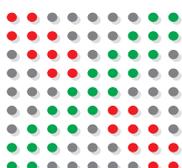


# APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA  
DAS EMPRESAS  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO



# Boletim



**APECA**

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA  
DAS EMPRESAS  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO

## Ficha Técnica

### **APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração**

Rua Jerónimo Mendonça, 78  
4200 - 335 PORTO

#### **Diretora**

Paula Santos

#### **Secretariado**

Elisabete Silva

#### **Colaboração**

Albano Santos  
Ana Morais  
Carlos Balreira  
Carlos Lemos  
Carlos Quelhas Martins  
Catarina Bastos Neves  
Pedro Bastos Neves

#### **ISSN**

0873-6111

#### **Depósito Legal**

499864/22

#### **Tiragem**

3200

#### **Execução Gráfica**

Tipografia do Ave



Os artigos publicados no Boletim da APECA, são da inteira responsabilidade dos seus autores e redigidos em completa liberdade pelos mesmos; por tal motivo, podem não ser considerados intérpretes das posições da APECA ou do Diretor do Boletim.

## Protecção em caso de despedimento Artº 63ª

- Trabalhadora grávida, puérpera ou lactante ou
- Trabalhador em gozo de licença parental
- Só pode ser despedido com o parecer prévio da CITE
- O empregador deve remeter cópia do processo à CITE, para se pronunciar
  - No prazo de 30 dias
  - Sob pena de se presumir que o parecer é favorável
- Se o parecer da CITE for desfavorável, o despedimento só ocorre mediante decisão judicial

24 de outubro de 2022

Alfonso Santos  
Advogado Especialista em Direito do Trabalho

www.alfonso.pt

**A Qualidade  
passa pela  
Formação  
Profissional**

# APECA 34 ANOS



**Paula Santos**  
Presidente da Direção



**Carlos Ferreira**  
Vice-Presidente da Direção



**Eduardo Felício**  
Secretário da Direção



**Jorge Moita**  
Tesoureiro da Direção



**Ângela Alejo**  
Vogal da Direção

## EDITORIAL

### 2022

Mais um ano a terminar.

Mais um ano recheado de aventuras legislativas.

Mais um ano de desafios associativos.

Gostaria de aproveitar este espaço do boletim para tecer algumas considerações sobre estes desafios associativos: um dos maiores deste ano foram **as formações presenciais vs formações zoom.**

Este 2022 foi um pouco o rescaldo de uma pandemia.

Atravessamos um dos períodos mais difíceis da nossa atividade profissional. Nunca poderíamos sair iguais depois do que vivemos. A prova disso é que muitas das nossas realidades se alteraram – uma delas foi o formato das formações.

Fomos obrigados a aderir às formações à distância. Inicialmente, contrafeitos e desconfiados. O tempo passou e acabamos por constatar que afinal é a solução ideal em muitos casos.

Os nossos associados começaram a manifestar as vantagens de mantermos as formações em zoom, paralelamente às formações presenciais.

**Tivemos que tomar decisões de forma a satisfazer ambas as partes.**

A nossa logística foi toda revolucionada: salas com menores capacidades, coffee break, manuais, etc...

Nem sempre as condições foram as que gostaríamos, mas tivemos sempre que conjugar todas as

variantes com as disponibilidades apresentadas.

No entanto, penso que conseguimos aquilo a que nos propusemos: satisfazer ambas as solicitações. Isso foi o mais importante.

Os números das nossas inscrições mostram-nos isso e os comentários recebidos, também.

No entanto, sucedeu o que seria previsível: o zoom ganhou outra expressão e sabemos que será assim para o futuro: menos custos associados e menos tempo despendido em deslocações.

Mas “não há bela sem senão” ...

Mais de mil participantes inviabiliza a colocação de questões, ou seja, uma formação em zoom será uma exposição de matéria com apresentação de casos práticos. Os formadores nem sequer consideram viável gerir o bate papo. Também, por prudência, não estão dispostos a tecer os mesmos comentários e contar as mesmas histórias em ambas as formações (apesar de já termos optado pela não gravação das mesmas de forma a deixar maior liberdade para o fazerem).

**Por isso mesmo não se pode esperar que estes dois formatos alguma vez sejam iguais.**

E as presenciais? Esmoreceram? Perderam interesse? Pelo contrário. O número de participantes reduziu, o que enriqueceu, e muito, de uma forma não esperada, as nossas formações.

