

NÃO FOTOCOPIAR

RELATÓRIOS CTOC



Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico da Guarda

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Licenciatura em Contabilidade

Carla Sofia Gomes Serrano
Dezembro | 2009



INSTITUTO POLITÉCNICO DA GUARDA
ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Carla Sofia Gomes Serrano

RELATÓRIO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE LICENCIADO
EM CONTABILIDADE

Dezembro/2009



INSTITUTO POLITÉCNICO DA GUARDA
ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, Lda.



MARQUES DE ALMEIDA
J. NUNES, V. SIMÕES & ASSOCIADO

SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

RUA BATALHA REIS, nº 81, 2º PISO * 6300 – 668 GUARDA
TEL.: 271 227303 * FAX: 271 227304

DEPARTAMENTO DE GESTÃO E ECONOMIA

RELATÓRIO FINAL PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE LICENCIADO EM CONTABILIDADE AO
ABRIGO DO PROTOCOLO CELEBRADO ENTRE A ESTG-IPG E A CTOC

Carla Sofia Gomes Serrano

Dezembro/2009

Ficha de identificação

Aluno: Carla Sofia Gomes Serrano

Número de aluno: 7822

Estabelecimento de ensino: Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto
Politécnico da Guarda

Curso: Licenciatura em Contabilidade

Orientador da ESTG/IPG: Maria Lúcia P. Tacanho Neves Marques (TOC n.º 16582)

Empresa de acolhimento de estágio: Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões
& Associado SROC, Lda.

Morada: Rua Batalha Reis, n.º 81 2º
6300-668 Guarda

Telefone: 271 227 303

Fax: 271 207 304

Supervisor na empresa: Nuno Filipe Furtado de Almeida Fragona (TOC n.º 50733)

Duração do estágio: 13 semanas

Data de início do estágio: 16 de Junho de 2008

Data de fim do estágio: 13 de Setembro de 2008

Agradecimentos

A conclusão da minha licenciatura é a concretização de um projecto. Por isso, quero aproveitar, desde já, para agradecer todo o apoio e colaboração de um conjunto de pessoas, que me apoiaram ao longo desta caminhada.

Em primeiro lugar, agradeço, de modo especial, aos meus pais e irmãos pelo apoio e compreensão, nos momentos mais difíceis.

Aos meus amigos, que, de uma forma ou de outra, sempre me acompanharam e incentivaram nesta fase da minha vida.

Agradeço à Prof. Lúcia Marques, pela sua disponibilidade, apoio e orientação, na qualidade de orientadora, na elaboração deste relatório de estágio.

Por fim, destaco a total colaboração e disponibilidade, ao longo do período de estágio, de todas as pessoas que trabalham na Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA., onde realizei o estágio.

A todos, um muito obrigada!

Índice

GLOSSÁRIO DE SIGLAS	VI
ÍNDICE DE FIGURAS	VIII
ÍNDICE DE QUADROS	IX
INTRODUÇÃO.....	1
1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA RECEPTORA	2
2. ACTIVIDADES DESENVOLVIDAS DURANTE O ESTÁGIO	4
2.1. Considerações gerais	4
2.2. Recepção de documentos.....	7
2.3. Separação e Organização de documentos	7
2.4. Classificação de documentos	9
2.4.1. Compra a fornecedores	9
2.4.1.1. Compra de matérias-primas - Mercado Nacional.....	10
2.4.1.2. Compra de matérias-primas – Mercado Intracomunitário	10
2.4.2. Vendas a clientes	11
2.4.2.1. Venda de mercadorias – Mercado Nacional	12
2.4.2.2. Venda de mercadorias – Mercado Intracomunitário	12
2.4.3. Fornecimentos e Serviços Externos.....	13
2.4.3.1. Aquisição de selos de correio.....	13
2.4.3.2. Desratização e desinfestação	14
2.4.3.3. Despesa com telemóvel.....	15
2.4.3.4. Factura/Recibo do consumo de água	15
2.4.3.5. Factura de gasóleo	16
2.4.4. Reparação no Imobilizado Corpóreo	18
3. PROCESSAMENTO E CONTABILIZAÇÃO DE SALÁRIOS	19
3.1. Considerações gerais	19
3.2. Exemplo de processamento de salários	22
3.3. Classificação do processamento de salários.....	23
4. PROCEDIMENTOS DE CONTROLO INTERNO	28
4.1. Considerações gerais	28
4.2. Caixa e depósitos bancários	29
4.3. Clientes	31
4.4. Fornecedores	31
4.5. Existências	31

4.6.	Imobilizado	32
4.7.	Área de pessoal.....	32
5.	PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA E PAGAMENTO POR CONTA	34
5.1.	Pagamento Especial por Conta.....	34
5.2.	Pagamento por Conta.....	35
6.	IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	37
6.1.	Considerações gerais	37
6.2.	Taxas de imposto.....	38
6.3.	Regimes de tributação.....	39
6.3.1.	Regime normal	39
6.3.2.	Regime especial de isenção.....	39
6.3.3.	Regime especial dos pequenos retalhistas.....	40
6.3.4.	Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores ...	41
6.3.5.	Regime de Inversão do sujeito passivo do IVA	42
6.4.	Prazo de entrega das declarações periódicas.....	43
6.5.	Obrigações dos sujeitos passivos	44
6.6.	Esquema de apuramento de IVA e respectivas subcontas.....	47
6.7.	Apuramento do IVA da AkiCarnes, Lda.	53
6.8.	Preenchimento da declaração periódica de IVA	54
7.	ENCERRAMENTO DE CONTAS.....	56
7.1.	Considerações gerais	56
7.2.	Regularização de contas.....	58
7.2.1.	Classe 1 - Disponibilidades	58
7.2.1.1.	Conta 11 - Caixa.....	58
7.2.1.2.	Conta 12 – Depósitos à ordem	59
7.2.2.	Classe 2 - Terceiros.....	60
7.2.2.1.	Conta 21 - Clientes	60
7.2.2.2.	Conta 22 - Fornecedores	60
7.2.2.3.	Conta 23 – Empréstimos obtidos.....	61
7.2.2.4.	Conta 24 – Estado e outros entes públicos.....	62
7.2.2.5.	Conta 25 - Sócios.....	62
7.2.2.8.	Conta 28 – Ajustamentos de dívidas a receber	65
7.2.3.	Classe 3 - Existências.....	66
7.2.3.1.	Conta 31 - Compras	66
7.2.3.2.	Conta 33 – Produtos acabados e intermédios e Conta 35 – Produtos e trabalhos em curso.....	69
7.2.4.	Classe 4 – Imobilizações.....	71

7.2.4.1.	Conta 41 – Investimentos financeiros.....	71
7.2.4.2.	Conta 42 – Imobilizações Corpóreas	72
7.2.4.3.	Conta 43 – Imobilizações Incorpóreas.....	78
7.3.	Balancete rectificado	79
7.4.	Apuramento de resultados.....	79
7.4.1.	Apuramento do resultado operacional	80
7.4.2.	Apuramento do resultado financeiro.....	81
7.4.3.	Apuramento do resultado corrente.....	82
7.4.4.	Apuramento do resultado extraordinário	82
7.4.5.	Apuramento do resultado antes de impostos.....	83
7.4.6.	Apuramento de imposto sobre o rendimento do exercício	83
7.4.7.	Apuramento do resultado líquido do exercício	84
7.5.	Balancete de Encerramento – Mês 14	85
7.6.	Demonstrações Financeiras.....	85
7.6.1.	Balanço.....	87
7.6.2.	Demonstração de Resultados por Naturezas	88
7.6.3.	Demonstração de Resultados por Funções.....	88
7.6.4.	Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados.....	89
7.6.5.	Demonstração de Fluxos de Caixa	90
7.7.	Documentos de prestação de contas anuais	92
7.7.1.	Relatório de Gestão.....	92
7.7.2.	Certificação Legal de Contas	93
8.	OBRIGAÇÕES FISCAIS.....	95
8.1.	Considerações gerais	95
8.2.	Declaração periódica de rendimentos.....	96
8.2.1.	Enquadramento.....	96
8.2.2.	Preenchimento da Modelo 22 da AkiCarnes, Lda	97
8.3.	Informação Empresarial Simplificada – Declaração Anual.....	101
8.3.1.	Enquadramento.....	101
8.3.2.	Preenchimento da IES – DA da AkiCarnes, Lda.....	102
9.	PROCESSO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL (DOSSIER FISCAL)	105
	CONCLUSÃO	107
	BIBLIOGRAFIA	108
	ÍNDICE DE ANEXOS.....	113

Glossário de Siglas

ABDR	Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados
BI	Bilhete de Identidade
CAE	Código de Actividade Económica
C/c	Conta Corrente
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto de Selo
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CMC	Custo das Matérias Consumidas
CMVMC	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DF's	Demonstrações Financeiras
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EIRL	Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada
IES	Informação Empresarial Simplificada
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
N.º	Número
NIF	Número de Identificação Fiscal
NIPC	Número de Identificação de Pessoa Colectiva
OE	Orçamento de Estado
PEC	Pagamento Especial por Conta
POC	Plano Oficial de Contabilidade
PC	Pagamento Por Conta
RITI	Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
RLE	Resultado Líquido do Exercício
ROC	Revisor Oficial de Contas
Sc	Saldo credor

Scs	Saldos credores
Sd	Saldo devedor
Sds	Saldos credores
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
TOC	Técnico Oficial de Contas
TSU	Taxa Social Única
UE	União Europeia
VN	Volume de Negócios

Índice de Figuras

Figura 1: Organograma da Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA.	2
Figura 2: Organograma funcional da sede da empresa	3
Figura 3: Chouriços no fumeiro.....	5
Figura 4 - Esquema da contabilização do apuramento do IVA.....	52
Figura 5: Esquema de encerramento de contas	57
Figura 6: Esquema de Apuramento de Resultados	80
Figura 7: Documentos para Dossier Fiscal	106

Índice de Quadros

Quadro 1: Identificação da AkiCarnes, Lda.	6
Quadro 2: Factura do fornecedor “António Carvalho Machado”	10
Quadro 3: Factura do fornecedor “Jugocarne”	11
Quadro 4: N/ Factura relativa a venda ao cliente “Lamiguiper”	12
Quadro 5: N/ Factura relativa a venda ao cliente “Luis Carlos Hernandez, S.L.”	13
Quadro 6: Recibo dos “CTT Correios de Portugal”	14
Quadro 7: Factura do fornecedor “Desibeira, Lda.”	14
Quadro 8: Factura/Recibo da “TMN”	15
Quadro 9: Factura/Recibo do consumo de água	15
Quadro 10: Factura relativa ao consumo de gasóleo	17
Quadro 11: Factura relativa a reparação pelo fornecedor “Metalúrgica Arcos, Lda.”	18
Quadro 12: Taxas de retenção da TSU	21
Quadro 13: Processamento de salários do mês de Julho de 2008	24
Quadro 14: Processamento de encargos com a Segurança Social	25
Quadro 15: Pagamento de salários	25
Quadro 16: Pagamento à Segurança Social	26
Quadro 17: Pagamento do IRS	26
Quadro 18: Comparação de taxas de IVA no território nacional	38
Quadro 19: Comparação de taxas de IVA nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira	39
Quadro 20: Diário de apuramento do IVA de Dezembro	53
Quadro 21: Preenchimento da declaração periódica	54
Quadro 22: Contabilização da Variação da Produção	70
Quadro 23: Exemplificação de lançamento da amortização do exercício	75
Quadro 24: Contabilização da amortização n/aceite, dos impostos diferidos e realização da reserva	77
Quadro 25: Transferência de Resultados Transitados	79
Quadro 26: Contabilização do imposto sobre o rendimento	84
Quadro 27: Cálculo das tributações autónomas	100
Quadro 28: Quadro 11 (Outras informações) da Modelo 22	101

Introdução

O presente relatório tem como objectivo descrever, de uma forma simples e sucinta, o trabalho desenvolvido durante o estágio curricular na Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA., realizado no período, de 16 de Junho de 2008 a 13 de Setembro de 2008.

O estágio curricular foi realizado ao abrigo do protocolo celebrado entre a Escola Superior de Tecnologia e Gestão, do Instituto Politécnico da Guarda, e a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e visa respeitar o estabelecido no artigo 6.º do Regulamento de Estágios da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

No decorrer dos três meses de estágio foram realizadas várias actividades, onde foi possível aplicar e consolidar conhecimentos adquiridos ao longo da Licenciatura de Contabilidade, bem como adquirir novos conhecimentos.

Este relatório está organizado em nove Capítulos nos quais se procura desenvolver temas como a apresentação da empresa onde decorreu o estágio, as actividades desenvolvidas durante o mesmo, desde a recepção dos documentos à sua contabilização, o processamento e contabilização de salários, os procedimentos de controlo interno, o Pagamento Especial por Conta e o Pagamento por Conta, o Imposto sobre Valor Acrescentado, o encerramento de contas e os documentos de prestação de contas anuais, para além das obrigações fiscais e, por fim, do processo de documentação fiscal.

Por fim, a conclusão procura sintetizar os imensos conhecimentos adquiridos, quer com o trabalho realizado durante o estágio, quer com a realização do presente relatório.

1. Caracterização da empresa receptora

A empresa receptora do estágio tem como denominação social Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA. – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, com o Número de Identificação de Pessoa Colectiva (NIPC): 505 261 898.

Tem um capital social de 5.000,00 Euros. Quanto à sua estrutura jurídica trata-se de uma Sociedade Civil, com o Código de Actividade Económica (CAE) n.º 69200. A sua actividade principal é a Revisão Legal de Contas.

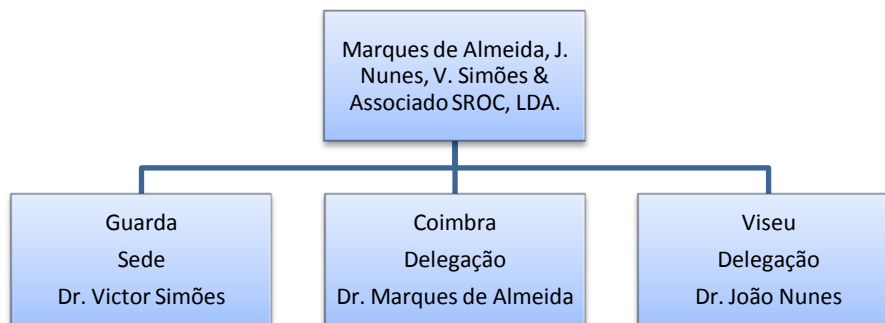
Foi constituída em 7 de Março de 2001, por escritura pública, lavrada no Cartório Notarial de Celorico da Beira. Iniciou as suas operações nos domínios da Auditoria, da Contabilidade, da Consultadoria de Gestão e da Consultadoria Fiscal.

A sede situa-se na Rua Batalha Reis, n.º81, 2º - 6300-668 Guarda, embora tenha, igualmente, escritórios nas cidades de Coimbra e Viseu. Deste modo, abrange uma vasta área geográfica de Portugal Continental, de modo a alcançar uma vasta carteira de clientes.

A actividade profissional e técnica da Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA. caracteriza-se pelos mais altos padrões de rigor, de cumprimento e de qualidade, de modo a satisfazer as mais diversas necessidades dos seus clientes.

O quadro técnico desta Sociedade de Revisores integra um conjunto de profissionais, solidamente qualificados e possuidores de uma vasta experiência nos domínios das actividades que a empresa desenvolve, que se reflecte no organograma global da Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA., apresentado na Figura 1.

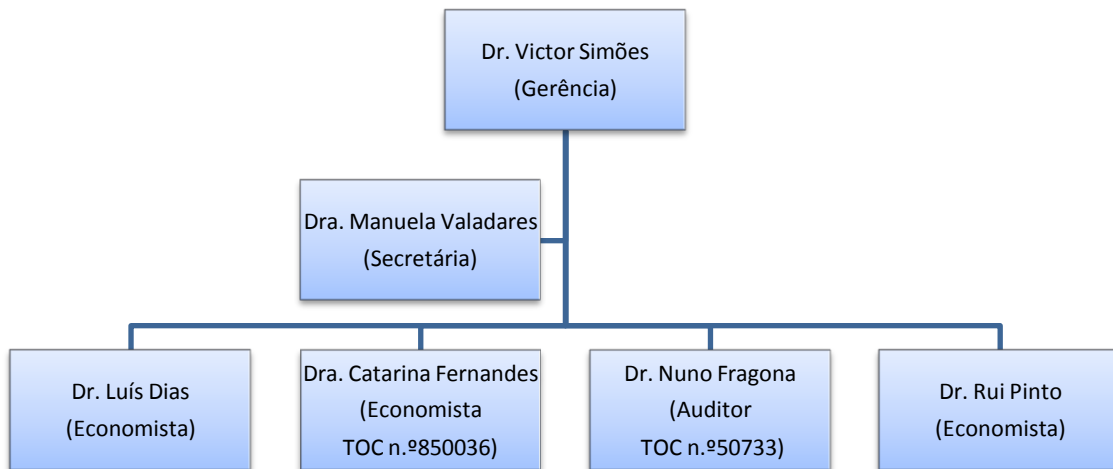
Figura 1: Organograma da Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA.



Fonte: Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA.

No que diz respeito à sede da empresa, local onde decorreu o estágio, o seu organograma é o constante na Figura 2.

Figura 2: Organograma funcional da sede da empresa



Fonte: Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, LDA.

2. Actividades desenvolvidas durante o estágio

2.1. Considerações gerais

O estágio curricular, como já havia sido mencionado, decorreu na Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, Lda., durante três meses, onde me foi dado todo o apoio e disponibilidade na realização de todas as tarefas contempladas no plano de estágio.

O plano de estágio teve de cumprir com as actividades descritas no artigo 6º do Regulamento de Estágios da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, cujo conteúdo é o seguinte:

- a) *“Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos dos planos de contas oficialmente aplicáveis, desde a recepção dos documentos até ao seu arquivo, classificação e registo;*
- b) *Práticas de controlo interno;*
- c) *Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respectivas declarações;*
- d) *Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o dossier fiscal;*
- e) *Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica á entidade a quem presta serviços;*
- f) *Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão” (CTOC, 2002).*

A documentação contabilística de cada empresa tem um tratamento individualizado, desde a sua entrada na Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, Lda., onde será trabalhada de modo a extrair informação que permita tirar conclusões para os seus utilizadores.

De seguida, serão especificadas as fases do percurso dos documentos contabilísticos, dentro da empresa, tendo-se escolhido uma empresa cliente da Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, Lda. para exemplificar as actividades desenvolvidas.

Assim, para cumprir com o presente na alínea f) do n.º 1 do artigo 3º do Código Deontológico da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC, 1999), de forma a salvaguardar e cumprir com o dever do sigilo profissional, foram ocultadas todas as informações que poderiam identificar a empresa, sendo o nome da empresa em questão alterado e não sendo dadas quaisquer indicações quanto à morada da sua sede.

A AkiCarnes – Matadouro e Indústria de Carnes, Lda., neste relatório designada por AkiCarnes, Lda., foi a empresa escolhida para estudo.

A AkiCarnes, Lda. tem como objecto social o abate e preparação de carcaças de suínos, produção de carne em peças e pedaços e salsicharia (Figura 3).

A empresa abate cerca de 1.200 suínos por semana, provenientes maioritariamente de Espanha, mas também do território nacional. Tem, ainda, um entreposto de novilhos, trabalhando habitualmente com gado adquirido em Espanha.

Figura 3: Chouriços no fumeiro



Fonte: <http://flickr.com/photos/cepeda/91550545>

Os suínos são abatidos, desmanchados e, depois, transformados em produtos de charcutaria, salsicharia e peças de carne congelada.

Em termos de Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA), na aquisição de animais vivos destinados ao abate, a empresa está sujeita a uma taxa de 5%, pois pertencem à Lista I Bens e Serviços sujeitos à taxa reduzida. Na venda de carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas, liquida IVA à taxa de 5% (Lista I Bens e Serviços sujeitos à taxa reduzida),

enquanto as conservas de carne e miudezas estão sujeitas à taxa de 12% (Lista II Bens e Serviços sujeitos à taxa intermédia).

São consideradas conservas de carne, os produtos de charcutaria e salsicharia, nomeadamente, o presunto curado, as chouriças (tradicional, caseira, para cozer), a morcela, a farinheira, o chourição, o bacon fumado, os torresmos e as salsichas frescas.

A sua distribuição abrange vários pontos do país e a vizinha Espanha. Fornece produtos para a zona de Trás-os-Montes, Lamego, Oliveira do Hospital, Covilhã e distrito da Guarda, entre outros. A sua clientela subdivide-se em supermercados, talhos, restaurantes, salsicharias e venda directa ao público.

A contabilidade da empresa é processada e supervisionada por um Técnico Oficial de Contas externo à empresa.

Face ao exposto, e a título de resumo, o Quadro 1 apresenta alguns dados de identificação da AkiCarnes, Lda.

Quadro 1: Identificação da AkiCarnes, Lda.

Denominação Social	AkiCarnes – Matadouro e Indústria de Carnes, Lda.
CAE	15110 Abate de Gado (Produção de Carne)
Principal Actividade	Abate e Preparação de carcaças
Capital Social	€ 100.000,00
NIF	503 999 000
N.º Colaboradores	40 Colaboradores

Fonte: Elaboração própria

2.2. Recepção de documentos

A recepção dos documentos de cada empresa cliente é feita nas instalações da Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associado SROC, Lda., mediante a entrega dos mesmos pelo cliente.

Depois da sua recepção, os documentos são colocados, inicialmente, numa pasta identificada com o nome da respectiva empresa para, posteriormente, se efectuar a sua separação, organização e arquivo.

2.3. Separação e Organização de documentos

Após a recepção dos documentos, estes são separados e organizados segundo a sua natureza e data, ou seja, são arquivados em pastas que, por sua vez, correspondem a diários, subdividindo-se em:

- ✓ Compras;
- ✓ Vendas;
- ✓ Depósitos à ordem;
- ✓ Caixa;
- ✓ Operações diversas.

Os documentos devem ser separados por mês, cronologicamente, começando pelo dia mais recente e terminando no último dia do mês. Para facilitar a identificação, a cada documento é atribuído um número interno, que indica o diário, o mês e o número do documento, o qual recomeça em cada mês.

Como exemplos de documentos pertencentes a cada uma das pastas podem salientar-se:

- ✓ Compras – facturas, notas de crédito, notas de débito e recibos de fornecedores;
- ✓ Vendas – facturas, notas de crédito, notas de débito e recibos a clientes;
- ✓ Depósitos à ordem – documentos relativos a despesas pagas através de cheque, multibanco ou transferência bancária e documentos do banco;
- ✓ Caixa – vendas a dinheiro;

- ✓ Operações diversas – processamento de salários e recibos de despesas diversas.

As facturas devem ser analisadas para verificar se estão em conformidade com o disposto no n.º5 do artigo 35.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Assim:

“5 — As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;*
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.*

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável” (SITOC, 2009d).

No que respeita ao prazo de emissão de facturas, o n.º1 do artigo 35.º do CIVA prevê que *“a factura ou documento equivalente devem ser emitidos o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao momento em que o imposto é devido” (SITOC, 2009d).*

2.4. Classificação de documentos

Na área da Contabilidade a tarefa de classificar os documentos exige rigor, concentração e responsabilidade, a quem realiza o trabalho. Cada documento é classificado individualmente, de acordo com as normas do Plano Oficial de Contabilidade (POC)¹, respeitando os princípios contabilísticos geralmente aceites e os critérios de valorimetria, e tendo em atenção o plano específico da empresa. O plano de contas da AkiCarnes, Lda. pode ser consultado no próprio Balancete (consultar Anexo 20).

De seguida, serão classificados, a título de exemplo, alguns documentos correspondentes a operações da AkiCarnes, Lda., relativos ao período decorrente do estágio, os quais se encontram em anexo. Para efeitos de IVA, existem documentos até 1 de Julho de 2008 com taxa normal de IVA de 21% e daí em diante com a taxa de 20%².

2.4.1. Compra a fornecedores

As operações com fornecedores são registadas na conta 22 – Fornecedores, pertencente à Classe 2 – Terceiros. Segundo o POC, nas Notas explicativas, esta conta serve para registar *“os movimentos com os vendedores de bens e serviços, com excepção dos destinados ao imobilizado”*.

A AkiCarnes, Lda. efectua operações com dois tipos de fornecedores (no que se refere à localização), os nacionais e os comunitários. Assim, a cada fornecedor é atribuído um código (subdivisão da conta 22.1 Fornecedores C/C), que permita a sua distinção. Exemplificando para o fornecedor com o código 22.1.1.0250: 22.1 por ser a conta corrente de fornecedores, 22.1.1 por ser nacional e 250 porque foi o 250º a dar entrada nos registos da empresa.

