo fiscal ser considerado como rendimento do período de tributação, o sujeito passivo é ainda penalizado com uma majoração de 15% sobre o incentivo fiscal, sendo esse valor acrescido no campo 741 da Modelo 22.

De realçar que não beneficia deste regime de reinvestimento, as propriedades de investimento ainda que reconhecidas em AFT, como é o caso da NCRF-PE e a aquisição de ativos a entidades com as quais existam relações especiais.

³⁸ Artigo 46.º n.º 3 do CIRC

3.4.4.4. As tributações autónomas

As tributações autónomas têm como base despesas e gastos, independentemente se existe rendimento tributável, de forma a tributar rendimentos ocultos, em benefícios de sócios ou de funcionários. Desta forma, estas tributações penalizam ou pretende tributar o sujeito passivo pela realização de determinadas despesas ou encargos.

O artigo 88.º do CIRC estipula assim as despesas ou encargos sujeitos a tributação autónoma e as suas respetivas taxas:

- *Despesas não documentadas, à taxa de 50%, ou quando o sujeito passivo está totalmente ou parcialmente isento de IRC, ou não exerça uma atividade a título principal, a taxa passa para 70%;*
- *Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos (depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização), as taxas aplicadas sobre estes encargos, variam em função dos custos de aquisição da viatura:*
 - *10% para viaturas com custo de aquisição inferior a 25.000€;*
 - *27,5% para viaturas com custo de aquisição igual ou superior a 25.000€ e inferior a 35.000€; e,*
 - *35% para viaturas com custo de aquisição superior a 35.000€.*
- *Despesas de representação (recepções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos), à taxa de 10%, incorridos com terceiros à empresa, por exemplo clientes;*
- *Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a pessoas singulares ou coletivas, residentes em países com um regime fiscal claramente mais favorável, à taxa de 50% quando exerce a título principal uma atividade, ou de 70% quando o sujeito passivo está totalmente ou parcialmente isento, ou não exerça a uma atividade a título principal;*
- *Encargos relativos a ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, não faturados a clientes e sem mapa de controlo destas despesas, à taxa de 5%;*
- *Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial de IRC, à taxa de 23%; e,*

- *Os gastos ou encargos relativos a indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, à taxa de 35 %.*

Acresce que as taxas anteriormente referidas são majoradas em 10%, quando o sujeito passivo apresenta prejuízo fiscal no período de tributação. É ainda de salientar que, alguns dos encargos ou despesas, o sujeito passivo é penalizado duplamente, quando os gastos não são dedutíveis para efeitos fiscais, como podemos observar no ponto seguinte, e com a aplicação da respetiva taxa de tributação autónoma.

3.4.4.5. A dedução de prejuízos fiscais

A dedução de prejuízos fiscais está prevista no artigo 52.º – Dedução de prejuízos fiscais do CIRC. Ao longo dos últimos anos, esta temática tem sofrido inúmeras alterações. Sempre que necessário, os sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, podem optar por deduzir os benefícios fiscais.

Desde 2014, os prejuízos fiscais referentes a períodos anteriores, estão limitados à dedução de cerca de 70% do lucro tributável apurado no período de dedução.

A partir de 2017, e uma vez que o prazo de reporte dos prejuízos fiscais não é o mesmo para todos os anos, passou a ser permitida a dedução em primeiro lugar dos prejuízos fiscais que se esgotem primeiro, em concordância com o seu período de reporte.

A tabela seguinte resume os prazos de reporte para os determinados períodos de tributação.

Período de apuramento do prejuízo fiscal	Prazo de reporte	Períodos para dedução
2014	12 anos	2015 a 2026
2015	12 anos	2016 a 2027
2016	12 anos	2017 a 2028
2017	5 anos / 12 anos	2018 a 2022 / 2018 a 2029
2018	5 anos / 12 anos	2019 a 2023 / 2019 a 2030

Tabela 8 - Dedução de Prejuízos Fiscais

Fonte: Elaboração própria

Os prejuízos fiscais apurados a partir de 2017, podem ser deduzidos num prazo entre 5 a 12 anos de reporte. A diferença temporal de reporte, está associada à dimensão da entidade, isto é, as micro, pequenas e médias entidades, ao abrigo do Decreto-Lei n.º

372/2007 com a redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, podem reportar os prejuízos fiscais até ao prazo de 12 anos.³⁹

3.4.5. A Informação Empresarial Simplificada

A Informação Empresarial Simplificada (IES) é uma das três obrigações declarativas, para os sujeitos passivos de IRC e sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, sendo ainda designada de declaração anual de informação contabilística e fiscal. Esta declaração não substitui a elaboração do relatório de gestão e das contas das entidades, simplesmente reflete o teor das DF's elaboradas pelas entidades. O artigo 121.º – Declaração anual de informação contabilística e fiscal do CIRC informa ainda que esta declaração deve ser entregue até ao dia 15 de julho ou até ao dia 15 do 7.º mês seguinte à data de termo do exercício de tributação, e é entregue por via eletrónica no portal da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A IES surgiu em 2007, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 8/2007, com o intuito de simplificar a entrega das obrigações declarativas e da informação contabilística, fiscal e estatística. Assim, a elaboração e entrega deste documento único, serve para prestar informação sobre as contas anuais, às Conservatórias de Registo Comercial, à Autoridade Tributária e Aduaneira, ao Instituto Nacional de Estatística e ao Banco de Portugal.