Menos pessoas, maior interação formador/participante, mais dúvidas colocadas, mais questões esclarecidas, mais histórias partilhadas.

Cada um de nós é que tem que saber o que procura numa formação: exposição de matéria? Troca de impressões e dúvidas? Interação? contacto humano? partilha de casos práticos?

Em todas as formações pedimos sempre para nos fazerem chegar comentários e sugestões, pois são de grande importância na hora da tomada de decisões. No entanto, muitos não respondem e outros limitam-se a referir aspetos secundários, o que dificulta a decisão. A título de exemplo, muitas vezes temo-nos deparado com o seguinte:

Ora nos agradecem o facto de não haver bate papo em zoom porque a formação flui muito mais. Ora nos dizem que sem o bate papo a formação perde interesse.

Ora pedem formações de 8 horas, ora pedem formações de 4 horas.

É que nem tudo depende da nossa vontade, nem tudo se pode conjugar, e mesmo que tal fosse possível, garantidamente não iríamos agradar a todos!

Pessoalmente, sou defensora do zoom.

No entanto, quando falamos de qualidade, não há comparação - temos que ter consciência que há uma diferença enorme. E faz todo o sentido que assim seja.

Sabendo de antemão as diferenças, cabe a cada um decidir pelo formato que mais satisfaz as suas necessidades.

A solução perfeita nunca vai existir...

O próximo ano virá com novidades que, com toda a certeza, serão uma mais valia para os nossos associados: iremos ter **livros de apoio** e manuais de grande utilidade para todos nós e também iremos fazer de tudo para mantermos os dois formatos

da formação, com a qualidade a que os nossos associados estão habituados.

**Desta feita, venha 2023, certos de que continuaremos ao vosso lado a fazer de tudo para continuar a merecer a vossa confiança!**

Um santo Natal e um ano novo com muita saúde!

A Presidente da Direção,  
**Paula Santos**



## PRÓXIMAS AÇÕES DE FORMAÇÃO



- ORÇAMENTO DO ESTADO PARA 2023
- IRS - MODELO 3 E ANEXOS (ANÁLISE E PREENCHIMENTO)
- IRC - ENCERRAMENTO DE CONTAS NA PERSPETIVA FISCAL (PREENCHIMENTO E VALIDAÇÃO DA DECLARAÇÃO MODELO 22)





## ÍNDICE

- 5** EDITORIAL
- 
- 11** FALTAS POR FALECIMENTO  
CONTAGEM DOS DIAS DE FALTA  
Artigo técnico de **Albano Santos**
- 
- 15** DA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO NÃO FINANCEIRA AO RELATO DA SUSTENTABILIDADE  
Artigo técnico de **Ana Morais**
- 
- 21** O NOVO QUADRO LEGAL DAS COIMAS (DISPENSA, DIREITO À REDUÇÃO E ATENUAÇÃO ESPECIAL)  
Artigo técnico de **Carlos Balreira**
- 
- 27** TRIBUTAÇÃO DOMÉSTICA E INTERNACIONAL DE NEGÓCIOS RELACIONADOS COM DADOS/INFORMAÇÃO (BIG DATA)  
Artigo técnico de **Carlos Lemos**
- 
- 31** CRIPTOMOEDAS: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO  
Artigo técnico de **Carlos Quelhas Martins**
- 
- 33** ENTREGA DA IES/DA PELAS ENTIDADES TRANSPARENTES E RESPETIVOS MEMBROS  
Artigo técnico de **Catarina Bastos Neves**
- 
- 45** A (R)EVOLUÇÃO DIGITAL  
Artigo técnico de **Pedro Bastos Neves**
- 
- 51** CONSULTÓRIO TÉCNICO



**Albano Santos**Advogado, Formador,  
Consultor

## FALTAS POR FALECIMENTO

### CONTAGEM DOS DIAS DE FALTA



ESTE ARTIGO PRETENDE INFORMAR A ALTERAÇÃO LEGAL SOBRE OS DIAS DE FALTAS POR FALECIMENTO DE DESCENDENTE OU AFIM NO PRIMEIRO GRAU DA LINHA RECTA E ESCLARECER A FORMA DE CONTAGEM DAS FALTAS POR FALECIMENTO DE FAMILIAR, ALÉM DOS REQUISITOS INERENTES À SUA JUSTIFICAÇÃO.