¹ Importa salientar que, à data de realização do estágio, este era o normativo legal em vigor, o qual já foi revogado pela aplicação do SNC, pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

² A Lei n.º 26-A/2008, de 27 de Junho, (AR, 2008) que altera o CIVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, (MF, 1984) actualiza para 20% a taxa normal de imposto, artigo 18.º do CIVA, com entrada em vigor a 1 de Julho de 2008.

2.4.1.1. Compra de matérias-primas – Mercado Nacional

A contabilização da factura do fornecedor “António Carvalho Machado” relativa à aquisição de matérias-primas no mercado nacional com IVA à taxa de 5% consta no Quadro 2.

Quadro 2: Factura do fornecedor “António Carvalho Machado”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Factura n.º 440/A	31.6.1.1.1		€ 8.170,05
	24.3.2.1.1.1		€ 408,50
		22.1.1.0250	€ 8.578,55

Fonte: Anexo 1

A débito lança-se a conta 31.6.1.1.1 (compra de matérias-primas, no território nacional, com IVA à taxa de 5%) e a conta 24.3.2.1.1.1 (IVA dedutível, relativo a existências, à taxa de 5%). Em contrapartida lança-se a crédito a conta 22.1.1.0250 (fornecedor c/c, Nacional – António Carvalho Machado).

2.4.1.2. Compra de matérias-primas – Mercado Intra-comunitário

Esta compra enquadra-se no conceito de aquisição intracomunitária de bens constante do artigo 3.º do Regime do IVA nas Transacções Intra-comunitárias (RITI), nos termos do qual se considera, “em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra Estado Membro” (SITOC, 2009d).

De acordo com a alínea a) do artigo 14.º do RITI esta aquisição intracomunitária está isenta de IVA, dado que o adquirente se encontra registado para efeitos de IVA em outro Estado

Membro, e utilizou o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição, e aí se encontra abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

O adquirente deve efectuar, na sua declaração periódica de IVA, simultaneamente, a dedução e a liquidação, do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias.

No Anexo 2 apresenta-se uma factura relativa à compra de matérias-primas no mercado intracomunitário, designadamente em Espanha. Como se pode constatar esta aquisição está sujeita a IVA à taxa de 7%, ou seja, a taxa intermédia em Espanha, no entanto, em Portugal estaria sujeita à taxa reduzida de 5% (Lista I Bens e Serviços sujeitos à taxa reduzida).

Apresenta-se, de seguida, (Quadro 3) o lançamento da factura do fornecedor “Jugocarne” relativa à compra de matérias-primas no mercado intracomunitário.

Quadro 3: Factura do fornecedor “Jugocarne”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Factura n.º 4081	31.6.1.2.1		€ 6.331,51
	24.3.2.1.1.2		€ 316,58
		24.3.3.1.2.1	€ 316,58
		22.1.2.0014	€ 6.331,51

Fonte: Anexo 2

Este documento contabiliza-se do seguinte modo: a débito a conta 31.6.1.2.1 (Compra de matérias-primas, no mercado intracomunitário, com IVA à taxa de 5%), por contrapartida da conta de fornecedores 22.1.2.0014 (fornecedores c/c comunitários – Jugocarne) e as respectivas contas de IVA.

2.4.2. Vendas a clientes

A conta 21 – Clientes, segundo as Notas Explicativas do POC, serve para registar “os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços”. Ou seja, “regista as relações da empresa com os que lhe compram mercadorias, produtos e/ou serviços, independentemente da entidade que faça essa compra (ainda que sejam Sócios, o Pessoal, o Estado e outros entes públicos, etc.)” (Bento e Machado, 2006: 162).

2.4.2.1. Venda de mercadorias – Mercado Nacional

A factura relativa à venda de mercadorias no território nacional, ao cliente “Lamiguiper”, tem a contabilização reflectida no Quadro 4.

Quadro 4: N/ Factura relativa a venda ao cliente “Lamiguiper”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
N/ Factura n.º		71.1.1.1	€ 5.306,02
708849		24.3.3.1.1.1	€ 265,30
	21.1.1.0090		€ 5.571,32

Fonte: Anexo 3

Em conformidade com Anexo 3, o valor dos descontos, abatimentos e bónus concedidos é retirado da base tributável para efeitos de IVA, $3\% \times € 5.470,13 = € 164,11$, nos termos da alínea b) do n.º6 do artigo 16.º do CIVA, recaindo imposto sobre o valor líquido da factura $€ 5.470,13 - € 164,11 = € 5.306,02$.

A crédito vamos lançar a conta 71.1.1.1 (vendas de mercadorias, transmissões internas, à taxa de IVA de 5%) e a sua correspondente conta de IVA 24.3.3.1.1.1 (IVA liquidado, operações gerais, transacções internas, à taxa de IVA de 5%). A débito lança-se a conta de clientes 21.1.1.0090 (clientes c/c, nacionais – Lamiguiper).

2.4.2.2. Venda de mercadorias – Mercado

Intracomunitário

Esta operação, venda a um sujeito passivo registado em Espanha, é considerada uma transmissão isenta de IVA, nos termos da alínea a) do artigo 14.º do RITI. O adquirente encontra-se registado para efeitos de IVA noutro estado membro e usou o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a compra.

Exemplifica-se, esta situação com a factura relativa à venda de mercadorias no mercado intracomunitário, ao cliente “Luis Carlos Hernandez, S.L.”, no Quadro 5.

Quadro 5: N/ Factura relativa a venda ao cliente “Luis Carlos Hernandez, S.L.”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
N/ Factura n.º 708126	21.1.2.0005	71.1.2	€ 12.417,45

Fonte: Anexo 4

Neste caso, lança-se a débito a conta de cliente 21.1.2.0005 (clientes c/c, comunitários – Luis Carlos Hernandez, S.L.), por contrapartida da conta 71.1.2 (venda de mercadorias, transmissões intracomunitárias).

2.4.3. Fornecimentos e Serviços Externos

A conta 62 – Fornecimentos e Serviços Externos, sendo uma das principais contas de custos, acolhe uma gama bastante diversificada de operações, relativas à aquisição de bens de consumo imediato e de serviços prestados por terceiros.

No que se refere à aquisição de bens consumíveis podemos destacar a energia, as ferramentas e utensílios de desgaste rápido, os artigos para oferta, o material de escritório, o material de limpeza, entre outros.

Os serviços adquiridos a terceiros são, normalmente, os subcontratos, os trabalhos especializados, a limpeza e higiene, o transporte de mercadorias, os seguros e as comissões.

2.4.3.1. Aquisição de selos de correio

A venda de selos de correio corresponde a uma operação isenta de IVA, nos termos do n.º 24 do artigo 9.º do CIVA:

“Estão isentas de imposto:

24) As transmissões, pelo seu valor facial, de selos de correio em circulação...”
(SITOC, 2009d).

O recibo dos “CTT Correios de Portugal”, referente à aquisição de selos de correio tem a contabilização apresentada no Quadro 6.

Quadro 6: Recibo dos “CTT Correios de Portugal”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Recibo n.º 10313/01991	62.2.22.2.1	11.1	€ 14,10

Fonte: Anexo 5

Lança-se a débito a conta 62.2.22.2.1 (fornecimentos e serviços externos, comunicação, correios, sem IVA), pelo valor dos selos, e a crédito a conta 11.1 caixa.

2.4.3.2. Desratização e desinfestação

Apresenta-se no Quadro 7 a contabilização da factura do fornecedor “Desibeira, Lda.”, relativa a uma prestação de serviços de desratização e desinfestação, com IVA à taxa de 21%. Este tipo de serviços, devido à actividade da empresa, é de primordial importância.

Quadro 7: Factura do fornecedor “Desibeira, Lda.”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Factura n.º 1 1106	62.2.34.1.1		€ 353,33
	24.3.2.3.3.1		€ 74,20
		22.1.1.0219	€ 427,53

Fonte: Anexo 6

Esta operação trata-se de um serviço prestado à empresa na área de Limpeza, higiene e conforto. Faz-se o lançamento a débito da conta 62.2.34.1.1 (fornecimentos e serviços externos, limpeza, higiene e conforto, aquisições no território nacional, com IVA dedutível), a correspondente conta 24.3.2.3.3.1 (IVA dedutível, outros bens e serviços, taxa normal, aquisições no território nacional) e a crédito a conta 22.1.1.0219 (fornecedor c/c, território nacional – Desibeira, Lda.).

2.4.3.3. Despesa com telemóvel

A Factura/Recibo da “TMN”, respeitante à despesa com o consumo de telemóvel, com IVA à taxa de 20%, contabiliza-se conforme apresentado no Quadro 8.

Quadro 8: Factura/Recibo da “TMN”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Factura/Recibo n.º	62.2.22.1.2		€ 65,77
408069528	24.3.2.3.3.1		€ 13,15
		12.1	€ 78,92

Fonte: Anexo 7

A débito lançam-se as contas 62.2.22.1.2 (fornecimentos e serviços externos, comunicação, com IVA dedutível, telemóvel) e 24.3.2.3.3.1 (IVA dedutível, outros bens e serviços, aquisições território nacional, taxa normal de 20%), em contrapartida da conta 12.1 (Depósitos à ordem – CGD), dado que o pagamento foi efectuado através dos “CTT Correios” com cheque.

2.4.3.4. Factura/Recibo do consumo de água

Apresenta-se no Anexo 8 a Factura/Recibo do consumo de água relativa a Julho de 2008, cuja contabilização se reflecte no Quadro 9.

Quadro 9: Factura/Recibo do consumo de água

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Factura/recibo n.º	62.2.13.1		€ 41,47
9211	24.3.2.3.1.1		€ 2,07
	63.1.7.1		€ 16,29
		12.1	€ 59,83

Fonte: Anexo 8

Segundo o n.º2 do artigo 2.º do CIVA, as taxas são consideradas fora do campo de aplicação do IVA:

“2 – O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos de imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência” (SITOC, 2009d).

Neste caso, faz-se o lançamento a débito das contas 62.2.13.1 (fornecimentos e serviços externos, água, com IVA dedutível), 24.3.2.3.1.1 (IVA dedutível, outros bens e serviços, à taxa reduzida, aquisição no território nacional), 63.1.7.1 (impostos indirectos, taxas, taxas diversas) e a crédito a conta 12.1 (Depósitos à ordem - CGD).

2.4.3.5. Factura de gasóleo

A factura constante no Anexo 9 é referente ao consumo de gasóleo, pela empresa, durante o mês de Junho de 2008.

Neste caso, como se pode verificar pelo Mapa de Reintegrações e Amortizações (Anexo 25) são vários os tipos de viaturas que a empresa detém. Dadas as condições e como é prática corrente, foram vários os tipos de veículos a fazer abastecimento, durante esse mês (Junho), neste posto de combustível. A empresa adopta uma estimativa através de uma percentagem com base na categoria do Equipamento de Transporte (pesados e ligeiros de mercadorias), detido pela empresa e na utilização média desses mesmos veículos (Km).

Assim, para os veículos ligeiros de mercadorias é atribuída a percentagem de 30% e os restantes 70% são para a categoria de pesados.

Para efeitos do cálculo do IVA, há que ter em atenção a alínea b) do n.º1 do artigo 21.º do CIVA:

“1 – Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

(...)

b) Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com excepção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível:

(...)

v) *Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500kg;*” (SITOC, 2009d).

O Quadro 10 apresenta a contabilização da factura relativa ao consumo de gasóleo.

Quadro 10: Factura relativa ao consumo de gasóleo

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Factura n.º 13031	62.2.12.2.2.1		€ 1.304,90
	62.2.12.2.2.2		€ 137,01
	62.2.12.3.1		€ 3.044,74
	24.3.2.3.3.4		€ 776,41
		22.1.1.0068	€ 5.263,06

Fonte: Anexo 9

Cálculos auxiliares:

$$\text{Estimativa de cálculo} \begin{cases} 30\% \times € 5.263,06 = € 1.578,92 \\ 70\% \times € 5.263,06 = € 3.684,14 \end{cases}$$

$$\text{Valor da base tributável} \Rightarrow \frac{€ 1.578,92}{1,21} = € 1.304,90$$

$$\text{IVA não dedutível} \Rightarrow € 1.304,90 \times 21\% \times 50\% = € 137,01$$

$$\begin{array}{l} \text{Valor do gasóleo com IVA} \\ \text{100\% dedutível} \end{array} \Rightarrow \frac{€ 3.684,14}{1,21} = € 3.044,74$$

$$€ 3.044,74 \times 21\% = € 639,39$$

$$\text{Valor total do IVA dedutível} \Rightarrow € 137,01 + € 639,39 = € 776,41$$

O valor da base tributável é lançado a débito nas contas 62.2.12.2.2.1 (fornecimentos e serviços externos, combustíveis, não sujeitos a tributação autónoma, gasóleo, base tributável), o valor do IVA não dedutível na conta 62.2.12.2.2.2 (fornecimentos e serviços externos, combustíveis, não sujeitos a tributação autónoma, gasóleo, IVA não dedutível 50%), o valor do gasóleo com IVA dedutível a 100% na conta 62.2.12.3.1 (fornecimentos e serviços externos, combustíveis, pesados, gasóleo 100%), e o valor total do IVA do gasóleo das viaturas pesadas para 24.3.2.3.3.4 (IVA dedutível, outros bens e serviços, taxa normal,

gasóleo), por contrapartida a crédito a conta de fornecedor 22.1.1.0068 (fornecedor c/c, nacionais – José Cavaleiro Saraiva & Filhos, Lda.).

2.4.4. Reparação no Imobilizado Corpóreo

O imobilizado faz parte do activo da empresa. Trata-se de recursos detidos com carácter de continuidade ou de permanência não se destinando a ser vendidos ou transformados no decurso das suas actividades normais. Fazem parte, igualmente, as grandes reparações que sejam de acrescentar ao custo daqueles imobilizados.

Apresenta-se no Quadro 11 a contabilização da factura do fornecedor de imobilizado “Metalúrgica Arcos, Lda.” relativa a uma reparação geral e afinação na linha de produção.

Quadro 11: Factura relativa a reparação pelo fornecedor “Metalúrgica Arcos, Lda.”

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Factura n.º	42.2.1.0004.4		€ 3.726,00
10002/2008	24.3.2.2.3.1		€ 782,46
		26.1.1.1.0008	€ 4.508,46

Fonte: Anexo 10

A débito lança-se a conta de imobilizado corpóreo 42.2.1.0004.4 (edifícios e outras construções, com IVA dedutível, beneficiação/ampliação de instalações, beneficiação de instalações, Ano 2007), e a respectiva conta de IVA dedutível 24.3.2.2.3.1 (imobilizado, taxa normal, aquisições território nacional), por contrapartida da conta de fornecedores de imobilizado 26.1.1.1.0008 (fornecedores de imobilizado c/c, nacionais – Metalúrgica Arcos, Lda.).

3. Processamento e contabilização de salários

3.1. Considerações gerais

“O processamento das remunerações, que mais não é do que o apuramento das remunerações brutas auferidas por cada um dos trabalhadores no respectivo período, a quantificação dos diversos descontos a efectuar e a determinação da remuneração líquida a pagar encontra-se hoje grandemente simplificado tendo em conta os recursos informáticos a que praticamente todas as empresas têm acesso.” (Costa e Alves, 2008: 447)

Para realizar o processamento de salários é necessário ter em consideração os dados de cada trabalhador, designadamente, o n.º de dias de subsídio de alimentação, as faltas, os feriados, o subsídio de férias ou de Natal, as horas extras e outros.

No entanto, em termos fiscais, a empresa deve possuir outras informações relativas aos seus trabalhadores, para poder efectuar o cálculo das retenções de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), nomeadamente, o seu estado civil (casado ou não casado), os dados relativos à titularidade de rendimentos (único titular ou não), o número de dependentes (caso existam) e o seu vencimento base.

Assim, com base nas informações de cada trabalhador e através da consulta das tabelas de retenção actualizadas, publicadas anualmente no Diário da República, em conformidade com o Orçamento de Estado (OE), (as taxas a aplicar para o ano de 2008 encontram-se no Despacho n.º1157 – A/2008), encontram-se as taxas a aplicar a cada trabalhador.

Para efeitos de IRS, a entidade empregadora tem a figura de entidade devedora, é obrigada *“a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares”* (SITOC, 2009c), nos termos dos artigos 98.º e 99.º do Código de Imposto sobre as Pessoas Singulares (CIRS).

Segundo o disposto no n.º3 do artigo 91.º do CIRS as quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

No que respeita à retenção da Taxa Social Única (TSU), é da responsabilidade da entidade empregadora, o cumprimento da obrigação contributiva, relativamente aos beneficiários

abrangidos pelo regime geral da Segurança Social dos trabalhadores por conta de outrem, que compreende:

- A Declaração de Remunerações dos trabalhadores ao seu serviço;
- O pagamento das contribuições.

Cabe, uma vez mais, à entidade empregadora efectuar a Declaração de Remunerações dos trabalhadores ao seu serviço, mensalmente, de 1 a 15 do mês seguinte àquele a que as mesmas dizem respeito.

O cálculo do valor da retenção da TSU é feito com base nas taxas que se apresentam no, Quadro 12.

Quadro 12: Taxas de retenção da TSU

Trabalhadores	Trabalhador	Entidade empregadora	Total
Taxa contributiva em geral			
Trabalhador em geral	11%	23,75%	34,75%
Taxas contributivas em função da redução da protecção garantida			
Membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas	10%	21,25%	31,25%
Trabalhadores no domicílio			
- sem protecção na doença	8,5%	18,5%	27%
- com protecção na doença	9,3%	20,7%	30%
Futebolistas e basquetebolistas profissionais	11%	17,5%	28,5%
Trabalhadores activos em condições de acesso à pensão completa (65 anos de idade e carreira contributiva de 40 anos)	8,3%	17,9%	26,2%
Pensionistas em actividade			
- invalidez	8,3%	18,2%	26,5%
- velhice	7,8%	15,3%	23,1%
Trabalhadores em situação de pré-reforma			
- com mais de 37 anos de contribuição	3%	7%	10%
- restantes casos	7%	14,6%	21,6%
Docentes do ensino particular e cooperativo contratados até 31-12-2005			
- abrangidos pelo OGA	-	10%	10%
- estrangeiros não inscritos na CGA	-	10%	10%
Trabalhadores da Companhia Portuguesa de Rádio-Marconi	3%	4%	7%
Trabalhadores da Junta Autónoma de Estradas ao serviço da Lusoponte	-	10,6%	10,6%
Trabalhadores bancários	3%	11%	13%
Militares em Regime de voluntariado ou de contrato	-	3%	3%
Taxas contributivas de estímulo ao emprego			
Trabalhadores deficientes	11%	12,5%	23,5%
- Jovens à procura de 1º emprego	11%	Isenção nos primeiros três anos	11%
- Desempregados de longa duração			
Trabalhadores reclusos em regime aberto	11%	- Isenção nos 1 ^{os} 3 anos (contrato sem termo)	11%
	11%	- redução de 50% pelo período de duração do contrato (contrato a termo)	-

Fonte: Elaboração própria a partir do site <http://www.seg-social.pt>

3.2. Exemplo de processamento de salários

De seguida, serão apresentados dois exemplos do processamento de salários do mês de Julho de 2008, referentes a um trabalhador e a um sócio gerente.

✓ Trabalhador (Anexo 11)

Informação relevante:

- Categoria – Motorista de ligeiros
- Casado, dois titulares, com zero dependentes
- Vencimento base – € 675,00

Cálculos auxiliares:

Subsídio de alimentação – $20 \text{ dias} \times € 4,20 = € 84,00^3$

Retenção de IRS – $€ 675,00 \times 4\% = € 27,00^4$

Retenção de TSU – $€ 675,00 \times 11\% = € 74,25^5$

Valor líquido a receber – $€ 675,00 + € 84,00 - € 27,00 - € 74,25 = € 657,75^6$

Encargos sobre remunerações – $€ 675,00 \times 23,75\% = € 160,31^7$

✓ Sócio gerente (Anexo 12)

Informação relevante:

- Categoria – Gerente
- Casado, dois titulares, com dois dependentes
- Vencimento base – € 2.000,00

³ Subsídio de alimentação estabelecido pela AkiCarnes, Lda., encontra-se dentro dos limites de isenção de IRS (artigo 2º, n.º3, alínea b), n.º3 do CIRS)

⁴ Taxa de IRS de acordo com o Despacho 1157-A/2008, de 9 de Janeiro – I Série n.º7 (Tabela III)

⁵ TSU de 11%, sobre o vencimento base, por se tratar de um trabalhador por conta de outrem

⁶ Total a receber = Vencimento base + Subsídio de alimentação – IRS – TSU

⁷ A AkiCarnes, Lda. tem de entregar à Segurança Social 23,75% do vencimento base do trabalhador

Cálculos auxiliares:

Subsídio de alimentação – 10 *dias* × € 4,20 = € 42,00

Subsídio de férias – € 2.000,00 ÷ 2 = € 1.000,00⁸

Retenção de IRS – € 2.000,00 × 17% + € 1.000,00 × 7% = € 410,00⁹

Retenção de TSU – € 3.000,00 × 10% = € 300,00¹⁰

Valor líquido a receber – € 2.000,00 + € 1.000,00 + € 42,00 – € 410,00 – € 300,00 =
€ 2.332,00¹¹

Encargos sobre remunerações – € 3.000,00 × 21,25% = € 637,50¹²

3.3. Classificação do processamento de salários

O Quadro 13 apresenta a classificação do processamento de salários, de todo o pessoal e órgãos sociais da empresa AkiCarnes, Lda. (Anexo 13) referente ao mês de Julho de 2008.

⁸ O pagamento do subsídio de férias aos Órgãos Sociais foi dividido em duas parcelas.

⁹ Taxa de IRS de acordo com o Despacho 1157-A/2008, de 9 de Janeiro – I Série n.º7 (Tabela III)

¹⁰ TSU de 10%, sobre o vencimento base, por se tratar de um membro dos órgãos sociais

¹¹ Total a receber = Vencimento base + Subsídio de férias + Subsídio de alimentação – IRS – TSU

¹² A AkiCarnes, Lda. tem de entregar à Segurança Social 21,25% do vencimento base do sócio gerente

Quadro 13: Processamento de salários do mês de Julho de 2008

Descrição	Débito	Crédito	Valor	
Processamento de salários do mês de Julho de 2008	64.1.1		€ 4.500,00	
	64.2.1		€ 18.547,80	
	64.1.2		€ 75,60	
	64.2.2		€ 2.226,00	
	64.1.3		€ 1.000,00	
	64.2.3		€ 8.270,26	
	64.2.6		€ 962,34	
			24.2.1	€ 1.650,12
			24.2.2	€ 892,00
			24.5.1	€ 550,00
			24.5.2	€ 2.902,39
			26.2.1	€ 4.133,60
			26.2.2	€ 24.453,89

Fonte: Anexo 13

Cálculos auxiliares:

$$\text{Subsídio de alimentação}^{13} \left\{ \begin{array}{l} 18 \times € 4,20 = € 75,60 \rightarrow \text{Órgãos Sociais} \\ 530 \times € 4,20 = € 2.226,00 \rightarrow \text{Restantes trabalhadores} \end{array} \right.$$

$$\text{Segurança Social suportada pelo trabalhador} \left\{ \begin{array}{l} (€ 4.500,00 + € 1.000,00) \times 10\% = € 550,00 \rightarrow \text{Órgãos Sociais} \\ € 1200,00 \times 7,8\% = € 93,60 \rightarrow \text{Pensionista em actividade (velhice)} \\ (€ 18.547,80 - € 1.200,00 + € 8.270,26) \times 11\% = € 2.808,79 \rightarrow \text{Restantes trabalhadores} \end{array} \right.$$

Resumidamente, a contabilização do processamento de salários é efectuada do seguinte modo: são debitadas as subcontas de Custos com o Pessoal, as rubricas de ordenados, subsídio de alimentação, subsídio de férias e ajudas de custo; creditadas, as respectivas contas, pelo valor

¹³ O subsídio de alimentação é calculado com base no n.º de dias úteis de trabalho. Este processamento diz respeito a Julho, período em que alguns dos trabalhadores e os órgãos sociais se encontravam no gozo do período de férias.

da Retenção de IRS e Contribuições para a Segurança Social; o valor a pagar líquido é creditado nas subcontas da 26.2 - Outros devedores e credores, Pessoal.