A criação desta declaração teve como objetivo base, a simplificação para as empresas, agrupando as várias obrigações num único documento, com a inerente redução de custos e de tempo, uma economia mais transparente e acesso à informação estatística mais completa e atualizada da economia portuguesa.

A IES é assim composta por 10 Quadros, fazendo referência ao período de tributação, à área de sede, direção efetiva ou estabelecimento estável, identificação do sujeito passivo, designação da atividade económica e estabelecimentos, declarações especiais (quando necessário), tipo de declaração, situação de empresa; identificação do representante legal e do contabilista certificado, e os acontecimentos marcantes. Este formulário é ainda composto por vários anexos, consoante o setor de atividade e o regime em que se enquadra.

³⁹ Entidades com volume de negócios não superior a 50 milhões de euros, total de balanço inferior a 43 milhões de euros e total máximo de 250 empregados.

Por último, mas não menos importante, as demonstrações financeiras presentes na IES contemplam ainda os diversos modelos das DF's tendo em conta o referencial contabilístico aplicável, designadamente a demonstração dos resultados por natureza, o balanço, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, sendo que as duas últimas são opcionais para a norma NCRF-PE.

4. CASOS DE ESTUDO

Este capítulo é composto por alguns dos temas abordados ao longo dos seis meses de estágio curricular, dando sempre ênfase ao tratamento a observar, tendo por base as normas contabilísticas e fiscais.

4.1. A aplicação do método da percentagem de acabamento nos contratos plurianuais das obras em curso e reconhecimento do rédito

Um dos clientes da NBIZ Consultores é uma entidade que tem como atividade principal a construção civil e, por isso, é fundamental para a periodização do lucro tributável determinar as obras em curso e o seu grau de acabamento, à data de término do período, de forma a reconhecer o rédito e os gastos.

Assim, é fundamental para a realização deste cálculo obter a folha de obra para posterior análise e determinação da execução e evolução da obra. Na NBIZ Consultores é ainda procedimento regular realizar reuniões com as pessoas responsáveis da empresa de forma a compreender e validar toda a informação obtida do cliente.

Após determinação dos custos incorridos e dos custos estimados para término da obra, é então determinada a percentagem de acabamento. Em conformidade com a NCRF 19 – Contratos de Construção e com o §21 – Contratos de construção da NCRF – PE, a percentagem de acabamento consiste:

Percentagem de acabamento	=	$\frac{\text{Custos incorridos}}{\text{Custos incorridos} + \text{Custos estimados para conclusão}}$
----------------------------------	---	--

Como citado anteriormente, o reconhecimento do rédito e dos gastos deve ser contabilizado tendo por base esta percentagem de acabamento, estando em conformidade com a evolução do trabalho efetuado.

Ainda assim, pode ser necessário verificar se há materiais já adquiridos e não aplicados, pois se assim for, os materiais estão mensurados no inventário ao custo de aquisição e não podem ser considerados como custos incorridos na obra.

Quando o desfecho do contrato de construção não é possível de ser estimado com fiabilidade, “o rédito somente deve ser reconhecido até ao exato montante dos custos incorridos que se considerem recuperáveis”, em conformidade com a NCRF-PE,

parágrafo 21.11 e a NCRF 19 parágrafo 32. Nesta situação é aplicado o método do lucro nulo até ao período anterior da conclusão da obra.

As perdas esperadas devem ser reconhecidas no momento em que ocorrem, independentemente da evolução dos trabalhos efetuados/previstos, de acordo com o parágrafo 36 da NCRF 19, “*Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto*”.

No que respeita aos aspetos fiscais, e com a entrada em vigor do SNC e com a reforma do CIRC, este foi um tema abordado e harmonizado. Assim e em conformidade com o artigo 19.º do CIRC, a todos os contratos de construção cujo desfecho possa ser estimado com fiabilidade é aplicada a percentagem de acabamento, sendo que a fórmula de cálculo igual à prevista no SNC, não se verificando assim diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade.

A aplicação do método do lucro nulo está também prevista no CIRC, artigo 19.º nº 3, partindo do pressuposto que este método apenas é aplicado quando não for fiavelmente estimado o desfecho do contrato.