**A** Lei nº 1/2022, de 03 de Janeiro, alargou o período de faltas justificadas no caso de falecimento de descendente ou afim no primeiro grau da linha recta, onde se incluem os filhos, genros, noras e enteados, procedendo à alteração do nº 1 do Artº 251º do Código do Trabalho. Assim, por falecimento de descendente ou afim no primeiro grau da linha recta, o trabalhador passou a ter direito a faltar justificadamente ao trabalho até 20 dias consecutivos.

Manteve-se o direito do trabalhador a faltar justificadamente ao trabalho até cinco dias consecutivos por falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa que viva em união de facto ou economia comum com o trabalhador ou de parente ou afim ascendente no primeiro grau da linha recta (pais, sogros e padrastos). Como se manteve o direito a faltas justificadas ao trabalho até dois dias consecutivos por falecimento de outro parente ou afim na linha recta (avós, bisavós, netos e bisnetos) ou no segundo grau da linha colateral (irmãos e cunhados).

Dito isto, importa clarificar uma dúvida recorrente quanto à **forma de contagem dos dias das faltas por falecimento**, uma vez que a lei fala no direito a faltar justificadamente ao trabalho até vinte, cinco ou dois dias consecutivos, conforme a proximidade do grau de parentesco da pessoa falecida, o que tem permitido, ao longo dos tempos, dúvidas interpretativas, face à menor clareza da lei.

Importa referir que a letra da lei, no tocante às faltas por falecimento, agora constante do Artº 251º do Código do Trabalho, constava já do Dec.-Lei nº 874/76, de 28 de Dezembro, tendo passado incólume, pelos sucessivos diplomas legais que lhe sucederam, até ao actual Código do Trabalho.

Resta, então, encontrar a interpretação mais consentânea com a letra da lei, tendo em conta as regras de interpretação da lei constantes do Artº 9º do Código Civil.

Sempre defendemos que a contagem dos dias de falta por falecimento se reportavam a dias de trabalho, dias úteis, não incluindo sábados, domingos e feriados. E isto porque a lei refere que o trabalhador pode faltar ao trabalho.

Ou seja, a lei refere-se a faltas ao trabalho. Ora, o trabalhador só falta ao trabalho quando tinha o dever de estar no seu posto de trabalho e não está, isto na sequência do disposto no Artº 248º, nº 1, do Código do Trabalho, que define a falta ao trabalho como a ausência do trabalhador do local em que devia exercer as suas funções durante o seu período normal de trabalho. Não tendo que estar ao serviço, o trabalhador não está a faltar ao trabalho, como sucede em relação aos dias de descanso, feriados, gozo de férias ou gozo de licenças, qualquer que seja a sua natureza.

Assim, não há dúvida que estamos perante um direito a faltar ao trabalho.

A seguir, alei refere que estas faltas por falecimento se referem a dias consecutivos, mas a dias consecutivos de faltas ao trabalho. E como o trabalhador só falta ao trabalho nos dias e períodos de trabalho em que deveria estar no seu local de trabalho, significa que quando a lei se refere a dias consecutivos, pretende referir-se a dias consecutivos de faltas ao trabalho, ou seja, a dias úteis de trabalho.

Acresce que o regime de faltas ao trabalho, nomeadamente quanto à sua duração, é imperativo, não podendo ser alterado por instrumento de regulamentação colectiva de trabalho ou por contrato individual de trabalho.

Interpretar a expressão faltar até vinte, cinco ou dois dias consecutivos, como se a lei pretendesse referir-se a dias de calendário, seria não ter em conta o conceito de falta, ignorando o regime legal das faltas ao trabalho, na medida em que, repete-se, nos dias de descanso e nos dias de feriado não há ausência do trabalhador do local de trabalho, tanto mais que tais dias não estão incluídos no seu período normal de trabalho.

A interpretação que sempre defendemos no sentido de que, pelos argumentos expostos, os dias de falta por falecimento se reportam a dias úteis de prestação laboral, tem sido também defendida pela Doutrina, nomeadamente pelo Prof. João Leal Amado em “Questões Laborais, Ano XIII, nº 27, 2006, págs. 129 a 137 – Nótula sobre faltas justificadas por motivo de falecimento de parentes ou afins”. No mesmo sentido se pronunciou a Prof. Milena Rouxinol em “Direito do Trabalho”, Almedina, 2019, págs. 739 a 741. E também, entre outros, Menezes Leitão em “Direito do Trabalho. 2ª edição, Almedina, 2012.