Os encargos relativos à Segurança Social suportados pela entidade patronal têm o seguinte apuramento:

- Órgãos Sociais

$$(\text{€ } 4.500,00 + \text{€ } 1.000,00) \times 21,25\% = \text{€ } 1.168,75$$

- Restantes trabalhadores

$$(\text{€ } 18.547,80 - \text{€ } 1.200,00 + \text{€ } 8.270,26) \times 23,75\% = \text{€ } 6.070,59$$

$$\text{€ } 1.200,00 \times 15,3\% = \text{€ } 183,60$$

$$\text{€ } 1.168,75 + \text{€ } 6.070,59 + \text{€ } 183,60 = \text{€ } 7.422,94$$

A contabilização dos encargos com a Segurança Social encontra-se no Quadro 14.

Quadro 14: Processamento de encargos com a Segurança Social

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Processamento de encargos da Segurança Social	64.5.1.1	24.5.1	€ 1.168,75
	64.5.1.2	24.5.2	€ 6.254,19

São debitadas, as contas de encargos sobre remunerações, Segurança Social, 64.5.1.1 – C/ ordenados da Gerência e 64.5.1.2 – C/ ordenados do pessoal, por contrapartida das respectivas contas de contribuições para a Segurança Social, 24.5.1 – Órgãos sociais e 24.5.2 – Pessoal.

A última fase do processamento de salários (Quadro 15) corresponde ao pagamento das respectivas remunerações líquidas ao pessoal.

Quadro 15: Pagamento de salários

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pagamento de salários	26.2.1	12.1	€ 4.133,60
	26.2.2	12.1	€ 24.453,89

O pagamento dos salários é efectuado, contabilisticamente, através de débito das contas de outros devedores e credores, remunerações a pagar, 26.2.1 – Órgãos sociais e 26.2.2 – Pessoal, por crédito da conta de Depósitos à ordem, 12.1 – CGD.

Até ao 15º dia do mês seguinte ao das remunerações do pessoal, os encargos relativos à Segurança Social devem ser entregues pela AkiCarnes, Lda. Assim, foram entregues à Segurança Social as retenções relativas ao mês de Julho de 2008, em 14 de Agosto de 2008, (conforme Anexo 14) e cuja contabilização consta no Quadro 16.

Quadro 16: Pagamento à Segurança Social

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pagamento à Segurança Social	24.5.1	12.1	€ 9.156,58
	24.5.2	12.1	€ 1.718,75

Fonte: Anexo 14

Cálculos auxiliares:

- Órgãos Sociais → € 1.168,75 + € 550,00 = € 1.718,75
- Restantes trabalhadores → € 6.070,59 + € 2.808,79 + € 183,60 + € 93,60 = € 9.156,58
- Total de encargos → € 1.718,75 + € 9.156,58 = € 10.875,33

O valor dos encargos a pagar à Segurança Social, é debitado nas contas de contribuições para a Segurança Social, 24.5.1 – Órgãos sociais e 24.5.2 – Pessoal, por contrapartida da conta de depósitos à ordem, 12.1 – CGD.

As retenções de IRS (indicadas no Anexo 15) são entregues até ao 20º dia do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, pela entidade empregadora e estão contabilizadas no Quadro 17.

Quadro 17: Pagamento do IRS

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pagamento do IRS	24.2.1	12.1	€ 1.650,12
	24.2.2	12.1	€ 892,00

Fonte: Anexo 15

Total de retenções de IRS $\rightarrow \text{€ } 1.650,12 + \text{€ } 892,00 = \text{€ } 2.542,12$

As contas 24.2.1 – Retenção de Imposto s/ Rendimento, Trabalho dependente e 24.2.2 – Retenção de Imposto s/ Rendimento, Trabalho independente, são debitadas, pelo valor retido pela entidade empregadora, por contrapartida da conta de depósitos à ordem, 12.1 – CGD.

4. Procedimentos de controlo interno

4.1. Considerações gerais

O controlo interno é definido como um processo, efectuado pelo Órgão de Gestão e todo o pessoal, desenhado para dar uma segurança razoável a uma organização.

“O Institute of Internal Auditors no (...) seu trabalho intitulado “Standards for the Professional practice of internal auditing” estabelece que os objectivos do controlo interno são assegurar:

- *A confiança e integridade da informação;*
- *A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;*
- *A salvaguarda de activos;*
- *A utilização económica e eficiente dos recursos;*
- *A realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas”.* (Costa, 2000: 139)

De acordo com a ISA 400, *“um sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pelo órgão de gestão de uma empresa que auxiliam a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta do seu negócio, incluindo a aderência às políticas estabelecidas pelo órgão de gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a preparação tempestiva de informação financeira fidedigna”.* (Costa, 2000: 123, 124)

Este conjunto de procedimentos apesar de não garantir um resultado cem por cento isento de falhas, proporciona, um grau de confiança razoável. Apenas consegue reduzir os riscos e lutar contra a incerteza, sendo detector de erros e irregularidades e dissuasor de fraudes.

A análise do sistema de controlo interno existente faz parte do trabalho de campo dos Revisores Oficiais de Contas e serve para determinar a extensão dos procedimentos de auditoria.

4.2. Caixa e depósitos bancários

Na AkiCarnes, Lda. para controlo dos movimentos de caixa é utilizada uma folha de caixa (Anexo 16), onde diariamente são registados os recebimentos, em numerário, cheques recebidos e cheques pré-datados e os pagamentos efectuados (confirmados através do documento que originou a despesa). São efectuados depósitos diariamente, no caso de existirem valores significativos, e no caso dos cheques (de forma a diminuir o risco de não terem provisão).

Na folha de caixa apresentada no Anexo 16), pode verificar-se a existência de um grande número de cheques pré-datados de clientes, que traduz uma prática corrente, tendo em conta a actividade desenvolvida pela empresa.

O controlo do caixa consiste numa verificação da tipologia e limite de valor das despesas apresentadas pelo caixa. Ao nível da tipologia inclui pequenas despesas, tais como, despesas de correio (CTT), despesas com deslocações e estadas, selos fiscais, actos notariais.

Apenas são efectuados pequenos pagamentos em dinheiro, sendo os pagamentos normais a terceiros efectuados através de bancos, transferências bancárias ou por ordens permanentes de pagamento.

São efectuadas, mensalmente, reconciliações bancárias, pelos serviços de contabilidade, por se tratar de um procedimento de conferência que tem como objectivo comparar o saldo da empresa, através do extracto bancário, com o extracto da conta de Depósitos à ordem, do mesmo banco na contabilidade.

Após a recepção dos extractos bancários, é feita uma análise, colocando um “Visto”, dos movimentos que são relatados nesse mesmo extracto e é verificada a sua correspondência com os elementos da empresa na contabilidade.

Desta forma poder-se-ão detectar rapidamente diferenças motivadas por operações pendentes, documentação em falta e, por vezes, pequenos erros na contabilização. Podem existir movimentos pendentes nas seguintes situações:

- Movimentos registados pela contabilidade e não pelo banco, podendo ser a débito ou a crédito na empresa mas que ainda não foram contabilizados pelo banco. No caso de

serem a débito na contabilidade referem-se a recebimentos da empresa que, à data a que se refere o extracto, ainda não tinham sido contabilizados pelo banco. Se for a crédito na contabilidade, referem-se a saídas da empresa que ainda não constam do extracto do banco.

- Movimentos registados pelo banco e não pela contabilidade. Se for a débito no banco corresponde ao crédito na empresa, ou seja relaciona-se com saídas da própria conta da empresa, que aparecem no extracto bancário, mas que não se encontram registados na conta de depósitos à ordem na contabilidade. Se for um crédito no banco, relaciona-se com entradas que foram feitas na conta bancária, mas que por alguma razão não estão registadas na contabilidade.

Para a realização da reconciliação bancária é necessário inserir numa folha de cálculo, no seu início o saldo do banco do mês em causa, e no final o respectivo saldo da conta de depósitos à ordem da contabilidade.

Quando os extractos estiverem analisados são lançados na folha de cálculo os cheques pendentes, os movimentos a somar e a subtrair, partindo do saldo do banco até ao saldo da contabilidade.

A título de exemplo, pode observar-se o Anexo 17 que apresenta a reconciliação bancária, da conta 12.1 - Depósitos à ordem do banco Caixa Geral de Depósitos, do mês de Dezembro de 2007.

A reconciliação bancária apresentada em anexo tem um saldo contabilístico de € 13.783,84 (que confere com o valor apresentado no balancete) e um saldo bancário de € 9.486,27, a diferença apurada, de € 4.296,95 corresponde a um movimento de um depósito bancário efectuado na contabilidade mas ainda não contabilizado pelo banco. Existe ainda uma diferença de € 0,62, não identificada, que poderá ser proveniente de movimentos de períodos anteriores e, não detectados nas reconciliações bancárias anteriores.

4.3. Clientes

Os recebimentos dos clientes da AkiCarnes, Lda. são registados na folha de caixa, e posteriormente depositados diariamente.

O controlo das dívidas dos clientes é efectuado recorrendo a uma listagem mensal com a relação de dívidas de clientes, de acordo com os prazos acordados anteriormente, através da qual são analisados os atrasos de cada cliente.

4.4. Fornecedores

Os pagamentos aos fornecedores são efectuados, maioritariamente, através de cheque cruzado e transferência bancária, ou em numerário (para pequenas importâncias). No final de cada mês, é efectuada uma listagem das dívidas a fornecedores para, posteriormente e com base na antiguidade das mesmas, se proceder ao respectivo pagamento.

Quando é necessário efectuar compras que excedam um determinado valor ou tenham carácter pouco frequente, são obtidos orçamentos de vários fornecedores.

As facturas dos fornecedores são conferidas, verificando se o fornecedor facturou o que lhe foi encomendado e o que foi efectivamente recebido, e nas condições acordadas.

4.5. Existências

O controlo físico das existências faz-se com recurso à sua inventariação ou contagem física.

A AkiCarnes, Lda. aplica o sistema de inventário intermitente, isto é, as contagens são realizadas nos últimos dias do ano ou imediatamente nos primeiros dias do ano seguinte.

No Anexo ao Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada (Anexo 35) o Revisor Oficial de Contas (ROC) externo, no âmbito da Certificação Legal de Contas refere a não

implementação do inventário permanente, como um ponto fraco, apesar de ser obrigatório (ver Nota 3 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados – Anexo 32).

No que respeita ao controlo de existências a empresa deveria adoptar o sistema de inventário permanente que, desde logo, iria permitir controlar as entradas e saídas de armazém em quantidade e valor, possibilitando um acompanhamento dos seus resultados e o valor das existências em armazém.

O inventário deverá ser realizado obedecendo a instruções escritas, previamente preparadas, que sejam claras e detalhadas para a respectiva execução.

4.6. Imobilizado

No respeito à área de imobilizado é criada um ficha de imobilizado para cada bem (obrigatória nos termos do art. 51º do CIVA). Aquando da sua aquisição é efectuada uma cópia da factura ou documento equivalente, para proceder à criação da referida ficha individual, a qual é arquivada numa pasta destinada apenas a guardar estas cópias.

4.7. Área de pessoal

O departamento de pessoal é responsável pelo controlo de todas as operações inerentes ao Pessoal, nomeadamente o envio mensal, para o gabinete de contabilidade, de todas as alterações, no que se refere:

- Processos de admissão de cada novo trabalhador;
- Actualização das fichas dos trabalhadores, das quais devem constar toda a informação necessária (tais como: nome, data de nascimento, morada, telefone, estado civil, n.º de dependentes, titularidade de rendimentos, ordenado inicial e evolução, categoria profissional, data de admissão, n.º BI e local e data de admissão, n.º identificação fiscal, n.º Segurança Social) para um correcto processamento salarial e cálculo de retenções na fonte.

Para controlo individual das horas de entrada e de saída, as horas de trabalho e as faltas, existe um relógio de ponto, em que cada trabalhador tem um cartão de ponto.

Para proceder ao processamento de salários é enviada informação, para o gabinete de contabilidade, acerca das faltas justificadas ou injustificadas dos colaboradores, horas extra e outras informações relevantes para o processamento de remunerações.

5. Pagamento Especial por Conta e Pagamento por Conta

5.1. Pagamento Especial por Conta

Tal como refere o n.º1 do artigo 96.º do CIRC, “*as entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português*” (SITOC, 2009b), devem proceder ao pagamento de imposto.

O montante do pagamento especial por conta é igual a 1% do volume de negócios (valor das vendas e serviços prestados) relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de € 1.250 e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70.000 (n.º 2 do artigo 98.º do CIRC). Ao montante apurado nos termos do número anterior deduzir-se-ão os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior (n.º 3 do artigo 98.º do CIRC).

$$PEC_n = \text{limite mínimo} + 20\% [VN_{(n-1)} \times 1\% - \text{limite mínimo}]$$

Assim, n corresponde ao exercício económico a que se refere o cálculo e $n-1$ relativo ao exercício anterior ao mesmo.

De seguida, é apresentado o cálculo do pagamento especial por conta, do ano de 2007 da empresa AkiCarnes, Lda. com base no Anexo 30:

$$PEC'_{2007} = € 1.250 + 20\% [€ 6.919.591,43 \times 1\% - € 1.250]$$

$$PEC'_{2007} = € 1.250 + 20\% \times € 67.945,91$$

$$PEC'_{2007} = € 1.250 + € 13.589,18$$

$$PEC'_{2007} = € 14.839,18$$

Ao valor apurado deduzem-se os pagamentos por conta efectuados no ano 2006, que segundo pudemos apurar são inexistentes, ou seja, este valor calculado corresponde ao pagamento especial por conta.

A AkiCarnes, Lda. optou por realizar os pagamentos em 2 prestações, efectuadas em Março e Outubro do ano de 2007, como apresenta o Anexo 18. De facto, em conformidade com o artigo 98.º do CIRC, os sujeitos passivos estão obrigados a efectuar anualmente o Pagamento Especial por Conta, tendo a possibilidade de pagar em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita o mesmo ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, no 3.º mês e no 10.º mês do período de tributação respectivo (SITOC, 2009b).

Como se pode verificar, através do Anexo 18, o pagamento especial por conta efectuado pela empresa ($2 \times € 7.464,42 = € 14.928,84$), que confere com o valor da conta 24.1.9.7 – Estado e outros Entes Públicos, Imposto sobre o rendimento, Pagamento especial por conta, Pag. Esp. Conta 2007, não coincide com o cálculo anteriormente efectuado (€ 14.839,18), diferença (€ 89,66) que não foi possível apurar.

5.2. Pagamento por Conta

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado, relativamente, ao exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido da dedução relativa a retenção na fonte não susceptível de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável, nos termos do n.º1 do artigo 97.º do CIRC.

Segundo o n.º2 do artigo 97.º do CIRC “*os pagamentos por conta dos contribuintes cujo volume de negócios do exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos seja igual ou inferior a € 498 797,90 correspondem a 75% do montante do imposto referido no número anterior, repartido por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros*” (SITOC, 2009b).

Neste caso, utiliza-se a seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{Valor de cada PPC}_n = \frac{(\text{Coleta de IRC}_{(n-1)} - \text{Retenções na fonte}_{(n-1)}) \times 75\%}{3}$$

O n.º3 do mesmo artigo refere que “*os pagamentos por conta dos contribuintes cujo volume de negócios do exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses*

pagamentos seja superior a € 498 797,90 correspondem a 85% do montante do imposto referido no n.º 1, repartido por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros” (SITOC, 2009b).

$$\text{Valor de cada PPC}_n = \frac{(\text{Coleta de IRC}_{(n-1)} - \text{Retenções na fonte}_{(n-1)}) \times 85\%}{3}$$

Nos termos do n.º4 do artigo 96.º “*os contribuintes estão dispensados de efectuar pagamentos por conta quando o imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo for inferior a 199,52 euros” (SITOC, 2009b).*

A AkiCarnes, Lda. não efectuou pagamentos por conta no ano de 2007, pois o Resultado Líquido do ano anterior foi negativo, $RLE_{2006} = (\text{€ } 174.380,77)$, conforme Anexo 29, isto é, não havia colecta de IRC de 2006.

O CIRC também prevê, no n.º1 do artigo 99.º, a possibilidade de limitação aos pagamentos por conta “*se o contribuinte verificar que o montante do pagamento por conta, já efectuado, é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício, podendo assim, deixar de efectuar novo pagamento por conta” (SITOC, 2009b).*

6. Imposto sobre o Valor Acrescentado

6.1. Considerações gerais

O IVA foi introduzido no sistema fiscal português através do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, (MF, 1984) que aprovou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 1986, o qual foi actualizado e renumerado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho (MFAP, 2008).

A implementação do IVA, no mesmo ano da adesão à Comunidade Europeia, em 1 de Janeiro de 1986, decorreu de uma opção política fiscal e não propriamente da obrigatoriedade de cumprir com a 6.ª Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, vulgarmente conhecida por 6.ª Directiva do IVA.

Esta directiva foi alterada e complementada pela Directiva n.º91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro, a qual foi transposta para o direito interno português através do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro (MF, 1992), a qual aprovou o regime do IVA nas transacções intracomunitárias.

Assim, existem dois diplomas-base que regem o IVA:

- Código do IVA (CIVA);
- Regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI).

“O IVA é um imposto plurifásico, já que é liquidado em todas as fases do circuito económico e é não cumulativo, na medida em que se permite a dedução do imposto suportado na aquisição dos bens e serviços indispensáveis à realização da venda” (Costa e Alves, 2008: 924).

O âmbito geral de aplicação do imposto consta, desde logo, do n.º1 do artigo 1.º do CIVA, que determina a sujeição de quatro categorias de operações:

- as transmissões de bens;
- as prestações de serviços;
- as importações;
- as operações intracomunitárias, abrangendo as aquisições intra-comunitárias de bens.

Destas, excluem-se as referidas do artigo 9.º ao 15.º do CIVA, pois definem as operações e entidades isentas de imposto.

6.2. Taxas de imposto

A Lei n.º 26-A/2008, de 27 de Junho (AR, 2008), alterou o Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, actualizou para 20% a taxa normal de imposto, constante do artigo 18.º do CIVA, com a entrada em vigor em 1 de Julho de 2008.

Para efeitos deste relatório torna-se relevante a indicação das respectivas taxas aplicáveis, nos dois períodos (antes de 1 de Julho de 2008 e depois), uma vez que o período de estágio decorreu na data em que ocorreu a alteração da taxa normal de IVA.

As taxas de imposto, previstas no artigo 18.º do CIVA (Quadro 18), são as seguintes:

- a) Taxa reduzida, para as importações transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa ao CIVA;
- b) Taxa intermédia, para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista II anexa ao CIVA;
- c) Taxa normal, para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços.

Quadro 18: Comparação de taxas de IVA no território nacional

Anterior artigo 18.º, n.º1	Actual artigo 18.º, n.º1
Taxa reduzida – 5%	Taxa reduzida – 5%
Taxa intermédia – 12%	Taxa intermédia – 12%
Taxa normal – 21%	Taxa normal – 20%

Fonte: Elaboração própria a partir do CIVA

Nos termos do n.º3 do mesmo artigo, as taxas aplicáveis às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, são as apresentadas no Quadro 19.

Quadro 19: Comparação de taxas de IVA nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira

Anterior artigo 18.º, n.º3	Actual artigo 18º, n.º3
Taxa reduzida – 4%	Taxa reduzida – 4%
Taxa intermédia – 8%	Taxa intermédia – 8%
Taxa normal – 15%	Taxa normal – 14%

Fonte: Elaboração própria a partir do CIVA

6.3. Regimes de tributação

Os sujeitos passivos podem ser enquadrados nos seguintes regimes de tributação em sede de IVA:

- ✓ Regime normal;
- ✓ Regime especial de isenção;
- ✓ Regime especial dos pequenos retalhistas;
- ✓ Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicáveis aos revendedores;
- ✓ Regime de inversão do sujeito passivo do IVA.

6.3.1. Regime normal

Os sujeitos passivos abrangidos neste regime são todos os não enquadrados no regime especial de isenção nem no regime especial dos pequenos retalhistas.

As taxas de IVA estão definidas no artigo 18.º do CIVA, sendo a taxa reduzida (5%), a taxa intermédia (12%) e a taxa normal (20%).

6.3.2. Regime especial de isenção

Este regime, bastante simplificado, está regulamentado nos artigos 53.º a 59.º do CIVA.

Neste regime são abrangidos os sujeitos passivos que reúnem cumulativamente as condições previstas no artigo 53.º do CIVA, designadamente:

- Não tenham nem sejam obrigados a ter contabilidade devidamente organizada para efeitos de IRS e IRC;
- Não pratiquem operações de exportação ou importação ou actividades com elas conexas, nem exerçam actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do CIVA;
- Não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios superior a € 10.000.

São, ainda, isentos de imposto os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a € 10.000, mas inferior a € 12.500, que, sendo tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas, segundo o n.º2 do artigo 53.º do CIVA.

Os sujeitos passivos isentos são obrigados, pelo n.º1 do artigo 58.º do CIVA, ao cumprimento do disposto nos artigos 31.º, 32.º e 33.º do mesmo código, ou seja, devem entregar antes de iniciada a actividade, a declaração de início de actividade; devem entregar a declaração de alterações sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de início de actividade e, em caso de cessação de actividade, devem entregar a respectiva declaração de cessação.

6.3.3. Regime especial dos pequenos retalhistas

O regime dos pequenos retalhistas está regulado nos artigos 60.º a 68.º do CIVA.

Estão enquadrados neste regime, os sujeitos passivos que reúnem cumulativamente as condições descritas no artigo 60.º do CIVA, nomeadamente:

- Os retalhistas que sejam pessoas singulares, não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS;
- Não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a € 50.000;
- 90% do volume de compras de bens destinados a venda sem transformação;
- Não podem beneficiar deste regime, os retalhistas que pratiquem operações de importação, exportação ou actividades com elas conexas, operações intracomunitárias referidas na alínea c) do n.º1 do artigo 1.º do CIVA ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a € 250, nem aqueles cuja actividade consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no Anexo E do CIVA;

- Para cálculo do imposto a pagar, aplica-se um coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação.

Nos termos do n.º2 do artigo 60.º do CIVA, ao valor do imposto apurado é deduzido o valor do imposto suportado na aquisição ou locação de bens de investimento e outros bens para uso da própria empresa, salvo tratando-se dos que estejam excluídos do direito à dedução nos termos do n.º1 do artigo 21.º do CIVA.

Quando estiverem reunidas as condições, descritas anteriormente, de passagem do Regime Normal para o Regime dos Pequenos Retalhistas, nos termos do n.º2 do artigo 61.º do CIVA, terão de apresentar, durante o mês de Janeiro do ano seguinte, a Declaração de Alterações de Actividade, produzindo efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da apresentação.

6.3.4. Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores

O regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores está enquadrado do artigo 69.º ao 75.º do CIVA.

O âmbito de aplicação do regime vem contemplado no artigo 69.º do CIVA:

“O imposto devido pelas transmissões de gasolina, gásóleo e petróleo carburante efectuadas por revendedores é liquidado por estes com base na margem efectiva de vendas” (SITOC, 2009d).

A determinação do valor tributável no presente regime é regulada no artigo 70.º do CIVA:

“1 — (...) o valor tributável das transmissões abrangidas pelo presente regime corresponde à diferença, verificada em cada período de tributação, entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas, IVA excluído, e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído.

2 — Sobre a margem, apurada nos termos do número anterior, devem os revendedores fazer incidir a respectiva taxa do imposto. (...)” (SITOC, 2009d).

Sempre que os sujeitos passivos abrangidos neste regime efectuem aquisições intracomunitárias de combustíveis devem, nos termos do artigo 74.º do CIVA, obedecer às regras estabelecidas no Regime do IVA das Transacções Intracomunitárias.

6.3.5. Regime de Inversão do sujeito passivo do IVA

Nos termos da alínea j), do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA são sujeitos passivos de IVA:

“j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) 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” (SITOC, 2009d).

O Ofício-Circular n.º 030 101, de 24 de Maio de 2007 explica todas as normas gerais de aplicação deste regime de IVA.

Segundo este diploma, no que respeita à inversão do sujeito passivo do IVA, é necessário que, cumulativamente, seja uma aquisição de serviços de construção civil e o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução.

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo um conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização. Assim, o aluguer ou colocação de andaimes, serviços de limpeza, sinalização, fornecimento de materiais, entre outros serviços, não é abrangido pelas normas de inversão, cabendo ao prestador dos serviços ou ao transmitente dos bens a normal liquidação de IVA.