Contudo, a dedução de perdas esperadas relativas a gastos ainda não suportados não tem relevância fiscal, devendo ser acrescidas na Modelo 22.

Exemplificando:

Total do Contrato	200.000 €
Custos Estimados ainda não incorridos para terminar a obra	135.000 €
Custos incorridos no período N	45.000 €

Custos incorridos no período N = **45.000 €**

6xx ----- 45.000 €

a 2xx --- 45.000 €

$$\text{Cálculo \% Acabamento N} = \frac{45.000 \text{ €}}{45.000 \text{ €} + 135.000 \text{ €}} = \mathbf{25,00 \%}$$

Rédito a reconhecer no período N = 200.000 € x 25 % = **50.000 €**

i) **Se o valor faturado for 50.000€** (*desprezando a questão fiscal*)

21xx ----- 50.000 €

a 72xx --- 50.000 €

ii) **Se o valor faturado for > 50.000 €** (*devemos diferir o rédito já faturado e reconhecido em excesso face ao grau de acabamento*)

Exemplo: Valor faturado = 55.000 €

21xx 55.000 €

a72xx 55.000 €

Valor a diferir 5.000 €

72xx ----- 5.000 €

a 282 ----- 5.000 €

iii) **Se o valor faturado for < 50.000 €** (*devemos acrescer a diferença do rédito ainda não reconhecido*)

Exemplo: Valor faturado = 45.000 €

21xx 45.000 €

a72xx 45.000 €

Valor a acrescer 5.000 €

2721xx --- 5.000 €

a 72xx --- 5.000 €

4.2. A aplicação da regra de inversão do sujeito passivo em IVA na construção civil

A inversão do sujeito passivo ou “reverse charge”, surgiu com a necessidade de combater a perda de receita gerada pelo IVA, em alguns tipos de operações ou setores de atividade⁴⁰.

A inversão do sujeito passivo de IVA é um mecanismo que ao contrário do que normalmente acontece, considera como sujeito passivo de IVA o adquirente do bem ou

⁴⁰ Palma (2010)

da prestação de serviço, dando origem à autoliquidação do IVA. Isto é, o adquirente do bem ou serviço é o responsável pela liquidação do imposto.

Assim, todo e qualquer sujeito passivo de IVA não isento, será responsável pela autoliquidação de IVA em território nacional, na aquisição de bens ou serviços nas seguintes áreas:

- *Desperdícios, resíduos e sucatas (artigo 2.º n.º 1 alínea i) do CIVA);*
- *Construção civil (artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA);*
- *Emissões de gases com efeito de estufa (artigo 2.º n.º 1 alínea l) do CIVA);*
- *Aquisições de bens ou prestações de serviços em Estados Membros (artigo 8.º do RITI);*
- *Transmissão de bens imóveis (Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro);*
- *Ouro para investimento (Decreto-Lei n.º 362/1999, de 16 de setembro).*

Dando maior ênfase à temática da construção civil, tema abordado ao longo do estágio, observamos que a inversão do sujeito passivo de IVA neste setor de atividade teve origem a 24 de julho de 2006, na Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de forma a simplificar alguns procedimentos de cobrança do IVA e ainda com o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscal.

Em Portugal, a Diretiva europeia deu origem ao Decreto-Lei n.º 21/2007, em vigor desde 1 de abril de 2007, tendo este o mesmo propósito e os mesmos objetivos. O novo Decreto-Lei veio introduzir algumas alterações ao CIVA. Sendo que, é de salientar a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º, que veicula o seguinte:

- *“São sujeitos passivos do imposto: As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exercem atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução*

total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada". (sublinhado nosso)

De forma a clarificar este Decreto-Lei, foram emitidos dois Ofícios-Circulados pela Direção-Geral dos Impostos, sendo que o Ofício-Circulado n.º 30 100, de 28 de março de 2007 é referente ao IVA nos serviços de construção civil, previsto no artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA.

Quando realizada a inversão do sujeito passivo, é da responsabilidade do adquirente a liquidação do imposto, sendo que esta liquidação pode ter por base a fatura emitida pelo prestador, sendo que o facto gerador de imposto e respetiva liquidação é no momento da prestação de serviço, ainda que a fatura seja emitida posteriormente⁴¹.

É ainda fundamental, no âmbito dos serviços de construção civil, perceber dois dos seus principais conceitos:

- Empreitada: *“é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação a outra a realizar certa obra, mediante um preço”*⁴²;
- Subempreitada: *“é o contrato pelo qual um terceiro se obriga para com o empreiteiro a realizar a obra a que este se encontra vinculado, ou uma parte dela”*⁴³.