Também a ACT, ainda que tardiamente, na Nota Técnica nº 7, de Agosto de 2018, pronunciou-se no sentido da contagem das faltas por falecimento de familiar em dias úteis de trabalho consecutivos.

Por sua vez, a jurisprudência dos tribunais de primeira instância não tem sido uniforme, sendo desconhecidas decisões dos tribunais superiores.

Todavia, recentemente, o Tribunal da Relação do Porto, em Acórdão de 13/07/2022, proferido no Proc. nº 11379/2021.OT8PRT.P1, interpretando uma cláusula de uma convenção colectiva de trabalho que reproduziria o Artº 251º do Código do Trabalho, como não podia deixar de ser, face à imperatividade do regime de faltas, julgou no sentido de que a expressão “dias consecutivos” das faltas por falecimento deve ser interpretada como sendo dias úteis de trabalho.

Queremos acreditar que esta decisão do Tribunal da Relação do Porto porá termo às querelas interpretativas quanto à contagem das faltas por falecimento.

Esclarece-se ainda que, referindo-se o Artº 251º a dias úteis consecutivos de faltas ao trabalho, o seu gozo é consecutivo, não podendo ser interpolado.

Outra questão, sempre passível de dúvidas, tem a ver com o **início da contagem das faltas por falecimento**.

A ACT, na já acima citada Nota Técnica nº 7, de Agosto de 2018, entende que o início da contagem das faltas por falecimento se inicia no dia do falecimento. E se o falecimento ocorrer ao final do dia, depois de cumprida a jornada laboral, a contagem inicia-se no dia seguinte.

Parece-nos errada esta interpretação porquanto, segundo a ACT, tendo o trabalhador prestado já parte da sua jornada de trabalho quando toma conhecimento do falecimento do familiar, esse dia conta como o primeiro dia, completo, de falta.

Ora, como acima se referiu, nos termos do Artº 250º do Código do Trabalho, a duração legal das faltas por falecimento faz parte do regime legal das faltas, que é imperativo, pelo que a interpretação da ACT viola o disposto na norma legal citada.

Assim, somos de opinião que as horas trabalhadas no dia em que o trabalhador tomou conhecimento do falecimento do seu familiar não podem ser consideradas como fazendo parte das faltas legalmente concedidas. As horas trabalhadas terão de ser acrescidas aos dias seguintes de falta legalmente concedidas. Exemplificando, se um trabalhador toma conhecimento do falecimento do seu familiar às 15 horas de uma segunda-feira e, nessa altura, depois de avisar o seu empregador, se ausenta do trabalho, sendo a sua hora de saída às 18 horas, tendo direito, v.g. a cinco dias de faltas, vai faltar o resto da semana (4 dias), a segunda-feira seguinte e até às 15,00 horas de terça-feira, cumprindo, assim, os cinco dias de faltas justificadas. Com efeito e tendo em conta a norma, imperativa, contante do nº 2, do Artº 248º do Código do Trabalho, no caso de ausências inferiores ao período normal de trabalho diário, os respectivos tempos são adicionados para determinação de um dia de falta.

Acresce que a lei se reporta a faltas por falecimento. Ora, nada obriga a que o início da contagem das faltas se inicie no dia do falecimento. Se o trabalhador, apesar da notícia do falecimento do familiar, trabalhar todo o dia, esse dia não entra no cômputo das faltas por falecimento.

Por outro lado, nada impede que, se o trabalhador tomar conhecimento da morte do seu familiar em momento posterior, o início da contagem das faltas se inicie apenas após o conhecimento. O mesmo se passando, por exemplo, no caso de o falecimento ocorrer no estrangeiro e a trasladação do familiar ocorrer vários dias depois. Parece-nos que o relevante para o início do gozo das faltas não

será tanto o falecimento, mas o seu conhecimento, competindo ao trabalhador provar que só, naquela altura, tomou conhecimento do falecimento.

Nesta matéria, muito sensível, deverá sempre prevalecer o bom senso e o *sentimento de humanidade*, o que se insere na cada vez mais defendida conjugação da vida profissional com a vida pessoal e familiar.