Este diploma explica ainda a aplicação da lei no tempo, a qual refere que *“independentemente, dos serviços terem sido realizados antes de 1 de Abril de 2007, se a factura for, dentro do prazo legal, emitida no dia 1 de Abril de 2007 ou posteriormente, a nova regra de inversão é aplicável”*.

6.4. Prazo de entrega das declarações periódicas

O sujeito passivo tem a obrigação, nos termos da alínea c) n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, de enviar a declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo.

O volume de negócios dos sujeitos passivos identifica a periodicidade de entrega das declarações de imposto. Assim, existe a periodicidade mensal e trimestral:

- Trimestral, no caso de sujeitos passivos com volume de negócios inferior a € 650.000 no ano civil anterior;
- Mensal, no caso de sujeitos passivos com volume de negócios igual ou superior a € 650.000 no ano civil anterior, e por opção.

Os sujeitos passivos abrangidos no regime trimestral, podem optar pelo envio da declaração periódica mensalmente, através de menção expressa na declaração de início de actividade ou na declaração de alterações, conforme o caso, devendo manter-se nesse regime por um período mínimo de três anos.

A AkiCarnes, Lda. enquadra-se no regime mensal de IVA, dado que o seu volume de negócios (VN de 2006 = € 6.919.591,43) (ver Anexo 30) ultrapassa os limites previstos por lei para a periodicidade trimestral.

Nos termos do artigo 41.º do CIVA, os prazos de entrega da declaração periódica mensal decorrem até ao dia 10 do 2º mês seguinte a que respeitam as operações e até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações.

6.5. Obrigações dos sujeitos passivos

As principais obrigações dos sujeitos passivos são:

- Obrigações de pagamento

Nos termos dos artigos 27.º e 28.º do CIVA, artigo 22.º do RITI e na Portaria 375/2003, de 10 de Maio, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante de imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados (Tesouraria das Finanças, nas caixas multibanco, nos CTT ou através dos bancos aderentes), fazendo-se acompanhar da respectiva referência numérica para pagamento.

- Obrigações declarativas

As obrigações declarativas decorrem do artigo 29.º do CIVA, sendo reguladas nos artigos 31.º a 35.º, nos artigos 41.º a 43.º e no artigo 67.º do CIVA.

Este tipo de obrigações engloba a entrega das seguintes declarações:

- ✓ Declaração de início de actividade

Conforme o n.º2 do artigo 31.º do CIVA, esta declaração deve ser apresentada, pelas pessoas singulares ou colectivas que exerçam uma actividade sujeita a IVA, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a partir da data da apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial.

- ✓ Declaração de alterações

Quando se verificarem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade, o sujeito passivo deve entregar a declaração de alterações, como refere o n.º1 do artigo 32.º do CIVA.

- ✓ Declaração de cessação de actividade

No prazo de 30 dias a contar da data da cessação, o sujeito passivo deve entregar a respectiva declaração nos termos do artigo 33.º do CIVA.

✓ Declaração periódica

Com esta declaração, com periodicidade mensal ou trimestral, o sujeito passivo, indica o valor do imposto devido ou a crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo, sendo também através desta declaração que se solicita o reembolso de IVA.

✓ Declaração anual de informação contabilística e fiscal

A declaração de informação contabilística e fiscal com os anexos, eventualmente exigidos, deve ser apresentada, por transmissão electrónica de dados, até ao final do mês de Junho, conforme a alínea h) do n.º1 do artigo 29.º do CIVA.

✓ Mapas recapitulativos de clientes e fornecedores

Devem ser apresentados, juntamente com a declaração anual atrás referida, um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos que sejam clientes (donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles, no ano anterior, desde que superior a € 25.000) e um mapa recapitulativo idêntico ao dos clientes, mas desta feita relativo aos sujeitos passivos que sejam fornecedores.

✓ Anexos recapitulativos respeitantes a transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas

Os sujeitos passivos que efectuem transmissões de bens a outros países comunitários devem apresentar, de acordo com o artigo 23.º do RITI, juntamente com a declaração periódica, um anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias e operações assimiladas.

• Obrigações de facturação

A obrigação de facturação está regulada no artigo 29.º, nos artigos 36.º a 40.º e nos artigos 57.º e 62.º do CIVA e, ainda, nos artigos 23.º, n.º1, alínea b), 27.º e 28.º do RITI.

O sujeito passivo é obrigado, pela alínea b) do n.º1 do artigo 29.º do CIVA, a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhe sejam efectuados, antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

A factura ou documento equivalente deve ser emitido até ao 5º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido, bem como as suas formalidades, decorrentes do artigo 36.º do CIVA.

Contudo, é dispensada a obrigação de facturação, como refere o artigo 40.º do CIVA, sempre que:

“ (...) o cliente seja um particular que não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional e a transacção seja efectuada a dinheiro:

a) Transmissões de bens efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes;

b) Transmissões de bens feitas através de aparelhos de distribuição automática;

c) Prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador comprovativo do pagamento;

d) Outras prestações de serviços cujo valor seja inferior a € 10” (SITOC, 2009d).

Os retalhistas e prestadores de serviços são obrigados a emitir talão de venda, cumprindo os requisitos e contendo os elementos descritos no n.º2 e 3 do artigo 40.º do CIVA. Nas facturas por si emitidas podem indicar apenas o preço com inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis, segundo o artigo 39.º do CIVA.

- Obrigações contabilísticas

A obrigação contabilística está prevista na alínea g), do n.º1 do artigo 29.º e nos artigos 44.º a 55.º do CIVA, assim como no artigo 31º do RITI.

Segundo o nº1 do artigo 44.º do CIVA, *“a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto” (SITOC, 2009d).*

Em síntese, os sujeitos passivos são obrigados a “*dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto*”, conforme a alínea g), do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA (SITOC, 2009d), bem como possuir os respectivos livros, registos e respectivos documentos de suporte da contabilidade.

- Obrigações estatísticas

Em 1 de Janeiro de 1993, a União Europeia, criou um novo método de recolha de informações estatísticas, o sistema INTRASTAT, que acolhe dados acerca das trocas de bens entre os diversos Estados Membros.

Esta operação estatística faz parte do conjunto de inquéritos realizados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), sendo de resposta obrigatória, nos termos do artigo 4º da Lei n.º22/2008, de 13 de Maio (AR, 2008a) e do n.º5 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º166/2007, de 3 de Maio (PCM, 2007).

Nestas circunstâncias, foram criados formulários de expedição e de chegada a remeter ao Instituto Nacional de Estatística, devendo igualmente ser comunicada a ausência de transacções.

Na declaração periódica de IVA, caso haja movimentos com os diversos Estados Membros, terão de ser mencionados.

6.6. Esquema de apuramento de IVA e respectivas subcontas

No final de cada mês ou trimestre, é necessário efectuar o apuramento do IVA, de modo a obter o valor a pagar ou a receber pelo sujeito passivo e efectuar o preenchimento da declaração periódica.

Segundo o POC, a conta 24.3 – Imposto sobre Valor Acrescentado, “*destina-se a registar as situações decorrentes da aplicação do Código do Imposto sobre Valor Acrescentado*”. Esta conta encontra-se dividida em várias subcontas, segundo as taxas aplicáveis e por ordem crescente.

De seguida, será feita uma análise de cada uma das subcontas e apresentada a sua divisão em subcontas:

Conta 24.3.1 – IVA Suportado

Esta conta, de uso facultativo, no plano de contas da AkiCarnes, Lda. não é utilizada.

Conta 24.3.2 – IVA Dedutível

Nesta conta são contabilizados os valores do IVA suportado que sejam susceptíveis de dedução definida nos artigos 19.º a 25.º do CIVA, com excepções a que se refere o artigo 21.º do mesmo Código, que dizem respeito à aquisição de bens e serviços cujas características os torna facilmente desviáveis para consumos particulares ou pouco essenciais à actividade produtiva. Contabilisticamente, esta conta é debitada pelos valores de IVA, relativo às aquisições, e é creditada no final do período, pela transferência do saldo respeitante ao período de imposto, por débito da conta 24.3.5 – IVA Apuramento. As subcontas adoptadas pela empresa são as seguintes:

24.3.2 IVA – Dedutível

24.3.2.1 Existências

24.3.2.1.1 Taxa reduzida

24.3.2.1.1.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.1.1.2 Aquis. Países Comunitários

24.3.2.1.2 Taxa intermédia

24.3.2.1.2.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.1.3 Taxa normal

24.3.2.1.3.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.2 Imobilizado

24.3.2.2.1 Taxa reduzida

24.3.2.2.1.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.2.3 Taxa normal

24.3.2.2.3.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.2.3.2 Aquis. Países Comunitários

24.3.2.3 Outros bens e serviços

24.3.2.3.1 Taxa reduzida

24.3.2.3.1.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.3.2 Taxa intermédia

24.3.2.3.2.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.3.3 Taxa normal

24.3.2.3.3.1 Aquis. Território Nacional

24.3.2.3.3.2 Aquis. Países Comunitários

24.3.2.3.3.4 Gasóleo

Conta 24.3.3 – IVA Liquidado

Esta conta é creditada pelo IVA liquidado referente às vendas ou prestação de serviços, nas facturas emitidas pela empresa, desde que não se enquadrem nas operações isentas de IVA (Isenções nos artigos 9.º, 10.º, 13.º e 14.º do CIVA). É debitada, para transferência do saldo referente ao período de imposto, por crédito da conta 24.3.5 – IVA Apuramento. As subcontas utilizadas pela empresa, estão subdivididas segundo as taxas aplicáveis, por ordem crescente:

24.3.3 IVA – Liquidado

24.3.3.1 Operações gerais

24.3.3.1.1 Transacções internas

24.3.3.1.1.1 Taxa reduzida

24.3.3.1.1.2 Taxa intermédia

24.3.3.1.1.3 Taxa normal

24.3.3.1.2 Aquisições intracomunitárias

24.3.3.1.2.1 Taxa reduzida

24.3.3.1.2.3 Taxa normal

24.3.3.1.3 Aquis. Serv. Países Comunitários

24.3.3.1.3.3 Taxa normal

Conta 24.3.4 – IVA Regularizações

Esta conta serve para registar as correcções de imposto apuradas, nos termos do CIVA e susceptíveis de serem efectuadas nas respectivas declarações periódicas. As regularizações de imposto estão reguladas no artigo 78.º do CIVA, podem ser mensais ou trimestrais, conforme o período de imposto, podem ser a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado. Assim, a conta 24.3.4 encontra-se subdividida nas seguintes subcontas:

24.3.4 IVA Regularizações

24.3.4.1 Mensais (ou Trim.) Fav. Empresa

24.3.4.1.1 Taxa reduzida

24.3.4.1.2 Taxa intermédia

24.3.4.1.3 Taxa normal

24.3.4.2 Mensais (ou Trim.) Fav. Estado

24.3.4.2.1 Taxa reduzida

24.3.4.2.3 Taxa normal

Nas subcontas da conta 24.3.4.1 – IVA Regularizações mensais (ou trimestrais) a favor da Empresa debita-se o imposto resultante de operações que reduzam os montantes liquidados pela empresa ou que aumentem o imposto suportado e dedutível. Estas operações podem ocorrer devido a rectificações ou correcções de facturas emitidas pela empresa em que se tenha liquidado imposto a mais ou ainda por erros em facturas de fornecedores, em que tenha liquidado imposto a menos, pelos descontos comerciais, extra-factura, concedidos a clientes, pelas devoluções de vendas por clientes, pelos descontos de pronto pagamento concedidos a clientes que não tenham sido englobados na factura, entre outras.

Nas subcontas da conta 24.3.4.2 – IVA Regularizações mensais (ou trimestrais) a favor do Estado credita-se o imposto resultante de operações que aumentem os montantes liquidados pela empresa ou que reduzam o imposto suportado e dedutível. Como exemplos destas operações inclui-se a rectificação ou correcção de facturas emitidas pela empresa em que tenha liquidado imposto a menos, ou no caso de facturas emitidas por fornecedores, em que se tenha liquidado imposto a mais, pelos descontos comerciais, extra-factura, concedidos por fornecedores, pela devolução de compras a fornecedores, entre outros.

Conta 24.3.5 – IVA Apuramento

No final do período de imposto (mensal ou trimestral), esta conta acolhe a débito o imposto favorável à empresa e a crédito o imposto favorável ao Estado.

Assim, será debitada pelos saldos devedores de 24.3.2 – IVA Dedutível e 24.3.4 – IVA Regularizações e creditada pelos saldos credores de 24.3.3 – IVA Liquidado e 24.3.4 – IVA Regularizações. É, ainda, debitada pelo saldo devedor de 24.3.7 – IVA a Recuperar, correspondente ao montante de crédito do imposto reportado do período anterior sobre o qual não exista nenhum pedido de reembolso.

O saldo apurado, após estes lançamentos, corresponde a IVA a pagar, se for credor, ou a IVA a recuperar, se for devedor. No caso de ser saldo credor, transfere-se para a conta 24.3.6 – IVA a Pagar, no caso de ser devedor para a conta 24.3.7 – IVA a Recuperar.

A conta 24.3.5 IVA Apuramento tem apenas uma subconta, a 24.3.5.1 Resultante de apuramento normal.

Conta 24.3.6 – IVA a Pagar

Nesta conta é recomendada a utilização de subcontas de forma a distinguir se o imposto a pagar que resultou de valores apurados pela empresa ou de liquidações oficiosas.

Credita-se pelo montante do imposto a pagar, com referência a cada período de imposto, por transferência do saldo credor de 24.3.5 – IVA Apuramento. É, ainda, creditada por contrapartida de 24.3.9 – IVA Liquidações Oficiosas, pelos montantes liquidados oficiosamente.

Debita-se pelo pagamento de imposto e, ainda, por contrapartida de 24.3.9 – IVA Liquidações Oficiosas, na hipótese de anulação da liquidação oficiosa.

No plano de contas da AkiCarnes, Lda. a conta 24.3.6 não se encontra em conformidade com o recomendado, possuindo apenas a subconta destinada ao apuramento normal (24.3.6.1 Resultante apuramento normal), visto que o plano de contas desta entidade não tem prevista a conta 2.4.3.9 – IVA Liquidações Oficiosas.

Conta 24.3.7 – IVA a Recuperar

Esta conta destina-se a receber o valor do imposto a recuperar, por transferência do saldo devedor, de 24.3.5 – IVA Apuramento, correspondente a um determinado período.

Se for feito qualquer pedido de reembolso, a conta 24.3.7 – IVA a Recuperar será creditada em contrapartida da conta 24.3.8 – Reembolsos pedidos.

Se não houver pedido de reembolso o saldo da conta 24.3.7 – IVA a Recuperar, será de novo transferido para débito da conta 24.3.5 – IVA Apuramento, no próximo período de imposto.

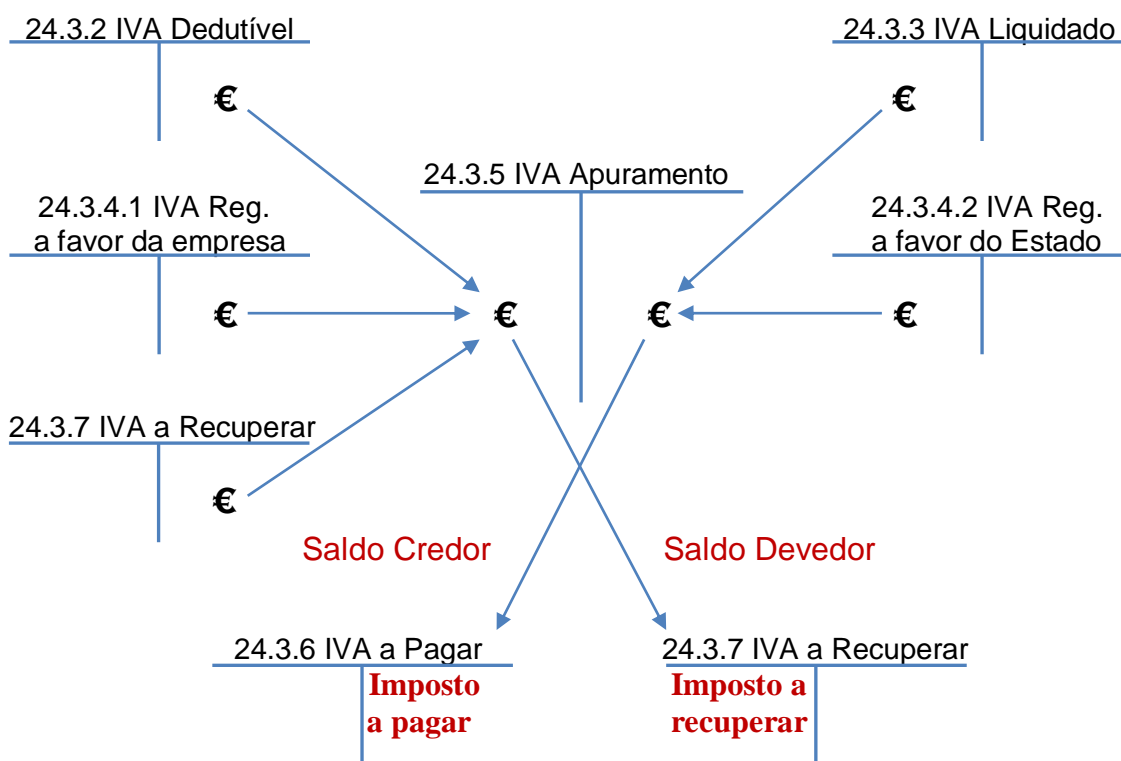
Conta 24.3.8 – Reembolsos Pedidos

Quando o sujeito passivo fica credor perante o Estado pode, em determinadas condições, fazer o pedido de reembolso. É debitada, quando é feito o pedido de reembolso em contrapartida da conta 24.3.7 – IVA a Recuperar e creditada após a Administração Fiscal se pronunciar sobre o pedido de reembolso, em contrapartida da conta 11/12.

O reembolso de IVA está regulamentado pelo artigo 22.º do CIVA, pelo Decreto-Lei n.º229/95, de 11 de Setembro e pelo Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, o qual estabelece os requisitos que devem ser observados nos reembolsos pedidos.

Na Figura 4 é apresentado um esquema representativo do apuramento do IVA, no qual a conta 24.3.5 – IVA Apuramento tem um papel central. É debitada pelos saldos devedores das contas 24.3.2 – IVA Dedutível, a conta 24.3.4.1 – IVA a favor da Empresa, e pelo saldo devedor, caso haja, da conta 24.3.7 – IVA a Recuperar, correspondente a reembolsos não solicitados de períodos anteriores, é creditada pelos saldos credores das contas 24.3.3 – IVA Liquidado e da conta 24.3.4.2 – IVA a favor do Estado.

Figura 4 - Esquema da contabilização do apuramento do IVA



Fonte: Elaboração própria a partir do POC

6.7. Apuramento do IVA da AkiCarnes, Lda.

Como já foi referido, anteriormente, a AkiCarnes, Lda. enquadra-se no regime normal mensal de IVA. Para efectuar o apuramento do IVA de cada mês é necessário extrair o respectivo balancete mensal.

O apuramento do IVA apresentado, a título de exemplo, no Quadro 20, refere-se ao mês de Dezembro de 2007, ou seja, aplicam-se as taxas de imposto em vigor antes da alteração introduzida a 1 de Julho de 2008.

Quadro 20: Diário de apuramento do IVA de Dezembro

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Transf. do IVA Dedutível relativo a aquisição de Existências		24.3.2.1.1.1	€ 14.270,57
		24.3.2.1.1.2	€ 11.583,59
		24.3.2.1.2.1	€ 60,77
		24.3.2.1.3.1	€ 698,53
Transf. do IVA Dedutível relativo a aquisição de Imobilizado		24.3.2.2.3.1	€ 1.230,15
Transferência do IVA Dedutível relativo a Outros Bens e Serviços		24.3.2.3.1.1	€ 127,17
		24.3.2.3.3.1	€ 5.643,96
		24.3.2.3.3.4	€ 1.741,99
Transf. do IVA Regularizações a favor da Empresa		24.3.4.1.1	€ 139,23
		24.3.4.1.2	€ 25,10
	24.3.5.1		€ 35.521,06
Transf. do IVA Liquidado, Operações Gerais relativo a Transacções Internas	24.3.3.1.1.1		€ 27.547,10
	24.3.3.1.1.2		€ 2.070,75
	24.3.3.1.1.3		€ 891,49
Transf. do IVA Liquidado, Operações Gerais relativo a Transmissões Intracomunitárias	24.3.3.1.2.1		€ 11.583,59
Transf. do IVA Regularizações a favor do Estado	24.3.4.2.1		€ 41,27
	24.3.4.2.2		€ 187,44
		24.3.5.1	€ 42.321,64
Transf. saldo IVA Apuramento para IVA a Pagar	24.3.6.1	24.3.5.1	€ 6.800,58

Fonte: Elaboração própria

A AkiCarnes, Lda. obteve um saldo credor, de € 6.800,58, no apuramento de IVA, isto é, tem imposto a entregar ao Estado, conforme se pode verificar no Balancete de Verificação (Anexo 20), na conta 24.3.6.1 – IVA a Pagar, Resultante de Apuramento Normal.

6.8. Preenchimento da declaração periódica de IVA

A declaração periódica de IVA – Modelo B e o respectivo Anexo I relativo às Transmissões Intracomunitárias e Operações Assimiladas, foi entregue dentro do prazo legalmente estabelecido para a sua apresentação, previsto na alínea a) do n.º1 do artigo 41.º do CIVA, por via electrónica.

Esta declaração encontra-se no Anexo 19, o seu preenchimento e cálculos são apresentados no Quadro 21.

Quadro 21: Preenchimento da declaração periódica

Campo	Descrição	Valor
1	Valores sem IVA das transmissões de bens e prestações de serviços à taxa reduzida (5%) (conta 71.1.1.1)	€ 550.935,01 ¹⁴
2	Imposto das transmissões de bens e prestações de serviços à taxa reduzida (5%) (conta 24.3.3.1.1.1)	€ 27.547,10
5	Valores sem IVA das transmissões de bens e prestações de serviços à taxa intermédia (12%) (conta 71.1.1.2)	€ 17.256,62
6	Imposto das transmissões de bens e prestações de serviços à taxa intermédia (12%) (conta 24.3.3.1.1.2)	€ 2.070,75
3	Valores sem IVA das transmissões de bens e prestações de serviços à taxa normal (21%) (conta 72.1.1)	€ 4.245,18
4	Imposto das transmissões de bens e prestações de serviços à taxa normal (21%) (conta 24.3.3.1.1.3)	€ 891,49
7	Operações isentas, transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas (conta 71.1.2)	€ 25.997,00 ¹⁵
10	Valores sem IVA das aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas (conta 31.6.1.2.1)	€ 231.671,77
11	Imposto das aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas (conta 24.3.2.1.1.2)	€ 11.583,59
20	Valor do imposto dedutível respectivamente ao imobilizado (conta 24.3.2.2.3.1)	€ 1.230,15

¹⁴ Este valor não confere com o apresentado no Balancete (Anexo 20), tem uma diferença de € 295,84

¹⁵ Este valor não confere com o apresentado no Balancete (Anexo 20), tem uma diferença de € 0,31

Campo	Descrição	Valor
21	Valor do IVA das existências a taxa reduzida (5%) (conta 24.3.2.1.1.1 e 24.3.2.1.1.2)	€ 14.270,57 + € 11.583,59 = € 25.854,16
23	Valor do IVA das existências a taxa intermédia (12%) (conta 24.3.2.1.2.1)	€ 60,77
22	Valor do IVA das existências a taxa normal (21%) (conta 24.3.2.1.3.1)	€ 698,53
24	Valor do IVA relativo aos outros bens e serviços (conta 24.3.2.3.1.1 e 24.3.2.3.3.1 e 24.3.2.3.3.4)	€ 127,17 + € 5.643,96 + € 1.741,99 = € 7.513,12
40	Valor das regularizações a favor da Empresa (conta 24.3.4.1.1 e 24.3.4.1.2)	€ 139,23 + € 25,10 = € 164,33
41	Valor das regularizações a favor do Estado (conta 24.3.4.2.1 e 24.3.4.2.2)	€ 41,27 + € 187,44 = € 228,71
90	Total da base tributável, ou seja, corresponde ao somatório dos valores dos campos 1,5, 3,7 e 10	€ 550.935,01 + € 17.256,62 + € 4.245,18 + € 25.997,00 + € 231.671,77 = € 830.105,58
91	Total do Imposto a Favor do Sujeito Passivo, isto é, corresponde ao somatório dos campos 20, 21, 23, 22, 24 e 40	€ 1.230,15 + € 25.854,16 + € 60,77 + € 698,53 + € 7.513,12 + € 164,33 = € 35.521,06
92	Total do Imposto a Favor do Estado, ou seja, corresponde ao somatório dos campos 2,6,4,11 e 41	€ 27.547,10 + € 2.070,75 + € 891,49 + € 11.583,59 + 228,71€ = 42.321,64€
93	Imposto entregar ao Estado (Campo 92 – Campo 91) = 93	€ 42.321,64 - € 35.521,06 = € 6.800,58

Fonte: Elaboração própria, a partir dos anexos 19 e 20

No Anexo I, relativo às Transmissões Intracomunitárias e Operações Assimiladas, o valor do campo 19 coincide com o do campo 7 do quadro 06 da Declaração Periódica. Neste anexo, as transmissões efectuadas para um mesmo adquirente comunitário (coluna 3), são agregadas e inscritas numa só linha, a não ser que tenham “tipos de operações” (coluna 5) diferentes.