No entanto, no enquadramento do Código do IVA, o conceito de obra acaba por ser fundamental para a prestação de serviços de construção civil, sendo que uma obra pode incluir qualquer trabalho de *“construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada”*⁴⁴.

A inversão do sujeito passivo implica, assim, a evidência dos serviços prestados no contexto de obra, e a emissão de uma fatura de serviços de construção civil, por parte do

⁴¹ Artigos 7.º e 8.º do CIVA

⁴² Artigo 1207.º do CC

⁴³ Artigo 1213.º do CC

⁴⁴ Ofício-Circulado n.º 30 100, de 28 de março de 2007

prestador. Esta regra é aplicada à totalidade da fatura independentemente do conteúdo desta, ainda assim, mais à frente vamos verificar algumas restrições neste contexto.

A carência de informação num tema tão complexo como este, determinou a necessidade de outro Ofício-Circulado, de forma a clarificar e extinguir algumas controvérsias na interpretação deste tema, tendo surgido assim a 25 de maio de 2007, um novo Ofício-Circulado n.º 30 101, que revogou o anterior.

O Ofício-Circulado n.º 30 101, veio clarificar que para haver lugar à inversão do sujeito passivo, há 2 obrigações cumulativas que têm de ser verificadas, o adquirente seja sujeito passivo de IVA em Portugal, e com direito total ou parcial à dedução do respetivo imposto.

A fatura emitida pelo prestador do serviço de construção civil passou a conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”, segundo o artigo 35.º n.º 13 do CIVA (revogado e substituído).

Após 1 de janeiro de 2013, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, e em conformidade com atual artigo 36.º do CIVA, as faturas referentes a serviços de construção civil passaram a conter a expressão “IVA – autoliquidação”, e no artigo 2.º n.º 1 do CIVA passou a estar discriminado as situações onde se aplica a autoliquidação de IVA.

O quadro seguinte resume de forma sucinta a inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, partindo do princípio de que o prestador do serviço de construção civil é sujeito passivo em sede de IVA e não isento.

Adquirente	Enquadramento IVA	Serviços de Construção Civil	Regra inversão
Particular	Não sujeito passivo	Qualquer serviço	Não se aplica
Empresa	Regime normal	Qualquer serviço	Aplica-se
	Regime Misto		
	Sujeito passivo isento	Qualquer serviço	Não se aplica
		Quando renuncia à isenção	Aplica-se
Estado	Atividade sujeita	Não isento	Aplica-se
		Isento	Não se aplica
	Atividade isenta	Qualquer serviço	Não se aplica

Tabela 9 - Resumo Inversão Sujeito Passivo

Fonte: Antão (2007)

Os anexos I e II do Ofício-Circulado n.º 30 101, são fundamentais para a aplicação da inversão, uma vez que nos exemplificam os serviços aos quais se aplica ou não a regra de inversão.

Durante o período de estágio, o Ofício-Circulado n.º 30 101 foi alvo de estudo por diversas vezes, sendo que é de salientar que analisámos algumas faturas emitidas por diversos prestadores de serviço e o seu enquadramento ou não, no regime de inversão de IVA.

A título de exemplo, seguem-se alguns casos práticos:

Ao longo das várias análises foi verificado que havia um tipo de serviço que pode estar enquadrado no regime de inversão de IVA ou não, como foi o caso do aluguer ou colocação de equipamentos (andaimos, guias, betoneiras, retroescavadoras e outras máquinas).

Neste caso em específico foi detetado que havia faturas emitidas referentes ao aluguer de guias, mas com descrições distintas, sendo que umas continham IVA – dedutível e outras continham IVA – autoliquidação.

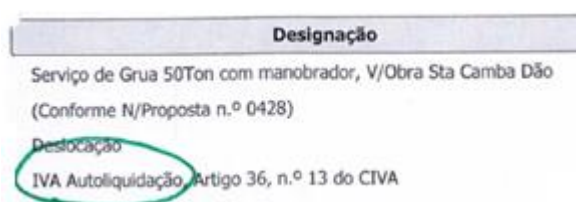


Figura 1 - Aluguer de guia com manobrador

Fonte: fatura do fornecedor

A figura 1 é um recorte de uma fatura que nos faz referência ao aluguer de uma guia com manobrador. Pelo que, e em conformidade com o referido anteriormente, este serviço encontra-se enquadrado no regime de inversão de IVA, conforme o Anexo II do Ofício-Circulado n.º 30 101.

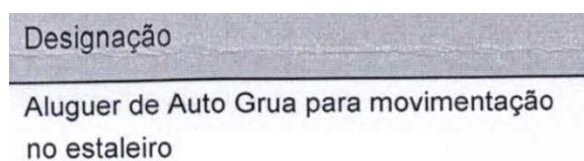


Figura 2 - Aluguer de guia sem manobrador

Fonte: fatura do fornecedor

A figura 2 é um recorte de uma fatura referente ao aluguer de uma grua, para movimentação de material no estaleiro. Como podemos verificar a descrição do serviço não faz menção se o aluguer é com manobrador. Neste sentido este serviço não é enquadrável no serviço de construção civil, pelo que, não se enquadra no regime de inversão de IVA, conforme o Ofício-Circulado n.º 30 101 Anexo II.