O pagamento do imposto a entregar ao Estado pode ser efectuado nas caixas automáticas Multibanco, nas Tesourarias de Finanças informatizadas, nos balcões dos CTT e pela Internet, no serviço “Homebanking” das instituições bancárias que têm a opção “Pagamentos ao Estado”.

7. Encerramento de Contas

7.1. Considerações gerais

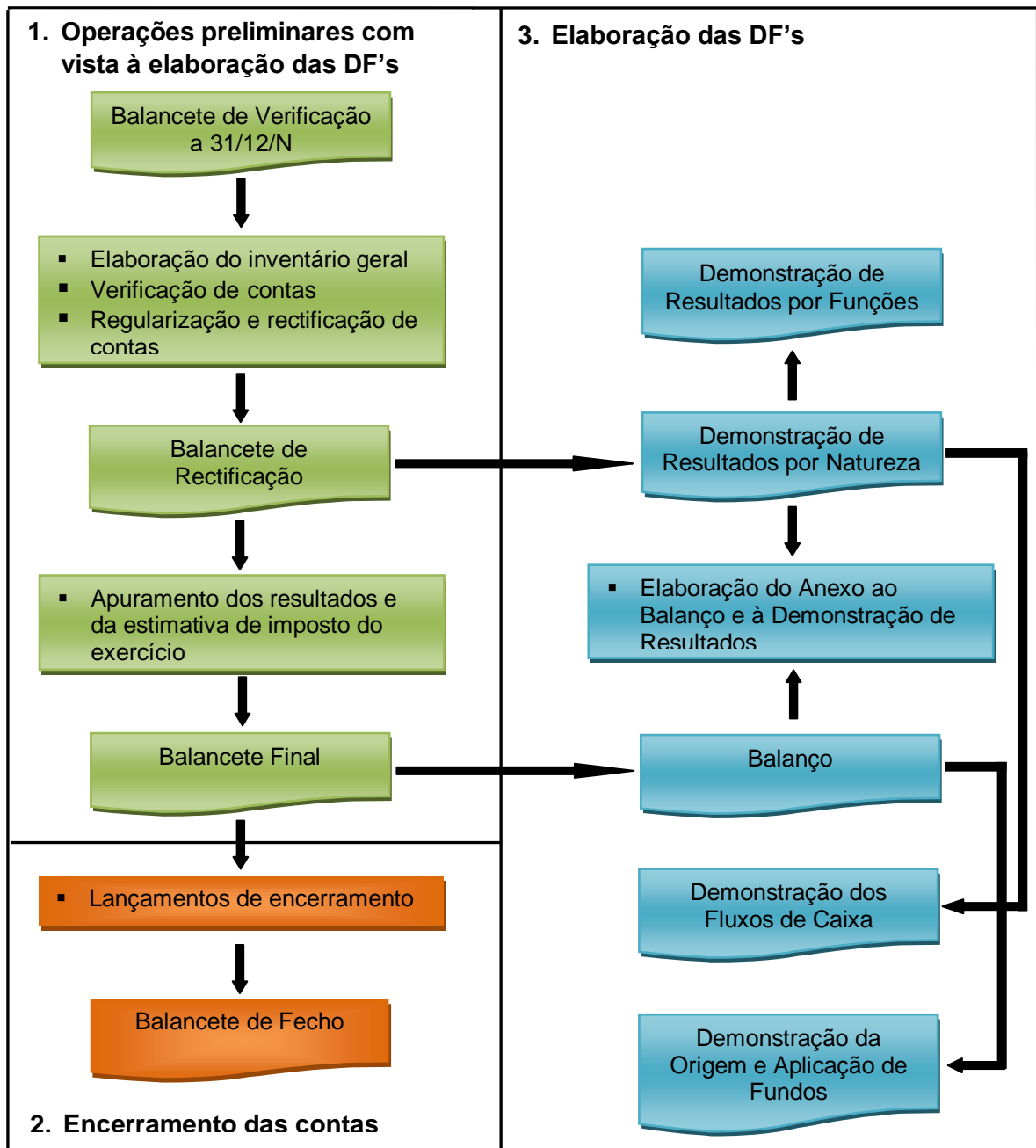
O encerramento de contas caracteriza-se pela realização de um conjunto de operações com vista ao apuramento de resultados, elaboração do balanço, demonstração de resultados e demais peças contabilísticas (ou extra-contabilísticas).

As demonstrações financeiras têm o objectivo de proporcionar informações acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis a um vasto conjunto de utentes para a tomada de decisão. Assim, é esperado que estas demonstrações apresentem, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira e os resultados das operações da entidade.

De acordo com o artigo 62.º do Código Comercial todas as empresas têm de efectuar o apuramento do resultado do exercício económico, e elaborar o balanço até 3 meses após a data de encerramento do ano civil seguinte ao que respeita o resultado.

O processo de encerramento de contas (ver Figura 5) tem como ponto de partida os elementos fornecidos pelo Balancete de Verificação do Razão de 31 de Dezembro, de cada exercício, e pela inventariação do património da empresa, desenvolvendo-se pela sequência do seguinte esquema:

Figura 5: Esquema de encerramento de contas



Fonte: Caiado e Madeira (2008: 134)

7.2. Regularização de contas

Para efectuar a regularização de contas parte-se do Balancete de Verificação a 31 de Dezembro (Anexo 20) e do inventário geral que se deverá efectuar nessa data, com vista a rectificar os saldos contabilísticos das contas e apurar os seus valores reais, registando as diferenças encontradas entre ambos.

No inventário geral deverá ser dada especial atenção a áreas como as disponibilidades, as contas a receber e a pagar, as existências e, por fim, o imobilizado.

“Os lançamentos de regularização de contas mais frequentes são os seguintes:

- *Lançamento de registo de diferenças encontradas (diferenças de caixa, do saldo de depósitos, quebras e sobras de stocks, etc.) que resultam dos trabalhos de verificação das mesmas.*
- *Lançamentos de registo de acréscimos e diferimentos de custos e proveitos, que não se consideram no exercício em questão.*
- *Lançamentos de constituição, reforço, anulação e reversão de ajustamentos e provisões.*
- *Lançamentos de registo das quotas anuais de amortizações do imobilizado.*
- *Lançamentos de rectificação das existências, quando a empresa utilize sistema de inventário intermitente.*
- *Lançamento de estimativa para impostos (IRC) ” (Borges, et al., 2006: 709).*

No seguimento destas regularizações será apresentado um conjunto de considerações a ter em atenção durante as operações de encerramento de contas.

7.2.1. Classe 1 – Disponibilidades

7.2.1.1. Conta 11 – Caixa

O saldo de caixa *“inclui os meios de pagamento, tais como notas de banco e moedas metálicas de curso legal, cheques e vales postais, nacionais ou estrangeiros”* (Bento e Machado, 2006: 148).

Não devem ser incluídos no saldo de caixa:

- ✓ Selos de correio (devem ser relevados em “custos diferidos”);
- ✓ Senhas de almoço e de combustível;
- ✓ “Vales” de empregados, de membros dos órgãos sociais ou de sócios relacionados com adiantamentos ou com outras situações (devem ser lançados em “Outros Devedores” ou “Suprimentos”, conforme o caso);
- ✓ Cheques pré-datados;
- ✓ Cheques emitidos ou recebidos posteriormente à data de balanço;
- ✓ Documentos justificativos de despesas efectuadas (devem ser lançados nas contas de custos respectivas).

Na AkiCarnes, Lda. conforme se pode verificar pela análise da folha de caixa à data do encerramento de contas de 2007 (Anexo 16), a existência de cheques pré-datados é uma prática corrente tendo em conta a actividade da empresa.

Assegurar que o valor evidenciado na conta 11 – Caixa corresponde ao somatório dos valores da folha de caixa do período findo à data do balanço.

7.2.1.2. Conta 12 – Depósitos à ordem

A conta 12 - Depósitos à ordem “*respeita aos meios de pagamento existentes em contas à vista nas instituições de crédito*” (Bento e Machado, 2006: 149).

Dever-se-á efectuar a reconciliação de todos os saldos das contas de depósitos à ordem com os respectivos extractos bancários em folha normalizada. No Anexo 17 encontra-se a reconciliação bancária, a 31 de Dezembro de 2007, do banco Caixa Geral de Depósitos, referente à conta 12 – Depósitos à ordem, mais representativa, com um saldo contabilístico de € 13.783,84 (conforme Balancete Anexo 20) e um saldo bancário de € 9.486,27.

Os saldos credores das contas bancárias, quando significativos, devem ser demonstrados separadamente no passivo e não como redução de outros saldos de caixa e bancos, no activo.

7.2.2. Classe 2 – Terceiros

7.2.2.1. Conta 21 – Clientes

“Regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços. Esta conta regista, pois, as relações da empresa com os que lhe comprem mercadorias, produtos e ou serviços, seja qual for a entidade que faça essa compra (...)” (Bento e Machado, 2006: 162).

Todas as dívidas a receber, devem encontrar-se devidamente registadas com o respectivo suporte documental, valorizadas e classificadas.

Relativamente a esta conta, dever-se-á verificar se existem recibos ou facturas que não tenham sido lançados na contabilidade, adiantamentos por contabilizar (na 21.9 – Adiantamentos a clientes), ou lançamentos a realizar na subconta 21.2 – Clientes Títulos a Receber, e, por fim, verificar a necessidade de constituir ajustamento sobre clientes se estiver reflectido algum valor na subconta 21.8 – Clientes de Cobrança Duvidosa.

A AkiCarnes, Lda., no que diz respeito à 21.8 – Clientes de cobrança duvidosa, adoptou o critério de contabilizar pela totalidade o valor das dívidas incobráveis, no valor de € 156.613,77, por contrapartida da 59.19 - Resultados transitados, no exercício de 2007. Este facto encontra-se evidenciado na Nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32), bem como no Anexo ao Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada pelo ROC (Anexo 35).

No Balancete (Anexo 20) figura ainda a subconta 21.3 – Clientes/Cheques Pré-datados, que demonstra a prática de receber cheques pré-datados dos clientes, mantidos em Caixa, conforme se pode observar na Folha de Caixa apresentada em anexo (Anexo 16).

7.2.2.2. Conta 22 – Fornecedores

“Regista os movimentos com os vendedores de bens e serviços, com excepção dos destinados ao imobilizado” (Bento e Machado, 2006: 165).

As operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data de balanço, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade. É necessário ter em consideração os critérios de valorimetria em termos de tratamento das diferenças de câmbio conforme estabelece o Ponto 5.2.2. do POC.

Todas as dívidas a pagar dever-se-ão encontrar devidamente registadas, valorizadas e classificadas, procedendo, para o efeito, se necessário à circularização dos principais fornecedores, para se assegurar da exactidão do saldo à data.

Esta conta encontra-se adaptada à realidade da actividade da AkiCarnes, Lda., dividida em subcontas: a 22.1 – Fornecedores C/C, que por sua vez é dividida em 22.1.1 – Fornecedores C/C nacionais e 22.1.2 – Fornecedores C/C comunitários; a 22.2 – Fornecedores títulos a pagar; a 22.3 – Fornecedores Cheques Pré-datados; por fim a 22.9 – Adiantamentos a fornecedores.

De todas estas subcontas destaca-se a subconta 22.3 – Fornecedores Cheques Pré-datados, pelo valor elevado do seu saldo, € 1.131.470,48, que evidencia uma prática corrente, atendendo aos valores acumulados do ano.

7.2.2.3. Conta 23 – Empréstimos obtidos

“Registam-se nesta conta os empréstimos obtidos, com excepção dos incluídos em 25 «Accionistas (sócios)» (Bento e Machado, 2006: 167).

No Balancete da AkiCarnes, Lda. (Anexo 20), pode-se verificar na conta 23 – Empréstimos obtidos, que a empresa contraiu empréstimos bancários, de curto e médio longo prazo, e detém ainda uma conta caucionada.

O referido empréstimo de médio longo prazo, bem como, a conta caucionada, encontram-se referenciados na Nota 30 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32). No Balanço (Anexo 29), encontram-se evidenciados € 218.043,83, no médio longo prazo e, € 324.759,58 figuram no curto prazo.

Em relação a esta rubrica haverá que efectuar a especialização do exercício dos respectivos custos, na conta 27.3.3 – Acréscimos e diferimentos, Acréscimos de Custos, Juros a liquidar.

7.2.2.4. Conta 24 – Estado e outros entes públicos

“Nesta conta registam-se as relações com o Estado, autarquias locais e outros entes públicos que tenham características de impostos e taxas” (Bento e Machado, 2006: 168).

“Portanto, não se lançam nesta conta outros tipos de transacções com o Estado e autarquias locais (Câmaras Municipais, Juntas de Freguesia, etc.): vendas de mercadorias e produtos, prestações de serviços, que façam parte da actividade da empresa (são lançados na conta 21 – Clientes), empréstimos, adiantamentos por conta de compras, adiantamentos por conta de venda, etc.” (Bento e Machado, 2006: 168).

Dever-se-á verificar, à data do balanço, se encontram contabilizados como passivos as seguintes obrigações fiscais:

- ✓ O IRC estimado, calculado no final do exercício (extra contabilisticamente) com base na matéria colectável, no mês de regularização (mês 13). O imposto apurado deve ser contabilizado, a crédito na subconta 24.1.3 - IRC estimado, por contrapartida do débito da conta de resultados 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício.
- ✓ O IRS retido na fonte em Dezembro e a pagar até ao dia 20 de Janeiro do ano seguinte;
- ✓ O IVA relativo a Novembro e Dezembro (regime mensal), a pagar, respectivamente, até ao dia 10 de Janeiro e até ao dia 10 de Fevereiro do ano seguinte e confrontar com os respectivos saldos do balancete rectificado;
- ✓ A Segurança Social relativa ao processamento de remunerações efectuado em Dezembro, a pagar até ao dia 15 de Janeiro do ano seguinte.

7.2.2.5. Conta 25 – Sócios

“Englobam-se nesta conta as operações relativas às relações com os titulares de capital (...). Excluem-se as operações que respeitem a transacções correntes, a transacções de imobilizado e a investimentos financeiros” (Bento e Machado, 2006: 183).

Nesta conta, conforme se pode verificar no Balancete de Verificação de Dezembro (Anexo 20), encontram-se os empréstimos dos Sócios, têm um prazo superior a um ano e encontram-se contabilizados nas subcontas de cada Sócio e por data.

Os empréstimos foram obtidos no início do ano de 2007, para cobertura de perdas de créditos incobráveis e, têm vindo a diminuir ao longo do ano, como aparece referido no Relatório Anual sobre a Fiscalização efectuada pelo ROC (Anexo 35), o qual remete, ainda, para a Nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32).

Na Nota 48, do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, é relatada a deliberação em assembleia-geral de sócios de integração de suprimentos na conta 59.1.9 – Resultados transitados 2007, de forma a cobrir prejuízos.

7.2.2.6. Conta 26 – Outros devedores e credores

Esta conta destina-se a registar as transacções da empresa com terceiros que não devam lançar-se nas outras contas de terceiros.

Nesta rubrica dever-se-ão analisar particularmente os saldos das subcontas: 26.1 – Fornecedores de imobilizado, as 26.2 – Pessoal, as 26.7 – Consultores, assessores e intermediários e as 26.8 – Devedores e credores diversos.

Quanto aos Fornecedores de Imobilizado, estes são, na sua maioria, fornecedores nacionais e empresas de Leasing. Na conta 26.2 - Pessoal constam os valores das remunerações totais, efectuadas aos trabalhadores, em Dezembro a pagar no início de Janeiro. Nos devedores e credores diversos tem uma Regularização de IVA a favor da empresa (conta estranha e que deveria ser objecto de análise, apesar de não ser materialmente relevante) e os movimentos com os diversos credores da empresa, fornecedores de serviços como publicidade, contabilidade, comunicações, seguros, entre outros.

7.2.2.7. Conta 27 – Acréscimos e diferimentos

“Esta conta destina-se a permitir o registo dos custos e dos proveitos nos exercícios a que respeitam” (Bento e Machado, 2006: 194). Tem o objectivo de concretizar o princípio da especialização (ou do acréscimo) a que se refere a alínea c) do Capítulo 4 – Princípios contabilísticos do POC, quando refere: *“Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam”*.

Assim, a conta 27 – Acréscimos e diferimentos tem por objectivo registar:

- 1) Proveitos diferidos, isto é, proveitos que respeitam ao exercício em curso, mas que somente serão recebidos no exercício ou exercícios seguintes. (Por exemplo: juros obtidos, rendimentos de títulos de participação, entre outros). São considerados, dívidas a receber, pelo que no balanço se inscrevem no activo, na conta 27.1 – Acréscimos de proveitos.
- 2) Despesas com custo diferido, isto é, despesas antecipadas: já pagas, mas que serão um custo do exercício ou exercícios seguintes. (Por exemplo: material de escritório comprado, mas que não foi consumido no exercício em que foi pago, transitando para o período seguinte, seguros, publicidade e propaganda, etc.). A quota-parte dos diferimentos a efectuar é incluída, respectivamente, na conta 27.2 – Custos diferidos.
- 3) Custos do exercício em curso, que são pagos no exercício ou exercícios seguintes. Trata-se de custos a reconhecer no próprio exercício, mas que ainda não têm informação vinculativa, cuja despesa só vem a incorrer em exercício posterior, como é o caso das férias, os subsídios de férias e correspondentes encargos sociais, a electricidade a liquidar, os seguros a liquidar, entre outros.
- 4) Receitas recebidas no exercício em curso ou nos exercícios anteriores, mas que constituem um proveito do exercício ou exercícios seguintes, nomeadamente, as rendas recebidas adiantadamente, os prémios de emissão (de obrigações e de títulos de participação), entre outros. Para a sua contabilização é usada a conta 27.4 – Proveitos diferidos.

A título de exemplo é apresentado (ver Anexo 21) o diário relativo à estimativa de férias, subsídio de férias e respectivos encargos (exercício de 2007) da AkiCarnes, Lda. Estas estimativas, são calculadas por rubricas: para os órgãos sociais, para o pessoal a tempo inteiro, para o pessoal em part-time e, ainda, para um funcionário em regime de pensionistas em actividade por velhice.

Em anexo é apresentado o extracto de movimentos das subcontas da 27.3 – Acréscimos de custos (Anexo 22). São apresentados, os movimentos, das subcontas referentes a Remunerações a liquidar, relativas aos Órgãos sociais: 27.3.2.1.01 – Férias, 27.3.2.1.02 – Subsídio de férias e 27.3.2.1.03 – Encargos sobre remunerações, e ainda relativas ao Pessoal: 27.3.2.2.01 – Férias, 27.3.2.2.02 – Subsídio de férias e 27.3.2.2.03 – Encargos sobre

remunerações. Os valores das estimativas, das remunerações a liquidar, lançadas conferem com os apresentados no diário (Anexo 21).

Ainda, no que diz respeito ao Anexo 22, são apresentados os movimentos das subcontas da 27.3.9 – Outros acréscimos de custos, a estimativa de electricidade, água, telefone, serviços prestados e outros.

7.2.2.8. Conta 28 – Ajustamentos de dívidas a receber

Esta conta destina-se a fazer face aos riscos da cobrança das dívidas de terceiros.

Devem-se efectuar ajustamentos adequados em função do risco de incobrabilidade das dívidas a receber, utilizando para isso os limites fiscais estipulados para efeito no CIRC. Estes ajustamentos deverão ser calculados com base num balancete por antiguidade de saldos.

Conforme o n.º1 do artigo 35.º do CIRC, para efeitos de constituição da provisão, são créditos de cobrança duvidosa, aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) *“O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;*
- b) *Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;*
- c) *Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento”* (SITOC, 2009b).

O n.º2 do mesmo artigo refere que o montante anual acumulado da provisão prevista na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) *“25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;*
- b) *50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;*
- c) *75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;*
- d) *100% para créditos em mora há mais de 24 meses”* (SITOC, 2009b).

O saldo da conta 28 – Ajustamento de dívidas a receber, constante no Balancete (Anexo 20), no valor de € 156.613,77, que se referem a dívidas cuja expectativa de não recebimento já existia em anos anteriores, foi directamente contabilizado na conta 59.19 - Resultados transitados, Exercício 2007.

Facto que se encontra evidenciado na Nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32), bem como, no Anexo ao Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada (Anexo 35). Esta opção foi objecto de reserva na Certificação Legal de Contas.

7.2.3. Classe 3 – Existências

“Nesta classe não se lançam os fornecimentos de terceiros que se destinam a consumo imediato e que, desde a sua compra, se consideram um custo (...)” (Bento e Machado, 2006: 203). Lançam-se somente os bens armazenáveis que se destinam a venda ou a serem consumidos no processo da empresa.

“De acordo com o POC, esta classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:

- a) As compras e os inventários inicial e final;*
- b) O inventário permanente”* (Bento e Machado, 2006: 203).

7.2.3.1. Conta 31 – Compras

“Lança-se nesta conta o custo das aquisições de matérias-primas e de bens aprovisionáveis destinados a consumo ou venda. (...) Devem nela ser incluídas as despesas adicionais de compra” (Bento e Machado, 2006: 206) e as compras cujas facturas não tenham chegado à empresa até essa data ou não tenham sido conferidas.

As quantidades devem resultar da aplicação de procedimentos que permitam a sua determinação com segurança (mediante registos de inventário permanente, complementados com um sistema de contagens periódicas e/ou através de uma contagem anual). Estes procedimentos permitirão assegurar que as existências reflectidas no balanço representem

quantidades físicas existentes à data deste, que se encontram em poder da empresa, em trânsito ou à consignação, e de que esta é legítima proprietária.

Os elementos classificados como existências devem encontrar-se em condições razoáveis de utilização na produção ou venda. As existências em condições deficientes não devem ser excluídas, mas reflectidas a um valor adequado em função do seu valor líquido de realização.

As existências devem ser valorizadas à data do balanço ao mais baixo valor, entre o custo de aquisição (ou de produção) e o preço de mercado, aplicando-se o princípio da prudência, sendo a diferença entre eles expressa pelo ajustamento para depreciação de existências. Importa referir que os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporados no custo de produção.

Quando, à data de balanço, haja obsolescência física parcial, quebra de preços, bem como outros factores análogos, deverá ser utilizado o critério de valorização definido no ponto anterior, sendo a diferença expressa pelo ajustamento para depreciação de existências.

De acordo com as alíneas a) e c) do n.º1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º44/99, de 12 de Fevereiro, as entidades sujeitas à aplicação das regras do POC, ficam obrigadas a adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização das suas existências.

Nos termos do n.º2 do artigo 1.º do mesmo diploma, ficam dispensadas do que determina a alínea a) antes citada as entidades nele referidas, até ao termo do exercício seguinte àquele em que tenham sido ultrapassados dois dos três limites referidos no artigo 262.º do CSC:

- a) *“Total de balanço: 1.500.000 euros;*
- b) *Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros;*
- c) *Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50” (SITOC, 2009e).*

- **Sistema de inventário permanente**

No sistema de inventário permanente, as entradas e as saídas de armazém são contabilizadas de forma sistemática, em quantidades e valores, permitindo conhecer a cada momento a posição do inventário e o custo das existências vendidas e consumidas, o que possibilita o acompanhamento da evolução dos resultados ao longo do exercício.

- Sistema de inventário periódico

Neste sistema, também designado de sistema de inventário intermitente, o acompanhamento dos resultados da empresa e o valor dos bens em armazém, são informações que só são possíveis mediante a inventariação física das existências e posterior valorização.

As contas de Compras e Regularização de existências, contrariamente ao que sucede em sistema de inventário permanente, apenas são saldadas no final do exercício depois de efectuada a inventariação física.

Embora a AkiCarnes, Lda. esteja enquadrada na obrigatoriedade de adoptar o sistema de inventário permanente, conforme se pode verificar na Nota 3 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32), nada é referido no que se refere à sua aplicação, além disso no Anexo ao Relatório Anual sobre a Fiscalização efectuada pelo ROC externo (Anexo 35), no âmbito da Certificação Legal de Contas, na rubrica de existências está referida a sua não implementação. Muito embora se constate que mensalmente é efectuado o apuramento do custo das matérias consumidas pela empresa (Anexo 23).

Conforme se pode observar, seguidamente, o custo das matérias consumidas do período é determinado algebricamente, a partir da seguinte fórmula:

$$\text{CMVMC} = \text{Existências iniciais} + (\text{Compras} - \text{Devoluções de Compras} - \text{Descontos e abatimentos em compras}) \pm \text{Regularização de existências} - \text{Existências finais}$$

A título de exemplo é apresentado o cálculo do custo das matérias consumidas do mês de Dezembro de 2007:

$$\text{CMC} = 0 + (\text{€ } 285.392,89 + \text{€ } 231.671,77 + \text{€ } 18,57 + \text{€ } 506,48 + \text{€ } 826,35 + \text{€ } 2.499,98) - (\text{€ } 825,33 + \text{€ } 16,00) - 0 \pm 0$$

$$\text{CMC} = \text{€ } 520.916,04 - \text{€ } 841,3$$

$$\text{CMC} = \text{€ } 520.074,71$$

Conforme diário de lançamento apresentado em anexo (ver Anexo 23) no que se refere a este cálculo são movimentadas as contas: a crédito pelos saldos devedores das subcontas 31.6 – Compras, Matérias-primas, subsidiárias e de consumo, no total de € 520.916,04 e, a débito, pelos saldos credores das subcontas 31.7 – Devoluções de Compras no total de € 841,33, por

contrapartida da conta da conta 36.1 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo, matérias-primas. De seguida, contabiliza-se na conta 61.6 – CMVMC, Matérias-primas, subsidiárias e de consumo, o valor de € 520.074,71, por contrapartida da 36.1 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo, matérias-primas.

Em relação ao valor anual, o valor da conta 61 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, apura-se através do seguinte cálculo:

$$CMVMC = (\text{€ } 6.030.355,70 - \text{€ } 40.092,31 - \text{€ } 2.349,98) - \text{€ } 7.644,21$$

$$CMVMC = \text{€ } 5.987.913,41 - \text{€ } 7.644,21$$

$$CMVMC = \text{€ } 5.980.269,20$$

Como se pode verificar não existem existências iniciais nem finais de matérias-primas, subsidiárias e de consumo conforme se pode verificar no Balanço (Anexo 29) e no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32), na Nota 41. Partindo do princípio que o cálculo do valor das compras líquido está efectuado correctamente e na impossibilidade de confirmar o valor exacto das Regularizações de Existências, foi efectuado um ajuste no valor, uma vez que o apuramento do Custo das Matérias Consumidas vai sendo realizado mensalmente. O valor total anual consta do Balancete Rectificado (Anexo 27).

7.2.3.2. Conta 33 – Produtos acabados e intermédios e Conta 35 – Produtos e trabalhos em curso

Nas contas 33 – Produtos acabados e intermédios e 35 – Produtos e trabalhos em curso, são incluídos “os principais bens provenientes da actividade produtiva da empresa, assim como os que, embora normalmente reentrem no fabrico, possam ser objecto de venda” (Bento e Machado, 2006: 210).

Os bens que “embora normalmente reentrem no processo de fabrico possam ser objecto de venda” são os que esta conta designa por *produtos intermédios*: são obtidos numa fase intermédia das operações de fabrico dos produtos acabados, mas podem ser vendidos, ainda, nessa fase intermédia.

A Nota 42 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32) evidencia na conta 33 – Produtos acabados e intermédios, existências iniciais no valor de € 89.263,61 e

existências finais de € 199.869,05, determinadas pela contagem física (Anexo 24). A conta 35 – Produtos e trabalhos em curso, tem existências iniciais de € 37.191,52 e não tem existências finais.

Nesta fase é importante o cálculo da Variação da Produção, que resulta da seguinte fórmula:

$$\text{Variação da Produção} = \text{Existências finais} \pm \text{Regularização de existências} - \text{Existências iniciais}$$

Variação da Produção de produtos acabados e intermédios

$$= € 199.869,05 \pm 0 - € 89.263,61 = € 110.605,44$$

Variação da Produção de produtos e trabalhos em curso

$$= 0 \pm 0 - € 37.191,52 = (€ 37.191,52)$$

$$\text{Variação da Produção} = \text{Variação da produção de produtos acabados e intermédios} + \text{Variação da produção de produtos e trabalhos em curso}$$

$$\text{Variação da Produção} = € 110.605,44 + (€ 37.191,52) = € 73.413,92$$

Os valores das existências iniciais e finais, de produtos acabados e intermédios e de produtos e trabalho em curso podem ser consultados na Nota 42 do Anexo ao Balanço e a Demonstração de Resultados (Anexo 32) e no Balanço (Anexo 29). No Quadro 22 encontra-se a respectiva contabilização.

Quadro 22: Contabilização da Variação da Produção

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Variação da Produção	81.1	35.1	€ 37.191,52
	33.1	81.1	€ 110.605,44

O valor da variação da produção é obtido, contabilisticamente, pela transferência do saldo da conta 35.1 – Produtos e trabalhos em curso, Suínos, para a conta 81.1 – Resultados Operacionais, e pela regularização do saldo da conta 33.1 – Produtos acabados e intermédios, Produtos acabados, para a 81.1 – Resultados Operacionais.

7.2.4. Classe 4 – Imobilizações

“Esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira” (Bento e Machado, 2006: 218).

O activo imobilizado deve ser valorizado ao seu custo de produção. Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada por lei ou pela própria natureza, ficam sujeitos a uma amortização sistemática, durante esse período.

7.2.4.1. Conta 41 – Investimentos financeiros

“Esta conta integra as aplicações financeiras de carácter permanente” (Bento e Machado, 2006: 162).

Um investimento financeiro é uma aplicação financeira de carácter permanente, desprovido de intuítos especulativos ou com intenção de obter rendimentos a longo prazo. As participações mantidas com intuítos especulativos devem ser classificadas no activo circulante, na rubrica de Aplicações de Tesouraria.

O custo de aquisição de um investimento financeiro é dado pelo somatório de todas as despesas efectuadas para o adquirir, excepto quando tais despesas incluem já uma parcela do rendimento auferido entre a data de emissão dos títulos e a data da respectiva aquisição. Nestes casos, aquela parcela é considerada uma dívida a receber não considerada no valor de aquisição.

A AkiCarnes, Lda. detém uma aplicação financeira, de carácter permanente, em títulos de capital da Caixa de Crédito Agrícola, no valor de € 500.

7.2.4.2. Conta 42 – Imobilizações Corpóreas

7.2.4.2.1. ENQUADRAMENTO

Nesta conta são integrados *“os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano, bem como as benfeitorias e as grandes reparações daqueles imobilizados”* (Bento e Machado, 2006: 221).

O custo dos bens adquiridos por compra directa inclui, além do valor da factura, outros custos tais como transportes, direitos de importação e despesas de instalação.

Para os activos construídos pela própria empresa, devem figurar como componentes do custo, o custo dos materiais, a mão-de-obra directa e os gastos gerais de fabrico imputáveis à construção. Havendo no mercado um bem com características idênticas por preço inferior àquele que resulta de tal custeio, a parte excedente não deveria ser capitalizável mas levada directamente a ganhos e perdas como ineficiência.

Só devem figurar nas contas de imobilizado os bens que ainda se encontrem em serviço. O valor residual dos elementos fora de uso deve ser eliminado por venda ou por débito de resultados.

7.2.4.2.2. AMORTIZAÇÕES

Pode ser definida amortização como a imputação sistemática a gastos da quantia amortizável de um activo imobilizado corpóreo ao longo da sua vida útil. A quantia amortizável corresponde à diferença entre o custo (ou justo valor) do activo e o seu valor residual estimado. Sendo que a vida útil corresponde ao período ao longo do qual se espera que a empresa use o tal activo, ou o número de unidades de produção ou similares que se espera que a empresa obtenha desse mesmo activo.

Para a realização das amortizações de um bem de imobilizado, é preciso preencher os Mapas de Reintegrações e Amortizações (Anexo 25), o qual deverá ser anexo à respectiva declaração de rendimentos, nos termos do n.º2 do artigo 109.º do CIRC. Após o seu preenchimento é feita a respectiva contabilização, no final de cada exercício económico.

Na AkiCarnes, Lda. foram preenchidos Mapas de Reintegrações e Amortizações – Modelo 32.1 (Anexo 25), em separado para cada um dos seguintes grupos de imobilizado: imobilizado corpóreo (elementos não reavaliados e reavaliados), imobilizado incorpóreo e abate de imobilizado corpóreo. O mapa relativo ao imobilizado corpóreo, não reavaliado, divide-se em rubricas que correspondem às subcontas de imobilizado: edifícios e outras construções, equipamento básico, equipamento administrativo e mobiliário diverso, ferramentas e utensílios, embalagens retornáveis e outras imobilizações.

Relativamente a cada um dos bens da empresa consta, no Mapa de Reintegrações e Amortizações, informações como a data de aquisição/início de utilização, o valor de aquisição (custo histórico ou reavaliado), as amortizações de exercícios anteriores, do exercício e as acumuladas e a respectiva taxa de amortização.

Os totais do activo imobilizado, das amortizações acumuladas e das amortizações do exercício devem corresponder aos valores das contas do Balancete (neste caso na rubrica de edifícios e outras construções deverá ter-se em atenção o mapa de bens reavaliados).

É essencial verificar se os valores de aquisição e respectivas amortizações acumuladas referentes aos grupos homogéneos dos mapas de amortizações (organizados por rubricas do POC) estão de acordo com os evidenciados no balancete analítico.

Para se calcular o valor das amortizações, é necessário ter em atenção os vários métodos.

7.2.4.2.3. MÉTODOS DE AMORTIZAÇÃO

MÉTODO DAS QUOTAS CONSTANTES

O artigo 4.º do Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro e o artigo 29.º do CIRC determinam que o cálculo das reintegrações e amortizações se fará, em regra, pelo método das quotas constantes.

De acordo com o artigo 5.º do Decreto Regulamentar mencionado, tem de se conhecer o custo do bem, a sua vida útil estimada e o seu valor residual no final da sua vida útil. Este Decreto Regulamentar determina, também, qual o período mínimo e máximo de vida útil do bem e quais as taxas de amortização a adoptar para cada um dos bens.

Assim, o método consiste na repartição em partes iguais do valor amortizável do imobilizado por um determinado número de anos.

Qualquer que seja o método utilizado, nos termos do n.º2 do artigo 3.º do mesmo diploma, o período mínimo de vida útil de um elemento do activo imobilizado é o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes e, o período de vida máximo é o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas.

O artigo 7.º do Decreto Regulamentar 2/90 prevê, ainda, a opção de reintegrações e amortizações por duodécimos, o qual estabelece que, se a empresa assim o entender, poderá amortizar, no primeiro no ano de actividade, a amortização correspondente aos meses que esteve em funcionamento e fará o mesmo no último ano de vida útil.

MÉTODO DAS QUOTAS DEGRESSIVAS

Pode-se optar por este método, segundo o artigo 6.º do Decreto Regulamentar 2/90. A sua aplicação determina um ritmo de amortizações mais acelerado nos primeiros anos, o que conduz, a uma sobrecarga de custos nesses mesmos exercícios. Também, para efeitos fiscais, se pode optar por este método, de acordo com o n.º 2 do artigo 30.º do CIRC.

No Decreto Regulamentar mencionam-se os coeficientes de actualização a utilizar:

- 1,5 se o período de vida útil do elemento é inferior a 5 anos;
- 2 se o período de vida útil do elemento é de 5 ou 6 anos;
- 2,5 se o período de vida útil do elemento é superior a 6 anos.

Conforme se pode verificar, este método tem a particularidade de o coeficiente de actualização ir aumentando à medida que é maior o período de vida útil do bem.

EXEMPLO DE CÁLCULO DA AMORTIZAÇÃO

O método de cálculo das reintegrações e amortizações utilizado pela AkiCarnes, Lda. é o método das quotas constantes, tendo-se aplicado as taxas mínimas. De seguida, é apresentado um exemplo do cálculo da amortização de um elemento do equipamento básico adquirido em Dezembro de 2007:

- ✎ Código – 2295 – Câmara de conservação
- ✎ Custo de aquisição – € 21.000,00
- ✎ Taxa de amortização – 12,5%

Cálculo da amortização do exercício:

$$Taxa\ mínima = \frac{Taxa\ de\ amortização}{2}$$

$$Taxa\ mínima = \frac{12,5\%}{2} = 6,25\%$$

$$AE = \frac{Custo\ de\ aquisição \times Taxa\ mínima}{12} \times N.º\ de\ meses\ de\ actividade$$

$$AE = \frac{€\ 21.000,00 \times 6,25\%}{12} \times 1 = €\ 109,38$$

Depois de efectuado o cálculo da amortização do exercício do exemplo apresentado, efectua-se a contabilização, a qual pode ser consultada no Quadro 23. O total das amortizações do exercício contabilizadas na conta 66 – Amortizações do exercício confere, quer com o total dos vários mapas de amortização, quer com o total da coluna Reforço da Nota 10 – Amortizações e Ajustamentos, do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32).

Quadro 23: Exemplificação de lançamento da amortização do exercício

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela amortização do exercício	66.2.3	48.2.3	€ 109,38

Fonte: Elaboração própria, a partir de Mapa de Amortizações (Anexo 25)

7.2.4.2.4. REAVALIAÇÃO DE IMOBILIZADO

O fenómeno inflacionista e o crescimento económico provocam distorções ao nível da informação contabilística, não reflectindo a verdadeira situação económico-financeira da empresa e não possibilitando uma correcta análise histórica e um fiável planeamento financeiro.

Estas distorções atingem maior relevância no que se refere ao activo immobilizado corpóreo e suas amortizações, pois este é constituído por elementos que permanecem na empresa durante um longo período de tempo, colocando em evidência a subvalorização dos activos fixos viciando a imagem real da estrutura financeira. Em consequência deste facto, foram estabelecidos mecanismos (reavaliação de immobilizado) para minimizar os efeitos que o fenómeno inflacionista tem exercido.

A reavaliação de immobilizado altera quantitativamente e qualitativamente a estrutura das demonstrações financeiras e, consequentemente, os rácios aplicáveis à análise da empresa apresentam valores diferentes.

De acordo com a Directriz Contabilística n.º 16, de 11 de Janeiro de 1995, reavaliar um activo significa ajustar, geralmente por um acréscimo, a quantia assentada do mesmo. Este acréscimo, depois de ajustadas as correspondentes amortizações acumuladas, e se for caso disso, dá origem a um excedente, ainda não realizado, a inscrever no capital próprio.

A reavaliação de immobilizado corpóreo é normalmente feita de acordo com diplomas legais, donde resultam efeitos fiscais positivos para as empresas, nomeadamente:

- Não tributação das reservas originadas pela reavaliação;
- Aceitação como custo para efeitos fiscais, do aumento das amortizações ou reintegrações, embora, por vezes só parcialmente;
- Isenção do imposto de mais-valias pela incorporação das reservas no capital.

As empresas podem reavaliar o immobilizado corpóreo por sua iniciativa, isto é, sem obedecer a normas legais: no entanto, esta reavaliação não apresenta vantagens fiscais (o aumento das amortizações resultante da reavaliação não será um custo para efeitos fiscais).

A AkiCarnes, Lda. efectuou a reavaliação das suas instalações (terrenos e edifícios), no exercício de 2005, baseada num relatório efectuado por uma entidade técnica independente e

para efeitos contabilísticos segundo os termos preconizados pela Directriz Contabilística n.º 16, de 11 de Janeiro de 1995, divulgado na Nota 12 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32).

As rubricas reavaliadas encontram-se valorizadas pelo método do custo de reposição depreciado, conforme Nota 3 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo 32). Este método consiste na substituição da quantia bruta do activo a reavaliar pelo correspondente custo de reposição, sendo a quantia das amortizações acumuladas ajustada com base na proporção entre aquelas quantias, a fim de se obter o custo de reposição depreciado, ou seja, o justo valor: a quantia do excedente corresponderá, assim, à diferença entre a variação do custo e a variação das amortizações.

O regime fiscal das amortizações dos elementos reavaliados regula-se pelas disposições dos artigos 28.º, 29.º e 30.º do CIRC e do Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro.

Neste caso, em que a reavaliação não foi efectuada ao abrigo de legislação de carácter fiscal, o excesso de amortizações do exercício resultante da reavaliação não é aceite como custo para efeitos fiscais, de acordo com o n.º1 do artigo 33.º do CIRC, devendo acrescer no Quadro 07 da declaração Modelo 22 (Anexo 36) relativa a cada exercício em que se efectuar as amortizações do elemento reavaliado. Assim, no exercício de 2007, as amortizações não aceites para efeitos fiscais foram corrigidas e a sua contabilização consta do Quadro 24.

Quadro 24: Contabilização da amortização n/aceite, dos impostos diferidos e realização da reserva

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela amortização do exercício n/aceite (reavaliação)	66.2.22	48.2.2	€ 28.213,53
Pela realização da reserva de reavaliação	56.9.1.2.1	59.3	€ 28.213,53
Pelos impostos diferidos	27.6.2	86.2	€ 5.642,71
	59.3	56.9.1.2.2	€ 5.642,71

Fonte: Elaboração própria, a partir do Anexo 26

Cálculos auxiliares:

Amortização = Valor reavaliação – Valor contabilístico

€ 28.213,53 = € 1.106.043,81 – € 1.077.830,28

IRC associado à reserva = Amortização × taxa IRC

€ 5.642,71 = € 28.213,53 × 20%

7.2.4.3. Conta 43 – Imobilizações Incorpóreas

“Integra os imobilizados intangíveis, englobando, nomeadamente, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão” (Bento e Machado, 2006: 227).

Importa sublinhar e verificar o disposto no n.º2 do artigo 33.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC): *“não podem ser distribuídos aos sócios, lucros do exercício, enquanto as despesas de constituição, de investigação e de desenvolvimento não estiverem completamente amortizadas, excepto se o montante das reservas livres e dos resultados transitados for, pelo menos, igual ao dessas despesas não amortizadas” (SITOC, 2009e).*

Os trespasses devem ser amortizados no prazo máximo de cinco anos, podendo, no entanto, este período ser dilatado, desde que tal se justifique e não exceda o do uso útil.

Como se pode verificar pelo Balancete de Verificação (Anexo 20) e pelo Balanço (Anexo 29), a AkiCarnes, Lda. não tem a subconta 43.1 – Despesas de instalação, já foi efectuado o seu abate. A inclusão desta rubrica no Mapa de Amortizações e Reintegrações (Anexo 25) é para que a Administração Fiscal não tenha dúvidas quanto ao seu valor e à sua proveniência.

7.2.5. Classe 5 – Capital

“Esta classe regista os capitais próprios da empresa e as contas que os representam figuram sempre no 2.º membro do balanço, sob a rubrica de Capital Próprio, ainda que os resultados transitados (isto é, os resultados que transitam de exercícios anteriores) e os do próprio exercício sejam prejuízos, isto é, sejam negativos” (Bento e Machado, 2006: 295).

Constata-se pelo Balancete de Verificação de Dezembro (Anexo 20) que a conta 88 – Resultado Líquido do Exercício apresenta, ainda, o valor do resultado do ano de 2006. O lançamento de regularização efectuado encontra-se no Quadro 25.

Quadro 25: Transferência de Resultados Transitados

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela transferência de Resultados Transitados	88.1	59.18	€ 174.380,77

Fonte: Elaboração própria, a partir de Anexo 20

7.3. Balancete rectificação

Depois de efectuadas as operações de rectificação e regularização, os saldos das contas devem encontrar-se em conformidade com os inventários efectuados. É elaborado um novo balancete, designadamente o Balancete rectificado (mês 13) (Anexo 27) que servirá de ponto de partida para o apuramento de resultados.

7.4. Apuramento de resultados

O apuramento de resultados tem por finalidade transferir os saldos das contas de custos e proveitos, isto é, pertencentes às classes 6 e 7, para as contas de resultados (classe 8), com vista à determinação dos resultados líquidos da empresa. Os lançamentos de apuramento de resultados permitem atingir simultaneamente 2 objectivos:

- 1º Agrupar nas contas de resultados os factores positivos e negativos do seu resultado, derivando daí o seu valor;
- 2º Fechar as contas de custos e proveitos, visto que ficarão com saldo nulo após a transferência dos seus valores para as contas de resultados.

Apresenta-se, na Figura 6, o esquema de apuramento de resultados.

Figura 6: Esquema de Apuramento de Resultados

Conta		Resultado
1ª Fase		
61...67	Transferência a crédito dos custos operacionais	81
71...77	Transferência a débito dos proveitos operacionais	Operacional
68	Transferência a crédito dos custos financeiros	82
78	Transferência a débito dos proveitos financeiros	Financeiro
69	Transferência a crédito dos custos extraordinários	84
79	Transferência a débito dos proveitos extraordinários	Extraordinário
2ª Fase		
81	Transferência do resultado operacional	83
82	Transferência do resultado financeiro	Corrente
3ª Fase		
83	Transferência do resultado corrente	85
84	Transferência do resultado extraordinário	Antes de impostos
4ª Fase		
86	Transferência da estimativa de imposto sobre o rendimento	88
85	Transferência do resultado antes de impostos	Líquido

Fonte: Adaptado de Caiado e Madeira (2008: 194).

7.4.1. Apuramento do resultado operacional

“A conta 81 – Resultados operacionais, destina-se a concentrar, no fim do exercício, os custos e proveitos registados nas contas 61 a 67 e 71 a 77, bem como a variação da produção” (POC 2006).

81 – Resultados operacionais

Si	€ 197.416,62	€ 270.830,54	Si
61 Sds	€ 5.980.269,20	€ 7.228.059,53	Scs 71
62 Sds	€ 385.212,42	€ 48.129,40	Scs 72
63 Sds	€ 67.003,83	€ 31,80	Scs 75
64 Sds	€ 471.292,94	€ 1.246,00	Scs 76
66 Sds	€ 169.380,75		
71 Sds	€ 134.828,18		
72 Sds	€ 24,80		
	€ 7.405.428,74	€ 7.548.297,27	
		Sc = € 142.868,53	

Os saldos iniciais correspondem aos valores acumulados de apuramento da variação da produção anual, no valor de € 73.413,92.

A AkiCarnes, Lda. obteve em 2007 um resultado operacional positivo, pois conseguiu um saldo credor de € 142.868,53 na conta 81.

7.4.2. Apuramento do resultado financeiro

A conta 82 – Resultados financeiros recolhe os saldos devedores das contas de custos e perdas financeiras (conta 68) e os saldos credores de proveitos e ganhos financeiros (conta 78).

82 – Resultados financeiros

68 Sds	€ 95.572,06	€ 1.295,70	Scs 78
	Sd = € 94.276,36		

A Akicarnes, Lda. apresenta um saldo devedor da conta 82, no apuramento de resultados financeiros, logo um resultado negativo de € 94.276,36.

7.4.3. Apuramento do resultado corrente

A conta 83 – Resultados correntes é de utilização facultativa, serve para recolher os saldos das contas 81 e 82. Ainda que não seja utilizada, tais resultados estão evidenciados nas demonstrações adoptadas.

Neste caso esta conta debita-se pelo saldo devedor da conta 82 – Resultados financeiros e credita-se pelo saldo credor da conta 81 – Resultados operacionais.

83 – Resultados correntes			
82 Sd	€ 94.276,36	€ 142.868,53	Sc 81
		Sc = € 48.592,17	

O saldo credor de € 48.592,17 na conta 83, da AkiCarnes, Lda., evidencia um resultado corrente positivo.

Pela análise do Balancete de Apuramento de Resultados (Anexo 28) constata-se que a AkiCarnes, Lda. não adopta as contas facultativas (nem a 83 – Resultados Correntes nem a 85 – Resultados Antes de Impostos).

7.4.4. Apuramento do resultado extraordinário

A conta 84 – Resultados extraordinários reúne os saldos das contas de custos e perdas extraordinários (conta 69) e os saldos de proveitos e ganhos extraordinários (conta 79).

84 – Resultados extraordinários			
69 Sds	€ 37.844,11	€ 452,94	Scs 79
79 Sds	€ 2.754,71		
		€ 452,94	
Sd = € 40.145,88			

A AkiCarnes, Lda. apresenta um resultado extraordinário negativo, pois possui um saldo devedor de € 40.145,88 na conta 84.