A diferença do tratamento em sede de IVA, estava assente na inclusão, ou não, de operador na operação tributável, já que de acordo com o Anexo II do Ofício-Circulado, o aluguer da máquina quando acompanhada de um operador que incorpora o mesmo serviço, tal é considerado como um serviço no âmbito de construção civil e, por isso, aplica-se a regra de inversão do sujeito passivo.

Descrição
Granito Nacional 003
Mão de obra específica
Aplicação
a) IVA - autoliquidação

Figura 3 - Compra e aplicação de Granito

Fonte: fatura do fornecedor

A figura 3 é um recorte de uma fatura que nos faz referência à aquisição de granito e à sua respetiva aplicação. Nesta situação e em conformidade com o Ofício-Circulado n.º 30 101 Anexo I, estamos perante o enquadramento do regime de inversão do IVA.

4.3. A realização de um aumento de capital por conversão de suprimentos

O aumento de capital foi um dos temas abordados ao longo do estágio curricular, e sendo este, uma das ações mais comuns, quando falamos de alterações do contrato de sociedade, faz todo o sentido abordar este tema, uma vez que surgiu uma nova alteração durante o ano de 2017.

As operações relacionadas com o contrato de sociedade encontram-se previsto no Código das Sociedades Comerciais. Assim, e em conformidade com o artigo 87.º do CSC, a deliberação do aumento de capital deve conter a modalidade e o montante do aumento de capital, o montante nominal das novas participações, a natureza das novas entradas, o ágio, se o houver, e os prazos e as pessoas que participarão nesse aumento.

Até 30 de junho de 2017, o aumento de capital podia ser efetuado de várias formas, entre elas: a incorporação de reservas abrangido pelo artigo 91.º do CSC e entradas em espécie em conformidade com o artigo 92.º do CSC.

Após 1 de julho de 2017, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 79/2017, surgiu a possibilidade de efetuar aumentos de capital através da conversão de suprimentos, no seguimento do programa de capitalização das empresas, de forma simplificada. Esta nova possibilidade é assimilada a uma entrada em espécie, contudo, não está ao abrigo do artigo 28.º do CSC.

A deliberação para qualquer alteração do contrato de sociedade, incluindo aumentos de capital, exige maioria de pelo menos três quartos dos votos correspondentes ao capital social, para as sociedades por quotas⁴⁵, e pelo menos dois terços dos votos emitidos, para as sociedades anónimas⁴⁶.

Em conformidade com o artigo 91.º – Aumento por incorporação de reservas do CSC, o aumento de capital por incorporação de reservas, pode ser concretizado após a aprovação de contas do exercício, no entanto se já tiver ultrapassado o prazo de seis meses, após a aprovação, deve ser aprovado um balanço especial, em conformidade com as regras previstas para a elaboração do balanço anual.

A incorporação deve ser realizada apenas e após todas as prestações de capital terem sido realizadas, e a sua deliberação deve conter a modalidade do aumento, o montante e as reservas que serão incorporadas. Este aumento de capital corresponde ao aumento da participação de cada sócio, de forma a manter a percentagem de cada um, salvo situações excecionais por deliberação dos sócios, previsto no artigo 92.º – Aumento das participações dos sócios do CSC.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 79/2017, surgiram algumas alterações ao CSC. Ficando previsto que as sociedades por quotas podem realizar aumento de capital com base na conversão de suprimentos em capital, não obstante o cumprimento das seguintes situações:⁴⁷

⁴⁵ Artigo 265.º do CSC

⁴⁶ Artigo 386.º do CSC

⁴⁷ Artigo 87.º n.º 4 e 5 do CSC

- *É necessário a maioria dos votos dos sócios para deliberar a alteração do contrato de sociedade, como previsto anteriormente;*
- *O órgão de administração tem a obrigação de informar por escrito o aumento de capital, no prazo de dez dias; ainda assim, esta operação pode ficar sem efeito se algum dos restantes sócios se opuser por escrito, num prazo de dez dias após a comunicação.*

Uma das diferenças entre as restantes entradas em espécie e esta nova operação, assenta no facto de que o aumento do capital por conversão de suprimentos poder ser efetuada com uma mera declaração do contabilista certificado ou pelo revisor oficial de contas (quando a este estão obrigados para certificação legal de contas), indicando a data, o montante e as respetivas providências tomadas para realização desta operação.

Observamos assim, que com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 79/2017, as entradas em espécie com base neste tipo de operação, não carecem do relatório de um revisor oficial de contas independente, ao contrário do que é exigido pelo artigo 28.º CSC.

4.4. A atribuição de gratificações de balanço por conta de lucros

As gratificações por conta de lucros, também conhecidas por gratificações de balanço, são uma opção quando se aborda a distribuição de resultados.

Em conformidade com o CSC, os lucros das entidades pertencem aos sócios. Contudo, verifica-se inúmeras vezes a distribuição de prémios ou contrapartida de distribuição de resultados, também aos funcionários.

Este tipo de remuneração, tal como o vencimento, está enquadrado na tributação da categoria A de IRS, ao contrário dos dividendos que se enquadram na categoria E.

Para a entidade, a distribuição de dividendos constitui uma variação negativa direta do capital próprio, já as gratificações por conta de lucros são contabilizadas como gasto aceite no período, ainda que decididas em Assembleia Geral de aprovação de contas, desde que dentro dos limites legais, previstos no artigo n.º 23.º-A n.º1 alínea o) do CIRC, e pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao final do período de tributação seguinte, em conformidade com a NCRF 28 – Benefícios dos Empregados.

O CIRC limita a dedução dos encargos, mesmo que contabilizados como gasto no respetivo ano de tributação, assim, *“os gastos relativos à participação nos lucros por*

membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.”⁴⁸

Em conformidade com o n.º 6 do artigo n.º 23.º-A do CIRC, considera-se a participação indireta de partes do capital da sociedade, quando o beneficiário é cônjuge do titular, e respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau ou ainda quando o beneficiário detém participação numa entidade que tenha adquirido títulos de capital da entidade.

Ainda assim, os encargos que não são colocados à disposição dos beneficiários dentro do prazo acima referido, devem ser acrescidos ao lucro tributável do período de tributação seguinte, acrescido de juros compensatórios, ou seja, deve ser pago até 31 de dezembro de N+1.

A tabela seguinte resume os limites referidos anteriormente e o seu respetivo cálculo.

% Participação no capital	Limite fiscal
< 1%	Sem limite fiscal
≥ 1%	Limite = $\frac{\text{Remuneração mensal} * 14}{12} * 2$

Tabela 10 - Limite das gratificações por conta de lucros

Fonte: Artigo 23.º-A do CIRC

Sempre que se verificar o não cumprimento dos limites apresentados, o excedente deve ser acrescido no campo 735 do Quando 07 da Modelo 22.

Exemplo:

O capital da empresa X, LDA é composto por duas quotas iguais, sendo que cada sócio detém 50% da sociedade, com vencimento base de 1.200,00 €/cada, possuindo ainda 4 funcionários com um vencimento base de 1.200,00 €/cada.

A empresa X, LDA, aprovou em ata de Assembleia Geral a distribuição de prémios no valor de 3.000,00 €/cada sócio e no valor de 1.500,00 €/cada funcionário, estando assumido que os montantes irão ser todos pagos no ano seguinte.

⁴⁸ Artigo 23.º-A n.º 1 alínea o) CIRC

$$\text{Cálculo limite fiscal para participações } > 1\% = \frac{1.200,00 * 14}{12} * 2 = 2.800,00 \text{ €}$$

Valor acrescer na Modelo 22, campo 735 = $(3.000,00 - 2.800,00) * 2$ sócios = 400,00€

O prémio a atribuir aos funcionários, uma vez que nenhum deles detêm capital em mais de 1%, não tem qualquer limite fiscal previsto, pelo que nenhuma correção fiscal deve ser efetivada.

CONCLUSÃO

A realização do estágio curricular na NBIZ Consultores, LDA, ao longo dos seis meses, revelou-se bastante promissora e enriquecedora, a nível pessoal e profissional. Foi o primeiro contacto com o quotidiano de um contabilista e a várias áreas de negócio e realidades empresariais distintas.

O estágio foi a primeira experiência profissional que possibilitou colocar em prática os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico. Permitiu ainda, a consolidação de matérias, e o contacto com os procedimentos e obrigações contabilísticas e fiscais, efetuadas durante o exercício económico das empresas.

Durante o período de estágio, surgiu a oportunidade de desenvolver algumas competências técnicas, como a utilização contínua e eficiente do Microsoft Excel, de um *software* de contabilidade, o *Filosoft*, e o preenchimento de algumas declarações de carácter periódico e obrigatório ainda que sujeito a revisão pelos meus superiores, fomentou ainda o trabalho em grupo por inúmeras vezes, e com diferentes métodos de trabalho e organização, e acesso a uma realidade ainda desconhecida.

O presente relatório expõe de forma concisa o trabalho efetuado durante o período de estágio no escritório de contabilidade, apresentando uma breve análise aos diferentes procedimentos, tendo sempre como base as normas contabilísticas e fiscais utilizadas.