A conta 79 – Proveitos e ganhos extraordinários é de natureza credora, o saldo devedor da subconta 79.4.2 – Ganhos em imobilizações, imobilizações corpóreas não deveria ter sido contabilizado nesta conta, mas sim na subconta 69.4.2 – Perdas em imobilizações, alienação de imobilizações corpóreas.

7.4.5. Apuramento do resultado antes de impostos

A conta 85 – Resultados antes de impostos é de utilização facultativa, serve para englobar os saldos das contas 83 e 84 ou os saldos das contas 81, 82 e 84, caso a conta 83 – Resultados correntes não seja utilizada. Ainda que esta não seja utilizada, tais resultados estão evidenciados nas demonstrações adoptadas.

85 – Resultados antes de impostos			
84 Sd	€ 40.145,88	€ 48.592,17	Sc 83
			Sc = € 8.446,29

A AkiCarnes, Lda. apresenta um resultado antes de impostos positivo, pois possui um saldo credor de € 8.446,29 na conta 85.

7.4.6. Apuramento de imposto sobre o rendimento do exercício

O passo seguinte neste processo é determinar o imposto sobre rendimento do exercício, ou seja, é necessário fazer uma estimativa da quantia de imposto a pagar, que incidirá sobre os resultados antes de impostos.

A conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício, na sua subconta 86.2 – Imposto diferido já contém um saldo credor de € 5.642,71, que corresponde ao IRC associado à reserva de reavaliação (ver desenvolvimento do ponto 7.2.4.2.4 Reavaliação de imobilizado).

Mas interessa, agora, apurar o montante de Imposto sobre o rendimento, que a empresa vai suportar. Determinadas despesas da empresa, de acordo com o artigo 81.º do CIRC, são tributadas autonomamente. O seu cálculo será efectuado no ponto 8.2.1 Preenchimento da Modelo 22 da AkiCarnes, Lda. Assim, o valor apurado, de Imposto sobre o rendimento, no montante de € 1.476,44, será agora contabilizado, conforme Quadro 26.

Quadro 26: Contabilização do imposto sobre o rendimento

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pelo imposto sobre o rendimento	86.1	24.1.3	€ 1.476,44

Fonte: Elaboração própria, a partir do Balancete (Anexo 28)

Neste lançamento a subconta 86.1 – Imposto sobre o rendimento de exercício, é debitada por contrapartida, da 24.1.3 – Imposto sobre o rendimento, IRC estimado, pelo valor de € 1.476,44.

86 – Imposto sobre o rendimento do exercício			
24.1.3 Sd	€ 1.476,44	€ 5.642,71	Sc 27.6.2
			Sc = € 4.166,27

A conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício apresenta um saldo credor de € 4.166,27, que será transferido para a conta 88 – Resultado líquido do exercício.

7.4.7. Apuramento do resultado líquido do exercício

“Esta conta recolhe os saldos das contas anteriores. Esta conta 88 tem, portanto, por finalidade apurar o resultado líquido do exercício, depois de deduzidos os impostos estimados sobre os resultados” (POC 2006).

88 – Resultado líquido do exercício			
		€ 8.446,29	Sc 85
		€ 4.166,27	Sc 86
			Sc = € 12.612,56

A AkiCarnes, Lda., na conta 88 – Resultado Líquido do Exercício (RLE), obtém um saldo credor de € 12.612,56, ou seja, um lucro, conforme se pode verificar no Balanço (Anexo 29), na Demonstração de Resultados por Naturezas (Anexo 30) e na Demonstração de Resultados por Funções (Anexo 31).

7.5. Balancete de Encerramento – Mês 14

Após terem sido realizados os lançamentos de apuramento de resultados é elaborado o Balancete de Encerramento (Anexo 28).

Nesta fase, o Balancete terá de apresentar todas as contas subsidiárias, de resultados e de existências saldadas (excepto as de existências em armazém), visto os seus saldos terem sido transferidos para as contas principais respectivas. As contas da classe 8 estão igualmente saldadas, com a excepção da conta 88 – Resultado Líquido do Exercício, que evidencia um saldo igual ao resultado apurado no exercício.

7.6. Demonstrações Financeiras

Após a realização do apuramento de resultados e obtenção do balancete de encerramento, existem condições para proceder à elaboração de todas as demonstrações financeiras.

O Decreto-Lei n.º410/89, de 21 de Novembro, define três demonstrações financeiras obrigatórias: o balanço, a demonstração de resultados e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados, para as entidades subordinadas ao POC.

Existem dois modelos possíveis de demonstrações financeiras:

- O modelo analítico ou detalhado, mais pormenorizado, para a generalidade das empresas;
- O modelo sintético ou reduzido, menos pormenorizado, que se aplica às empresas descritas no n.º1 do artigo 3.º do Decreto – Lei nº 410/89, ou seja, às “empresas

individuais reguladas pelo Código Comercial, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as sociedades por quotas, as sociedades anónimas e as cooperativas que, à data do encerramento das contas, não tenham ultrapassado dois dos três limites previstos no n.º2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais”¹⁶. Segundo o n.º 2 do mesmo artigo 3.º “sempre que os limites referidos no número anterior sejam excedidos durante dois anos consecutivos, deixa de ser aplicada a faculdade nele requerida”.

A alínea b), do n.º1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, vem obrigar à apresentação da Demonstração de Resultados por Funções, para as entidades às quais é aplicável o POC. Conforme o n.º2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 44/99, refere “*ficam dispensadas do estabelecido naquele em que tenham sido ultrapassados dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais*”.

A Demonstração de Fluxos de Caixa torna-se uma peça obrigatória, com o Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril, nos termos da alínea c), do n.º1 do artigo 1.º, para as entidades às quais é aplicável o POC. Esta obrigação não se aplica, segundo o n.º2 do mesmo artigo, “*às entidades que ultrapassem, no período de um exercício, dois dos limites indicados no n.º2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no segundo exercício seguinte, inclusive, àquele em que os limites sejam ultrapassados*”.

Em relação à Demonstração da Origem e da Aplicação de Fundos, não se encontra qualquer menção sobre se é de elaboração obrigatória ou facultativa. No entanto, o Capítulo 9 do POC, que na versão inicial incluía a Demonstração de Origem e Aplicação de Fundos e a Variação de Fundos Circulantes, foi substituído pela Demonstração de Fluxos de Caixa.

A AkiCarnes, Lda. enquadra-se no quadro de empresas que ultrapassam dois dos três limites previstos no n.º2 do artigo 262.º do CSC, pois no exercício anterior (2006) obteve um total de Balanço de € 3.498.068,39 e um total de vendas e prestações de serviços de € 6.919.591,43.

Assim, a AkiCarnes, Lda. fica obrigada a apresentar o Balanço (Anexo 29), a Demonstração de Resultados (Anexo 30) e o Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (Anexo

¹⁶ Esses limites são os seguintes: total de balanço – 1,5 milhões de Euros; total das vendas e prestações de serviços – 3 milhões de euros e número de trabalhadores – 50.

32), nos modelos analíticos, bem como a Demonstração de Resultados por Funções (Anexo 31) e a Demonstração de Fluxos de Caixa (Anexo 33).

7.6.1. Balanço

O Balanço é um documento contabilístico que expressa a situação patrimonial de uma empresa, em determinada data. É o documento base para análise da situação económica e financeira da empresa, permitindo uma análise estática e dinâmica, uma vez que apresenta dois anos consecutivos.

No Balanço é apresentado, do lado esquerdo Activo (que no modelo analítico se inicia com Despesas de instalação e se conclui com Custos diferidos) e, do lado direito o Capital Próprio (que começa com Capital e termina com Dividendos antecipados) e o Passivo (que se inicia com Provisões para riscos e encargos e se conclui com Proveitos diferidos).

O Balanço da AkiCarnes, Lda., como se pode verificar, no Anexo 29, tem um Activo Líquido no valor de € 3.483.269,07, um Capital Próprio de € 455.282,75 e um Passivo de € 3.027.986,32. De 2006 para 2007, o Activo Líquido sofreu uma diminuição, embora tenha havido um aumento no valor do Imobilizado e das Existências. Nas Dívidas de terceiros houve uma diminuição devido ao Ajustamento de clientes de cobrança duvidosa e também devido à redução da rubrica das Dívidas de outros devedores. As Dívidas de clientes diminuíram em detrimento de um aumento da rubrica de Clientes – títulos a receber e dos Adiantamentos a fornecedores de imobilizado.

A diminuição do Capital Próprio deve-se à redução das reservas de reavaliação, apesar do Resultado Líquido do Exercício, ter aumentado de 2006 para 2007.

No Passivo, a empresa diminuiu o peso das Dívidas a terceiros – médio e longo prazo e aumentou-as no curto prazo. As Dívidas a instituições de crédito diminuíram no médio longo prazo em detrimento do aumento no curto prazo e do aumento das Dívidas a fornecedores de imobilizado – médio longo prazo. No curto prazo, as dívidas todas as rubricas de Fornecedores sofreram uma redução, mas em contrapartida houve um aumento das Dívidas aos sócios e a Outros credores.

7.6.2. Demonstração de Resultados por Naturezas

Esta demonstração financeira apresenta os resultados das operações de uma empresa durante um determinado período em que os custos e as perdas e os proveitos e os ganhos são classificados em correntes e extraordinários, bem como o desdobramento dos primeiros em operacionais e financeiros.

O modelo de Demonstração de Resultados por Naturezas utilizado para apresentação pela AkiCarnes, Lda. é o previsto no artigo 3.º do Decreto-Lei 410/89, ou seja, o modelo sintético, apesar de ultrapassar os limites do n.º2 do artigo 262.º do CSC. Conforme se pode verificar no Anexo 30 os resultados obtidos no exercício de 2007 são os seguintes:

Resultado	Valor
Operacional	€ 142.868,53
Financeiro	(€ 94.276,36)
Corrente	€ 48.592,17
Antes de impostos	€ 8.446,29
Líquido do exercício	€ 12.612,56

7.6.3. Demonstração de Resultados por Funções

O Ponto 2.3. das Considerações Técnicas do POC (na versão que lhe é dada pelo n.º3 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro) estabelece que a Demonstração de Resultados por Funções possibilita uma *“melhoria da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes, é ainda de evidente utilidade para a gestão das empresas, sendo também o de maior divulgação internacional”*.

A Directriz Contabilística n.º 20, de Junho de 1997, “Demonstração de resultados por funções” veio actualizar conceitos e desenvolver procedimentos para a elaboração desta demonstração financeira, com vista a generalizar o seu uso e divulgação.

Nesta demonstração, os resultados são apurados por via indirecta das classes 6 e 7, os quais são imputados de acordo com as suas funções empresariais (produção, comercial, administrativa, financeira, etc.).

O Resultado Líquido do Exercício apresentado na Demonstração de Resultados por Funções é coincidente com o apresentado na demonstração de resultados por naturezas, todavia a forma e o conteúdo são bastante diferentes.

A Demonstração de Resultados por Funções da AkiCarnes, Lda., encontra-se no Anexo 31, a sua elaboração, conforme está referido, na rubrica de Existências, no Anexo ao Relatório sobre a Fiscalização Efectuada, pelo ROC (Anexo 35), por não se encontrar suportada por um sistema de Contabilidade Analítica, mas sim por uma triagem de elementos a partir da Contabilidade Financeira.

7.6.4. Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados

Para uma melhor compreensão do balanço e da demonstração de resultados por naturezas são incluídas no seu Anexo, um conjunto de informações que se destinam a desenvolver e comentar as quantias aí incluídas e, também, a divulgar factos ou situações úteis para os destinatários das contas.

No Anexo existem também dois modelos: o detalhado (48 notas) e o reduzido (33 notas), aplicando-se este último apenas às empresas que não atingem dois dos três limites do n.º do artigo 262.º do CSC.

O POC no Ponto 2.4 do Capítulo 2 – Considerações técnicas, refere que *“se bem que se possa considerar extenso o número de notas a divulgar, é de notar que para a grande maioria das empresas o seu número será reduzido, por não aplicação. Convirá, contudo, para efeitos de normalização e de referenciação da situação ou facto a divulgar, que não se deixe de respeitar o seu número de ordem. Por vezes será também útil dar a conhecer a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que os complementam”*.

O ABDR da AkiCarnes, Lda., Anexo 32, é constituído pelas seguintes notas: 1, 3, 6, 7, 10, 12, 14, 15, 21, 23, 24, 25, 26, 29, 30, 32, 34, 35, 36, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 e 48.

De todas as notas do ABDR, aproveito para destacar a Nota 3, na qual são indicados os critérios de valorimetria das existências (mercadorias e matérias-primas, pelo custo de aquisição e produtos acabados e em curso, pelo custo de produção) e das rubricas de terrenos e edifícios pelo custo de reposição depreciado. São, ainda, indicados os métodos de cálculo utilizados nas amortizações (método das quotas constantes, tendo-se aplicado quotas mínimas) e nos ajustamentos.

Também a Nota 48, pela sua relevância na compreensão da posição financeira e dos resultados, onde é referida a deliberação, em assembleia-geral de sócios, de integração de parte dos suprimentos, de forma a cobrir prejuízos e, ainda, a contabilização em Resultados Transitados das Dívidas incobráveis no valor de € 156.613,77.

A Nota 2 deveria ter sido incluída no ABDR, na qual seria efectuado um comentário das contas do Balanço e da Demonstração de Resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício de 2006, designadamente o efeito da constituição do ajustamento das dívidas incobráveis e a constituição de passivos por impostos diferidos.

7.6.5. Demonstração de Fluxos de Caixa

O objectivo principal desta demonstração financeira é o de proporcionar informação histórica detalhada sobre os recebimentos e os pagamentos da empresa, ocorridos durante um determinado período. Neste sentido, a CNC aprovou, em 1993, a Directriz Contabilística 14 “Demonstração dos fluxos de caixa”.

A demonstração de fluxos de caixa, *“com referência a um determinado período contabilístico, apresenta os fluxos de caixa originados pelas actividades operacionais, de investimento e de financiamento e reconcilia os saldos de caixa e equivalentes do início e do final do período”* (Caiado e Gil, 2000: 33).

Estão previstos dois modelos consoante se utilize o método directo ou o método indirecto para a determinação dos fluxos de caixa operacionais.

No método directo, *“divulgam-se os principais componentes dos recebimentos e dos pagamentos de caixa, em termos brutos, possibilitando aos utentes a compreensão do modo como a empresa gera e utiliza os meios de pagamento”* (Caiado e Gil, 2000: 33).

O método indirecto consiste em ajustar o resultado líquido do exercício de *“forma a excluírem-se os efeitos das transacções que não sejam a dinheiro, acréscimos e diferimentos relacionados com recebimentos ou pagamentos futuros e contas de proveitos ou de custos relacionados com fluxos de caixa respeitantes às actividades de investimento e financiamento”* (Caiado e Gil, 2000: 34).

Para o cálculo do fluxo das actividades operacionais, investimento e financiamento, é necessário o Balanço inicial, o Balanço final e a Demonstração de Resultados do período em análise.

A demonstração dos fluxos de caixa da AkiCarnes, Lda., Anexo 33, foi efectuada de acordo com o método directo. Através da sua leitura pode-se verificar que o fluxo das actividades de investimento diz respeito a pagamentos de Imobilizado Corpóreo, no valor de € 222.266,94; a empresa gera internamente nas actividades operacionais o valor de € 217.077,89. Assim, a empresa não consegue financiar a aquisição de imobilizado sem recorrer a empréstimos, no valor de € 99.935,56 sobre os quais efectuou pagamento de juros e custos similares no valor de € 94.985,41.

Os fluxos gerados internamente pelas actividades operacionais e pelas actividades de financiamento, suportaram o financiamento das actividades de investimento e originaram ainda um excedente de € 470,15, reflectido no aumento das disponibilidades entre o início e o final do período.

7.7. Documentos de prestação de contas anuais

7.7.1. Relatório de Gestão

O relatório de gestão deve conter, pelo menos, nos termos do artigo 66.º do CSC, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos seus negócios, o seu desempenho financeiro e não financeiro nas actividades desenvolvidas, e deve indicar:

“(…)

5 – O relatório deve indicar, em especial:

- a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu actividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e actividades de investigação e desenvolvimento;
- b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- c) A evolução previsível da sociedade;
- d) O número e o valor nominal das quotas ou acções próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício, os motivos desses actos e o respectivo preço, bem como o número e valor nominal de todas as quotas e acções próprias detidas no fim do exercício;
- e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º;
- f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;
- g) A existência de sucursais da sociedade;
- h) Os objectivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transacções previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do activo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros” (SITOC, 2009e).

No caso das sociedades anónimas o relatório de gestão deve, ainda, integrar informações adicionais, nos termos do n.º2 do artigo 324.º e n.º4 do artigo 397.º, ambos do CSC.

Compete aos gerentes ou administradores a elaboração e assinatura do relatório de gestão e das demonstrações financeiras do exercício. A recusa da assinatura deve ser justificada perante o órgão competente para aprovação, nos termos do n.º3 do artigo 65.º do CSC:

“ (...)

3 – O relatório de gestão e as contas do exercício devem ser assinados por todos os membros da administração; a recusa de assinatura por qualquer deles deve ser justificada no documento a que respeita e explicada pelo próprio perante o órgão competente para aprovação, ainda que já tenha cessado as suas funções.

(...)” (SITOC, 2009e).

O Relatório de Gestão da AkiCarnes, Lda. salienta a situação económica e financeira da empresa, os factos ocorridos e previsões para o futuro, bem como os investimentos efectuados ao longo do exercício de 2007 e a proposta de aplicação de resultados, como se pode observar no Anexo 34.

7.7.2. Certificação Legal de Contas

“A certificação legal de contas exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem” (Costa, 2000: 37).

A Certificação Legal de Contas é de elaboração obrigatória nas sociedades anónimas, nas sociedades em comandita por acções e nas sociedades por quotas que possuam órgão de fiscalização.

De acordo com o artigo 262.º do CSC estão também obrigadas a Certificação Legal de Contas e elaboração do Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada, as sociedades por quotas que não tenham órgão interno de fiscalização, desde que durante dois anos consecutivos, tenham ultrapassado dois dos três constantes no n.º2 do mesmo artigo.

As empresas cotadas na Bolsa de Valores Mobiliários ficam também obrigadas pelo Código de Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º486/99, de 13 de Novembro, à

apresentação de Certificação Legal de Contas subscrita pelos ROC ao seu serviço e relatório ou parecer de auditores externos a estas.

O Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada (Anexo 35) é um documento da responsabilidade exclusiva do ROC no qual este deve fazer uma descrição sucinta dos principais procedimentos de revisão legal de contas adoptados e referir se, ao longo do respectivo acompanhamento da gestão da empresa, teve conhecimento de factos ou situações relevantes que mereçam divulgação, descrevendo-os em caso afirmativo.

8. Obrigações fiscais

8.1. Considerações gerais

Importa, desde já, referir quem são os sujeitos passivos do IRC, nos termos do n.º1 do artigo 2.º do CIRC:

“1 – São sujeitos passivos do IRC:

- a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;*
- b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;*
- c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS” (SITOC, 2009b).*

Para os sujeitos passivos do IRC, ou os seus representantes, o processo declarativo compreende, segundo o Decreto-Lei n.º 55/2000, de 14 de Abril, a apresentação:

- Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação;
- Declaração periódica de rendimentos – Modelo 22 e respectivo Anexo A;
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal;
- Adicionalmente, os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do artigo 9.º do CIRC, são obrigados a manter em boa ordem, durante um prazo de 10 anos, um Processo de documentação fiscal (dossier fiscal).

8.2. Declaração periódica de rendimentos

8.2.1. Enquadramento

Os sujeitos passivos obrigados à apresentação da Declaração periódica de rendimentos – Modelo 22 são os seguintes:

- *“Entidades residentes, que exerçam ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sem prejuízo do disposto no n.º5 do artigo 109.º do CIRC, ou seja, não abrange, excepto quando sujeitas a uma qualquer tributação autónoma, as entidades que, não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola:*
 - *Não obtenham rendimentos no período de tributação;*
 - *Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua rendimentos de capitais;*
 - *Apenas auferam rendimentos de capitais cuja taxa de retenção, com natureza de pagamentos por conta, seja igual à prevista no n.º3 do artigo 69.º do CIRC.*
- *Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português*
- *Entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo*
- *As entidades (sociedades) sujeitas ao regime de transparência fiscal (n.º7 do artigo 109.º do CIRC)*
- *As entidades isentas temporariamente de IRC*
- *As entidades isentas definitivamente de IRC que estejam sujeitas a qualquer tributação autónoma”* (Caiado e Madeira, 2008: 206).

A Declaração periódica de rendimentos – Modelo 22 deve ser apresentada até ao último dia útil do mês de Maio, seguinte ao exercício ao qual pertencem os rendimentos, por transmissão electrónica de dados, de acordo com a Portaria n.º 1214/2001, de 23 de Outubro e ao abrigo do n.º3 do artigo 109.º do CIRC. A entrega da declaração por via electrónica obriga à prévia obtenção da respectiva senha de acesso, para posterior submissão através da página da DGCI, <http://www.e-financas.gov.pt>.

8.2.2. Preenchimento da Modelo 22 da AkiCarnes, Lda.

De seguida, é explicado o preenchimento da Declaração periódica de rendimentos da AkiCarnes, Lda. (Anexo 36).

Quadro 01 ao Quadro 05

Estes quadros têm a função de identificar o período de tributação, a empresa como sujeito passivo, o tipo de sujeito passivo, o regime de tributação, as características da declaração, a identificação do representante legal e do TOC que preenche a declaração.

Quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável

Valores a acrescentar ao lucro tributável

Campo 201 → € 12.612,56. Corresponde ao valor do Resultado líquido do exercício calculado anteriormente no apuramento de resultados – conta 88.

Campo 204 → € 12.612,56

Campo 206 → € 2.030,22. Diz respeito ao valor de prémios de seguros e contribuições, constante na conta 62.2.23.8, não aceite como custo do exercício, nos termos do n.º4 do artigo 23.º do CIRC.

Campo 207 → € 28.213,53. As reintegrações e amortizações resultantes da reavaliação não ao abrigo de legislação de carácter fiscal, não são aceites como custos fiscais. Valor constante na conta 66.2.22.

Campo 211 → € 1.476,44. Trata-se do valor do IRC estimado - conta 24.1.3, nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 42.º do CIRC.

Campo 212 → € 734,70. De acordo com a alínea d) do n.º1 do artigo 42.º do CIRC, as multas e outras penalidades, constantes na conta 69.5, são acrescentadas ao lucro tributável.

Campo 215 → € 2.754,71. Conforme saldo apurado no mapa das mais-valias e menos-valias fiscais (Anexo 38)¹⁷.

Campo 224 → € 28.668,43. Trata-se de correcções relativas a exercícios anteriores, valor registado na conta 69.7.1.

Campo 225 → € 373,38. Não foi possível identificar este valor.

Campo 226 → € 76.863,97. Soma dos campos 204 a 225.

Valores a deduzir ao lucro tributável

Campo 230 → € 3.670,07. Conforme saldo apurado no mapa das mais-valias e menos-valias fiscais (Anexo 38).

Campo 273 → € 5.642,71. Neste campo encontra-se o valor de impostos diferidos, registado na conta 27.6.2.

Campo 238 → € 9.312,78. Soma dos campos 230 e 273.

Campo 240 → € 67.551,19. Lucro tributável obtido através da diferença entre o campo 226 e o campo 238.

$$\begin{aligned} \text{Lucro tributável} &= € 76.863,97 - € 9.312,78 \\ &= € 67.551,19 \end{aligned}$$

Quadro 08 – Regimes de taxa

Este quadro é preenchido apenas por sujeitos passivos com rendimentos sujeitos a redução de taxa, devendo os mesmos indicar o benefício de acordo com o respectivo enquadramento

¹⁷ Sempre que ocorrer uma transmissão onerosa de um elemento do Activo imobilizado, um sinistro ou uma afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, pode gerar a realização de uma mais-valia ou menos-valia. Os sujeitos passivos de IRC terão que preencher o Modelo 31 – Mapa de mais-valias e menos-valias e guardar no processo de documentação fiscal.

fiscal, neste caso é assinalado com X no campo 245, uma vez que a AkiCarnes, Lda. beneficia de incentivos fiscais à interioridade, segundo o artigo 39.º B do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), sendo 20% a taxa a ser aplicada no cálculo do imposto.