Neste período, foi possível aplicar em ambiente de trabalho, um dos normativos contabilísticos bastante utilizado pelo tecido empresarial português, a norma NCRF-PE, já que esta pode ser adotada por entidades que apresentem um volume de negócios inferior a 8.000.000 €, total de ativo 4.000.000 € e número de funcionários não superior a 50. Para além desta norma em específico, tive necessariamente de consultar as 28 NCRF's e constatei ainda a necessidade de consulta diária dos diversos códigos fiscais que têm de ser atendidos aquando da análise e tratamento contabilístico das operações realizadas pelos clientes do escritório. A consulta de códigos e normas laborais e societárias foi também uma necessidade.

Em modo de conclusão, o estágio e o presente relatório foram os primeiros passos na minha vida profissional. Tive a oportunidade de vivenciar um contexto real de trabalho que me dispôs de meios necessários para crescer e evoluir, de forma a obter bases de trabalho para o início da vida profissional. Este estágio contribuiu decisivamente para que viesse a sentir um maior interesse pelas áreas de contabilidade e de fiscalidade, tendo-o em sumo considerado muito útil e enriquecedor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros e revistas:

- Antão, Avelino, “*Aspetos práticos da contabilidade para as pequenas entidades*”
Formação OCC, 2017
- Antão, Avelino, Gonçalves, Cristina, “*IVA – SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO, Notas sobre o Decreto-Lei 21/2007*”, OCC, 2007
- Borges, António, Rodrigues, Azevedo, Rodrigues, Rogério, “*Elementos de Contabilidade Geral*”, 25ª Edição, Áreas Editora, Lisboa 2010
- Campos, Carla Marina Pereira de “*Dicotomia contabilística e fiscal dos contratos de construção*”, Revista n.º 183 TOC, junho 2015
- Carlos, Américo Brás, “*Impostos Teoria Geral*”, Almedina, Coimbra 2015
- Carlos, Américo Brás, Antunes Abreu, Irene, Ribeiro Durão, João, Emília Pimenta, Maria, “*Guia dos Impostos em Portugal, Quid Juris?*”, Lisboa 2016
- Carvalho, Carlos e Martins, Carlos Quelhas, “*Procedimentos Contabilísticos e o Controlo Interno nas Pequenas Empresas. Accounting Procedures and Internal Control in Small Business*”, Portuguese Journal of Finance, Management and Accounting 2015
- Cascais, Domingos e Farinha, José Pedro, “*Encerramento de contas Aspectos contabilísticos e fiscais*”, Formação OCC, 2017
- Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco, “*Lições de Fiscalidade Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*”, Almedina, Coimbra 2015
- Dourado, Ana Paula, “*Direito Fiscal*”, Almedina 2016
- Martins, Carlos Quelhas, “*Aspetos contabilísticos e fiscais dos contratos de construção*”, Formação OCC, 2017
- Nabais, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, Almedina, Coimbra 2016
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, “*Manual das Normas Internacionais de controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*”, Traduzido e Replicado – versão original International Auditing and Assurance Standards Board, Parte I – Edição 2015

Palma, Clotilde Celorico, “*A Proposta de Directiva sobre a Aplicação de um Sistema de Reverse Charge*”, Revista TOC n.º 118, janeiro 2010

Pardal, Elsa Pizarro, “*Conversão de Suprimentos em Capital: nova medida de simplificação*”, O Jornal Económico, 16/06/2017

Pereira, Manuel de Freitas, “*Fiscalidade*”, Almedina, Coimbra 2014

Pinheiro, Joaquim Leite, “*Auditoria Interna*”, 3ª Edição, Rei dos Livros, 2014

Pinho, Marcos, Silva, Jorge, Ribeiro, Davide e Pinho, Fábio, “*Regime contabilístico e fiscal das gratificações a título de participações nos lucros*”, Revista n.º 217 OCC, abril 2018

Ricardo, Joaquim, “*Direito Tributário, anotado e remissivo*”, 20ª Edição, Vida Económica, Porto 2018

Rodrigues, João, “*Sistema de Normalização Contabilística SNC Explicado*”, 6ª Edição Atualizada, Porto Editora, Porto 2016

Romão, Filipe e Cunha, Francisco, “*A autoliquidação do IVA nos serviços de construção civil*”, Vida Imobiliária, n.º 116, 2007

Rua, Miguel Koch, “*Aumento de capital por conversão de suprimentos – O novo regime*”, Artigo Opinião, 10/07/2017

Silva, Amadeu Fernando Silva e, “*IRC: apontamentos práticos sobre a MOD. 22: período de tributação 2016*”, Vida Económica, Porto, 2017