Quadro 09 – Apuramento da Matéria Colectável (MC)

Campo 313 → € 67.551,19. A AkiCarnes, Lda. obteve um lucro tributável sujeito à taxa de 20%, decorrente de benefícios relativos à interioridade (artigo 39.º B do EBF).

Campo 317 → € 227.860,85. Valor relativo a prejuízos fiscais dedutíveis, do ano de 2004, pelo artigo 47.º do CIRC.

Campo 318 → € 71.552,29. Valor relativo a prejuízos fiscais dedutíveis, do ano de 2005, pelo artigo 47.º do CIRC.

Campo 319 → € 132.364,54. Valor relativo a prejuízos fiscais dedutíveis, do ano de 2006, pelo artigo 47.º do CIRC.

Campo 320 → € 67.551,19. O valor do lucro tributável apurado no quadro 07 foi deduzido na totalidade, pelos prejuízos fiscais dos anos anteriores. Ou seja, obtemos uma matéria colectável nula.

Quadro 10 – Cálculo do Imposto

Campo 356 → € 14.928,84. Corresponde ao valor do pagamento especial por conta efectuado durante exercício, conforme cálculo demonstrado anteriormente.

Campo 365 → € 1.476,44. O artigo 81.º do CIRC indica que algumas despesas são tributadas autonomamente. Em relação à AkiCarnes, Lda. a determinação das Tributações Autónomas apresenta os valores indicados no Quadro 27.

Quadro 27: Cálculo das tributações autónomas

Despesa	Cálculo
Despesas de representação (conta 62.2.21)	$€ 13.793,03 \times 0,05 = € 689,65$
Ajudas de custo (conta 64.2.6)	$€ 11.636,26 \times 0,05 = € 581,81$
Combustível (conta 62.2.12.1.1.1)	$€ 82,61 \times 0,05 = € 4,13$
Reparação de viatura ligeira de passageiros (conta 62.2.32.3.2)	$€ 511,97 \times 0,05 = € 25,60$
Amortizações de viatura ligeira de passageiros (ver mapa de amortizações)	$€ 2.112,97 \times 0,05 = € 105,65$
Seguro de viatura ligeira de passageiros (conta 62.2.23.6.9)	$€ 1.375,78 \times 0,05 = € 68,79$
Portagens e estacionamento (conta 62.2.27.3.2)	$€ 16,35 \times 0,05 = € 0,81$
Total de Tributações Autónomas	€ 1.476,44

Fonte: Elaboração própria, a partir do Balancete (Anexo 27)

Campo 367 → € 1.476,44. Total de IRC a pagar, valor correspondente às tributações autónomas.

IRC a pagar = € 1.476,44

Quadro 11 – Outras informações

A Declaração Modelo 22 exige informações complementares, as quais podem ser consultadas no Quadro 27.

Quadro 28: Quadro 11 (Outras informações) da Modelo 22

Campo	Descrição	Valor
410	Total de proveitos do exercício	€ 7.217.776,31
411	Volume de negócios do exercício	€ 7.141.335,95
412	Encargos com viaturas (artigo 81.º, n.º3)	€ 4.099,54
414	Despesas de representação (artigo 81.º, n.º3 e 7)	€ 13.793,03
415	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (artigo 81.º, n.º9)	€ 11.636,26

Fonte: Anexo 36

8.3. Informação Empresarial Simplificada – Declaração Anual

8.3.1. Enquadramento

A Informação Empresarial Simplificada (IES) – Declaração Anual (DA) “*consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento de um conjunto de obrigações legais (...) através de uma declaração única transmitida por via electrónica*” (Caiado e Madeira, 2008: 390).

A IES – DA surgiu com o Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, com o propósito de agregar num único acto o cumprimento de várias obrigações, das quais se destaca¹⁸:

- A entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, prevista na alínea c), do n.º1 do artigo 109.º do CIRC e quando respeita a pessoas singulares titulares de Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada (EIRL), nos termos do n.º1 do artigo 113.º do CIRS;

¹⁸ Texto elaborado, a partir de Caiado e Madeira (2008: 390 e 391).

- O registo da prestação de contas nos termos previstos na legislação do registo comercial;
- A prestação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (INE), nos termos previstos na Lei do Sistema Estatístico Nacional e em outras normas, designadamente emanadas de instituições da UE;
- A prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal.

A IES – DA deve ser enviada pelos sujeitos passivos de IRC, incluindo as entidades ou organismos públicos, que devam enviar qualquer um dos anexos que integram a declaração.

Esta declaração deve ser apresentada, ou seja, submetida por transmissão electrónica de dados, anualmente, até ao último dia útil do mês de Junho, seguinte ao termo do exercício económico, de acordo com o n.º 2 do artigo 113.º do CIRC.

A Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro, determina a obrigatoriedade, a partir de 1 de Janeiro de 2006, do envio por transmissão electrónica de dados da Declaração periódica de rendimentos de IRC e da Declaração anual de informação contabilística e fiscal, para todos os sujeitos passivos que as devam apresentar.

8.3.2. Preenchimento da IES – DA da AkiCarnes, Lda.

A IES – DA da AkiCarnes, Lda., encontra-se no Anexo 37.

- a) **Folha de rosto** – de preenchimento obrigatório, identifica o sujeito passivo, o período de tributação, e outras informações além de indicar os anexos que compõem a respectiva declaração.
- b) **Anexo A** – elementos contabilísticos e fiscais, nomeadamente, a demonstração de resultados por naturezas, o balanço, o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e outras informações contabilísticas e fiscais. Este anexo é constituído:

Quadro 03: preenchimento com base na demonstração de resultados por naturezas;

Quadro 04: preenchimento com base no balanço;

Quadro 05: preenchimento com base no ABDR;

Quadro 06: compreende um conjunto de informação detalhada sobre acerca do desdobramento de algumas rubricas do balanço e da demonstração de resultados, bem como informação adicional que caracteriza a situação da empresa.

Quadro 07: neste quadro está indicada a deliberação de aprovação de contas e a aplicação dos resultados do exercício.

Quadro 08: estão presentes informações sobre o Relatório de Gestão, o parecer do órgão de fiscalização e a certificação legal das contas;

Quadro 11: diz respeito a informação sobre o comércio electrónico. A AkiCarnes, Lda., não dispõe de presença na internet;

Quadro 05: Comentários ao anexo ao balanço e à demonstração de resultados.

- c) **Anexo L** - são registadas as operações internas activas e passivas realizadas pelo sujeito passivo, consoante a taxa de tributação de IVA e as características dos bens, bem como as operações efectuadas com o exterior (aquisições e transmissões intracomunitárias de bens) durante o exercício.

Para um mais fácil preenchimento deste anexo, o plano de contas está adaptado à realidade da própria entidade.

Quadro 03: este quadro indica as operações internas activas, ou seja, as vendas e prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo, divididas em existências, outros bens e serviços e activo imobilizado e por taxas de IVA.

Quadro 04: encontram-se neste quadro todas as operações internas passivas, isto é, as compras de bens e serviços, dispostas de modo idêntico ao indicado no quadro anterior.

Quadro 05: este quadro refere-se, às operações com o exterior, nomeadamente, às transmissões e aquisições intracomunitárias de bens e serviços e importações e exportações. A AkiCarnes, Lda. realizou transmissões intracomunitárias e aquisições intracomunitárias de imobilizado e de outras.

Quadro 06: são registados os valores relativos ao imposto suportado pela empresa, que está apto para ser deduzido, nos termos dos artigos 20.º a 26.º do CIVA. O quadro encontra-se dividido por taxas de IVA e tipos de bens, designadamente, existências, imobilizado e outros bens e serviços.

Quadro 07: serve para indicar a ocorrência ou não de recebimentos antecipados, que neste caso não se verificaram.

d) **Anexo O** – Mapa recapitulativo de clientes

Este anexo destina-se a dar cumprimento ao estabelecido na alínea e), do n.º1 do artigo 29.º do CIVA, a qual obriga à identificação dos clientes, que efectuaram operações internas de montante total superior a € 25.000, no ano anterior.

A AkiCarnes, Lda. tem 59 clientes que efectuaram aquisições de montante superior a € 25.000, que perfazem um total de € 6.349.992,00.

e) **Anexo P** – Mapa de Recapitulativo de fornecedores

De igual modo, este anexo tem a função de prestar informação acerca das relações da empresa com os seus fornecedores, de acordo com o estabelecido na alínea f), do n.º1 do artigo 29.º do CIVA. São inscritos neste mapa cada um dos fornecedores com os quais a empresa realizou operações internas, durante o ano anterior, de montante superior a € 25.000.

Nestas circunstâncias a AkiCarnes, Lda. tem 19 fornecedores, totalizando o valor de € 3.095.674.

f) **Anexo Q** – neste anexo são inscritas todas as operações e factos sujeitos a imposto de selo, de modo a dar cumprimento ao estabelecido no n.º1 do artigo 52.º e artigo 56.º do Código de Imposto de Selo (CIS).

g) **Anexo R** – destina-se a indicar o número de estabelecimentos da empresa, bem como a sua localização, dentro ou fora do território nacional.

9. Processo de documentação fiscal (dossier fiscal)

Todos os sujeitos passivos de IRC, à excepção dos isentos nos termos do artigo 9.º do CIRC, designadamente, o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social, devem nos termos do n.º1 do artigo 121.º do CIRC “*manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças*”.

A declaração a que se refere a alínea c), do n.º1 do artigo 117.º do CIRC é a IES - DA, ou seja, este dossier deverá estar constituído, até ao último dia do mês de Junho.

A Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho define quais os documentos que integram este processo de documentação fiscal, que deverão ser os reflectidos na Figura 7.

Figura 7: Documentos para Dossier Fiscal

Documentos	IRC	IRS
Acta da reunião ou assembleia de aprovação de contas, quando legalmente exigida, ou declaração justificativa de não aprovação no prazo legal	X	
Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados	X	X
Balancetes analíticos antes e após o apuramento de resultados da seguradora ou banco doméstico, das sucursais, e consolidado	Instituições financeiras e seguradoras	
Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados do exercício	X	X
Contratos ou outros documentos que definam as condições estabelecidas para os pagamentos efectuados a não residentes	X	X
Documentos comprovativos das retenções efectuadas ao sujeito passivo (n.º do Art.º 114.º do CIRS)	X	X
Documentos comprovativos dos créditos incobráveis	X	X
Inventário de títulos e participações financeiras	Instituições financeiras e seguradoras	
Listagem dos donativos atribuídos nos termos do Estatuto do Mecenato (Dec. Lei n.º 74/99, de 16 de Março)	X	X
Mapa de modelo oficial das mais-valias e menos-valias fiscais	X	X
Mapa de modelo oficial relativo aos contratos de locação financeira	X	X
Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas	X	X
Mapa de modelo oficial do movimento das provisões	X	X
Mapa de provisões, parte 1,2 e 3 (anexo à instrução n.º 91/96 – BNP n.º 1, de 17 de Junho de 1996)	Instituições financeiras	
Mapa demonstrativo da aplicação do art. 19.º do CIRC (Obras de carácter plurianual)	X	X
Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	
Mapa dos ajustamentos de consolidação	X	
Nota explicativa com definição do critério de imputação de custos comuns à sucursal financeira exterior	Instituições financeiras	
Relatório e contas anuais de gerência e parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documento de certificação legal de contas, quando legalmente exigidos	X	
Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar cuja entrega esteja prevista conjuntamente com a declaração de rendimentos	X	X

Fonte: (MF, 2000)

Conclusão

A realização do estágio curricular proporcionou uma mais-valia, pois permitiu adquirir e consolidar conhecimentos adquiridos ao longo da Licenciatura, no decurso da aprendizagem das várias disciplinas. Foi o primeiro contacto com o mundo do trabalho, permitindo um conhecimento mais específico de todo o processo da Contabilidade, Fiscalidade e, ainda, da Auditoria.

Durante o estágio, foi possível realizar as actividades abordadas neste relatório, com excepção do encerramento de contas, o qual teve que ser realizado através de simulação, pois o período de estágio não coincidiu com o período habitual de encerramento do exercício. Além disso, também realizei algumas actividades relacionadas com outros serviços prestados pela empresa, nomeadamente, na área da Auditoria e do Controlo Interno.

No decorrer do estágio o apoio dos vários funcionários da empresa foram importantes nos momentos em que surgiam dúvidas e mesmo nas situações de erros cometidos, aquando da realização das actividades.

Na elaboração deste relatório, foi feito um esforço para tentar descrever todas as actividades desenvolvidas e os conhecimentos que foram adquiridos durante este período de estágio, os quais permitiram atingir objectivos de aprendizagem importantes do desenvolvimento da área de conhecimento da Contabilidade.

O balanço final da realização do estágio, teve um resultado bastante positivo. Ficou a vontade de continuar a trabalhar e aprender nesta área.

Bibliografia

- ✎ Assembleia da República (AR, 2008a). Lei n.º 22/2008, Lei do Sistema Estatístico Nacional. *Diário da República*, 92, Série I, 13 de Maio.
- ✎ Assembleia da República (AR, 2008b). Lei n.º 26-A/2008, Altera o Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/94 de 26 de Dezembro, e procede à sétima alteração ao Decreto-Lei n.º 347/85 de 23 de Agosto. *Diário da República*, 123, Suplemento, Série I, 27 de Junho.
- ✎ Bento, J. e Machado, J. F. (2006). *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*. Porto: Porto Editora. 27ª Edição
- ✎ Borges, A., Rodrigues, A. e Rodrigues, R. (2006). *Elementos da Contabilidade Geral*. Lisboa: Áreas Editora. 23ª Edição
- ✎ Caiado, A. C. e Gil, P. M. (2000). *A Demonstração dos Fluxos de Caixa*. Lisboa: Vislis Editores.
- ✎ Caiado, A. C. e Madeira, P. J. (2008). *O Encerramento de Contas na perspectiva contabilístico fiscal*. Lisboa: Áreas Editora. 4ª Edição
- ✎ Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC, 1999). *Código Deontológico da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. Lisboa: CTOC.
- ✎ Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC, 2002). Aviso n.º 119/2002, publica o Regulamento de Estágio da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. *Diário da República*, 263, II Série, 14 de Novembro.
- ✎ Conselho da Comunidade Europeia (CCE, 1991). Directiva n.º 91/680/CEE, Completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE. *Jornal Oficial*, L 376, 31 de Dezembro.
- ✎ Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CGCNC, 1993). Directriz Contabilística n.º 14/93, Demonstração dos Fluxos de Caixa. *Diário da República*, 79, Série II, 5 de Abril de 1994.
- ✎ Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CGCNC, 1995). Directriz Contabilística n.º 16/95, Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis. *Diário da República*, 104, Série II, 5 de Maio.

- ✂ Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CGCNC, 1997). Directriz Contabilística n.º 20/97, Demonstração dos Resultados por Funções. *Diário da República*, 179, Série II, 5 de Agosto.
- ✂ Costa, C. B. (2000). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática*. Lisboa: Editora Rei dos Livros. 7ª Edição
- ✂ Costa, C. B. e Alves, G. C. (2008). *Contabilidade Financeira*. Lisboa: Editora Rei dos Livros. 7ª Edição
- ✂ Ministério da Justiça (MJ, 2007). Decreto-Lei n.º 8/2007, Altera o regime jurídico da redução do capital social de entidades comerciais, eliminando a intervenção judicial obrigatória e promovendo a simplificação global do regime, cria a Informação Empresarial Simplificada (IES) e procede à alteração do Código das Sociedades Comerciais, do Código de Registo Comercial, do Decreto-Lei n.º 248/86, de 25 de Agosto, do Código de Processo Civil, do Regime Nacional de Pessoas Colectivas e do Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado. *Diário da República*, 12, Série I, 17 de Janeiro.
- ✂ Ministério das Finanças (MF, 1984). Decreto-Lei n.º 394-B/84, aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). *Diário da República*, 297, I Série, 1º Suplemento, 26 de Dezembro.
- ✂ Ministério das Finanças (MF, 1989). Decreto-Lei n.º 410/89, Aprova o Plano Oficial de Contabilidade. *Diário da República*, 268, Suplemento, Série I, 21 de Novembro.
- ✂ Ministério das Finanças (MF, 1990). Decreto-Regulamentar n.º 2/90, Estabelece o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. *Diário da República*, 10, Série I, 12 de Janeiro.
- ✂ Ministério das Finanças (MF, 1992). Decreto-Lei n.º 290/92, Procede à adaptação do regime jurídico do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) à Directiva do Conselho n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro. *Diário da República*, 298, Série I-A, 28 de Dezembro.
- ✂ Ministério das Finanças (MF, 1995). Decreto-Lei n.º 229/95, Altera o Decreto-Lei n.º 504-M/85 de 30 de Dezembro (regulamenta a cobrança e os reembolsos do IVA e estabelece disposições quanto à aplicação das taxas reduzidas estabelecidas para as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como quanto à movimentação de fundos para os respectivos Governos relativos à parte que lhes compete nas receitas do IVA). *Diário da República*, 210, Série I-A, 11 de Setembro.

- ✎ Ministério das Finanças (MF, 1999a). Decreto-Lei n.º 44/99, Estabelece a obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções e define os elementos básicos da listagem do inventário físico. *Diário da República*, 36, Série I-A, 12 de Fevereiro.
- ✎ Ministério das Finanças (MF, 1999b). Decreto-Lei n.º 486/99, Aprova o novo Código dos Valores Mobiliários. *Diário da República*, 265, Série I-A, 13 de Novembro.
- ✎ Ministério das Finanças (MF, 2000a). Decreto-Lei n.º 55/2000, Altera os Códigos do IRS, do IRC e do IVA, reformulando as obrigações declarativas dos sujeitos passivos no sentido de separar a informação para liquidação da informação para o controlo fiscal. *Diário da República*, 89, Série I-A, 14 de Abril.
- ✎ Ministério das Finanças (MF, 2000b). Portaria n.º 359/2000, Define os elementos que devem constituir o processo de documentação fiscal a que se referem os artigos 119.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e 104.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. *Diário da República*, 141, Série I-B, 20 de Junho.
- ✎ Ministério das Finanças (MF, 2001). Portaria n.º 1214/2001, Estabelece normas relativas ao envio por correio electrónico da declaração periódica de rendimentos e das declarações anuais de informação contabilística e fiscal aos sujeitos passivos de IRC e IRS. *Diário da República*, 246, Série I-B, 23 de Outubro.
- ✎ Ministério das Finanças (MF, 2003a). Decreto-Lei n.º 79/2003, Altera o Decreto-Lei n.º 44/99 de 12 de Fevereiro, que institui a obrigatoriedade de adopção do sistema de inventário permanente, da demonstração dos resultados por funções e da inventariação física das existências, bem como alguns números e capítulos do Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro. *Diário da República*, 95, Série I-A, 23 de Abril.
- ✎ Ministério das Finanças (MF, 2003b). Portaria n.º 375/2003, Institui a obrigatoriedade aos sujeitos passivos do IVA do envio por transmissão electrónica de dados da declaração periódica a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA, bem como dos anexos nela referidos. *Diário da República*, 108, Série I-B, 10 de Maio.
- ✎ Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 1992). Decreto-Lei n.º 290/92, Aprova o Regime de IVA nas Transacções Intracomunitárias. *Diário da República*, 298, Série I-A, 28 de Dezembro.

- ✎ Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2005a). Portaria n.º 1339/2005, Determina a obrigatoriedade, a partir de 1 de Janeiro de 2006, do envio por transmissão electrónica dos dados (Internet) da declaração periódica de rendimentos de IRC e da declaração anual de informação contabilística e fiscal para todos os sujeitos passivos que as devam apresentar. *Diário da República*, 250, Série II, 30 de Dezembro.
- ✎ Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2005b). Despacho Normativo n.º 53/2005, Revoga o Despacho Normativo n.º 342/93, de 30/10, e estabelece normas relativas aos reembolsos solicitados pelos sujeitos passivos através da declaração periódica prevista no artigo 40.º do Código do IVA. *Diário da República*, 239, Série I-B, 15 de Dezembro.
- ✎ Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2008a). Decreto-Lei n.º 102/2008, Altera e republica o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84 de 26 de Dezembro, e o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92 de 28 de Dezembro. *Diário da República*, 118, Série I, 20 de Junho.
- ✎ Ministério das Finanças e da Administração Pública - Gabinete do Ministro (MFAP, 2008b). Despacho n.º 1157 – A/2008, Aprova as tabelas de retenção na fonte para vigorarem durante o ano de 2008. *Diário da República*, 6, Suplemento, Série II, 9 de Janeiro.
- ✎ Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009). Decreto-Lei n.º 158/2009, Aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei 47/77, de 7 de Fevereiro. *Diário da República*, 133, Série I, 13 de Julho.
- ✎ Ministério das Finanças e do Plano - Secretaria de Estado do Orçamento (MFP, 1984). Decreto-Lei n.º 394-B/84, Aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). *Diário da República*, 297, Suplemento, Série I, 26 de Dezembro.
- ✎ Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 2007). Decreto-Lei n.º 166/2007, Aprova a orgânica do Instituto Nacional de Estatística, I. P. *Diário da República*, 85, Série I, 3 de Maio.
- ✎ Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas (SITOC, 2009a). *Código Comercial*. CD de Setembro de 2009, edição Digilex.

- ✎ Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas (SITOC, 2009b). *Código do IRC*. CD de Setembro de 2009, edição Digilex.
- ✎ Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas (SITOC, 2009c). *Código do IRS*. CD de Setembro de 2009, edição Digilex.
- ✎ Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas (SITOC, 2009d). *Código do IVA*. CD de Setembro de 2009, edição Digilex.
- ✎ Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas (SITOC, 2009e). *Código das Sociedades Comerciais*. CD de Setembro de 2009, edição Digilex.
- ✎ Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas (SITOC, 2009f). *Código do Imposto de Selo*. CD de Setembro de 2009, edição Digilex.

Sites consultados

- ✎ <http://flickr.com/photos/cepeda/91550545>
- ✎ <http://www.dre.pt/sug/1s/diplomas.asp>
- ✎ <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>
- ✎ <http://www.seg-social.pt>

Índice de Anexos

Anexo 1 - Factura de Compras no Mercado Nacional.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 2 - Factura de Compras no Mercado Intracomunitário..	Erro! Marcador não definido.
Anexo 3 - Factura de Venda no Mercado Nacional.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 4 - Factura de Venda no Mercado Intracomunitário.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 5 - Recibo relativo à aquisição de selos de correio.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 6 - Factura de aquisição de serviços de limpeza, higiene e conforto....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 7 - Factura/Recibo relativa à despesa com telemóvel....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 8 - Factura/Recibo relativa ao consumo de água.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 9 - Factura referente ao consumo de gasóleo	Erro! Marcador não definido.
Anexo 10 - Factura relativa a reparação de imobilizado.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 11 - Recibo de remunerações de um trabalhador	Erro! Marcador não definido.
Anexo 12 - Recibo de remunerações de um órgão social	Erro! Marcador não definido.
Anexo 13 - Folha resumo de vencimentos	Erro! Marcador não definido.
Anexo 14 - Pagamento à Segurança Social.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 15 - Pagamento do IRS	Erro! Marcador não definido.
Anexo 16 - Folha de Caixa.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 17 - Reconciliação Bancária.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 18 - Pagamento Especial por Conta.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 19 - Declaração Periódica de IVA	Erro! Marcador não definido.
Anexo 20 - Balancete Analítico – Mês 12	Erro! Marcador não definido.
Anexo 21 - Diário de lançamento da estimativa de férias, subsídio de férias e encargos ..	Erro! Marcador não definido.
Anexo 22 - Extracto de movimentos das subcontas da 27.3 – Acréscimos de Custos.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 23 - Diário de apuramento do Custo das Matérias Consumidas ...	Erro! Marcador não definido.
Anexo 24 - Inventário de Existências	Erro! Marcador não definido.
Anexo 25 - Mapa de Reintegrações e Amortizações.....	Erro! Marcador não definido.
Anexo 26 - Reavaliação de Imobilizado	Erro! Marcador não definido.
Anexo 27 - Balancete Analítico – Mês 13	Erro! Marcador não definido.
Anexo 28 - Balancete Analítico – Mês 14	Erro! Marcador não definido.

- Anexo 29 - Balanço **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 30 - Demonstração de Resultados por Naturezas **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 31 - Demonstração de Resultados por Funções..... **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 32 - Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados..... **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 33 - Demonstração de Fluxos de Caixa **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 34 - Relatório de Gestão..... **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 35 - Anexo ao Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada pelo ROC **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 36 - Declaração de Rendimentos – Modelo 22 **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 37 - Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual **Erro! Marcador não definido.**
- Anexo 38 - Mapa das Mais-valias e Menos-valias Fiscais **Erro! Marcador não definido.**