Silva, Ana Cristina, “*Atualização fiscal em IRC – aspetos práticos*”, Formação OCC, 2017

Silva, Ana Cristina, “*Aumento de capital por recurso a suprimentos*”, Jornal de Negócios, 18/07/2018

Silva, António José Alves da, “*A Contabilidade e o Fisco – O POC e o Fecho de Contas de 1992*” Jornal Técnico de Contas e da Empresa n.º 327, 1992, p. 303

Sites:

<https://www.nbiz.pt/servicos/>

<http://www.seg-social.pt/objectivos-e-principios>

<http://www.seg-social.pt/contribuicoes>

Legislação e Códigos:

Código das Sociedades Comerciais, com a atualização pela Lei n.º 49/2018, de 14 de agosto de 2018

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social.
Disponível em: http://www.seg-social.pt/documents/10152/15009350/C%C3%B3digo_Contributivo/1e56fad5-0e2a-42c2-b94c-194c4aa64f74

Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, DL 442-B/1988 de 30/11, com a versão atualizada pela Lei n.º 119/2019, de 18/09

Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, DL 442-A/1988 de 30/11, com a versão atualizada pela Lei n.º 119/2019, de 18/09

Código Imposto sobre o Valor Acrescentado, com a atualização pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro de 2019

Constituição da República Portuguesa, com a atualização pela Lei n.º 1/2005, de 12 de agosto de 2005

Regime fiscal das depreciações e amortizações - Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009. Diário da República n.º 178/2009, Série I de 2009-09-14. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/489774/details/maximized>

Regulamentação das obrigações relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes - Decreto-Lei n.º 28/2019, de 29 de agosto de 2019. Diário da República n.º 165/2019, Série I de 2019-08-29. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/124283152/details/maximized>

SNC - Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009. Diário da República n.º 133/2009, Série I de 2009-07-13. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/492428/details/maximized>

Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto de 2012. Diário da República n.º 164/2012, Série I de 2012-08-24, Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/174548/details/maximized>

Decreto-Lei n.º 201/2015, de 17 de setembro de 2015. Diário da República n.º 182/2015, Série I de 2015-09-17. Disponível em: https://dre.pt/home/-/dre/70300348/details/maximized?p_auth=OsYd65lz

Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro de 2007. Diário da República n.º 20/2007, Série I de 2007-01-29. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/518046/details/normal?p_auth=g5SLkxHG

Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro de 2019. Diário da República n.º 33/2019, Série I de 2019-02-15. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/119622094/details/maximized>

Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro de 2007. Diário da República n.º 213/2007, Série I de 2007-11-06. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/629439/details/maximized>

Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho de 2017. Diário da República n.º 125/2017, Série I de 2017-06-30. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/107596684/details/maximized>

Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro de 2007. Diário da República n.º 12/2007, Série I de 2007-01-17, Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/522813/details/normal?l=1>

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho de 2015. Diário da República n.º 106/2015, Série I de 2015-06-02. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/67356342/details/maximized>

Despacho n.º 791-A/2019, 18 de janeiro de 2019. Diário da República n.º 13/2019, 1.º Suplemento, Série II de 2019-01-18. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/117919449/details/maximized>

Lei Geral Tributária, com a atualização pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio de 2019

Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto de 2013. Diário da República n.º 167/2013, Série I de 2013-08-30. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/499547/details/normal?q=Lei+n.%C2%BA%2070%2F2013%2C%20de+30+de+agosto>

Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março de 2016. Diário da República n.º 62/2016, 1º Suplemento, Série I de 2016-03-30. Disponível em: https://dre.pt/home/-/dre/73958532/details/maximized?p_auth=iVYRHhW3

Ofício n.º 052/15, de 12 de novembro de 2015, Comissão de Normalização Contabilística. Disponível em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news4915_8_1.pdf

Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 de maio de 2007. Direção-Geral dos Impostos
Processo: L121 2007 086. Disponível em: <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/oficio-circulado-30101.-IVA-Constru%C3%A7%C3%A3opdf.pdf>

Portaria 218/2015, de 23 de julho de 2015. Diário da República n.º 142/2015, Série I de 2015-07-23. Disponível em: https://dre.pt/home/-/dre/69861874/details/maximized?p_auth=cfF3XxvK

Portaria n.º 317/2018, de 11 de dezembro de 2018. Diário da República n.º 238/2018, Série I de 2018-12-11. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/117343900/details/maximized>

Portaria n.º 362/2019, de 9 de outubro de 2019. Diário da República n.º 194/2019, Série I de 2019-10-09. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/125085456/details/maximized>

Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho de 2010. Diário da República n.º 130/2010, Série I de 2010-07-07. Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/334374/details/maximized>

Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro de 2011. Diário da República n.º 41/2011, 1º Suplemento, Série I de 2011-02-28. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/406326/details/maximized>