Uma última nota tem a ver com os **requisitos inerentes à justificação das faltas** por falecimento.

Com efeito, segundo o disposto no Artº 253º do Código do Trabalho, a justificação da falta, qualquer que seja o motivo, está dependente de prévia comunicação ao empregador, no caso concreto das faltas por falecimento, logo que possível, sob pena de injustificação da ausência.

Assim e logo que tenha conhecimento do falecimento do familiar, o trabalhador terá de, no imediato, comunicar ao seu empregador que vai gozar as faltas por falecimento do seu familiar. Por sua vez e nos quinze dias seguintes, o empregador pode exigir ao trabalhador que apresente prova do falecimento e da relação de parentesco com a pessoa falecida, a apresentar em prazo razoável – Artº 254º, nº 1, do Código do Trabalho.

Por último, esclarece-se que as faltas por falecimento de familiar, com a duração de vinte, cinco ou dois dias úteis consecutivos de trabalho, são remuneradas pelo empregador – Artº 255, nº 2, “a contrario sensu”, do Código do Trabalho.

---

<sup>1</sup> **Nota:** Artigo escrito sob o anterior acordo ortográfico





**Ana Morais**

Doutora em Contabilidade,  
Docente Universitária, Revisora  
Oficial de Contas, Formadora

## DA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO NÃO FINANCEIRA AO RELATO DA SUSTENTABILIDADE



O QUE MUDA COM A NOVA DIRETIVA COMUNITÁRIA SOBRE A COMUNICAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE A SUSTENTABILIDADE DAS EMPRESAS

### A DIRETIVA SOBRE A DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES NÃO FINANCEIRAS

A Diretiva 2014/95/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2014 (*Non-financial Reporting Directive* - NFRD), foi adotada em 2014 e identifica as informações não financeiras que devem ser divulgadas por parte de algumas empresas. Em Portugal, a diretiva foi transposta para a ordem jurídica interna através do Decreto-Lei n.º 89/2017, de 28 de julho. As empresas foram obrigadas a reportar de acordo com o previsto no Decreto-Lei n.º 89/2017 pela primeira vez em 2018, no reporte relativo a 2017.

O Decreto-Lei n.º 89/2017 vem exigir a apresentação anual de uma demonstração não financeira, para as grandes empresas, e as empresas-mãe de grandes grupos, que sejam Entidades de Interesse Público (EIP) e que tenham, à data do Balanço, um número médio anual de trabalhadores que exceda 500. Para serem classificadas como grandes, as empresas ou grupos têm que, à data do balanço, ultrapassar dois dos três limites seguintes: a) Total do balanço: € 20.000.000; b) Volume de negócios líquido: € 40.000.000; c) Número médio de empregados durante o período: 250.

A demonstração não financeira pode ser incluída no Relatório de Gestão ou apresentada num relatório separado, e deve incluir no mínimo:

- Breve descrição do modelo empresarial da empresa;
- Descrição das políticas seguidas pela empresa, incluindo o processo de diligência devida aplicado, em relação às questões: ambientais; sociais; relativas aos trabalhadores; relativas à igualdade de género; relativas à não discriminação; relativas ao respeito dos direitos humanos; relativas ao combate à corrupção e às tentativas de suborno.
- Resultados daquelas políticas;
- Principais riscos associados àquelas questões;
- Indicadores-chave de desempenho relevantes para a atividade específica da empresa.

Assim, as empresas são obrigadas a reportar não apenas como as questões de sustentabilidade afetam a sua performance e desenvolvimento (uma perspetiva de fora para dentro), mas também o seu impacto nas pessoas e envolvente (uma perspetiva de dentro para fora). Esta dupla abordagem é frequentemente chamada de princípio da dupla materialidade do relato da informação não financeira.

O Decreto-Lei n.º 89/2017 prevê ainda o princípio do “*comply or explain*”, i.e., caso uma empresa não aplique políticas relativas a uma ou mais questões, a demonstração não financeira deverá apresentar uma explicação clara e fundamentada para esse facto. O auditor deve atestar que a demonstração não financeira foi apresentada.

De salientar ainda que a Comissão Europeia publicou orientações sobre a divulgação de informação ambiental e social e sobre informação relacionada com o clima, em 2017 e 2019 respectivamente.

### Porque foi necessário rever a Diretiva?

Há amplas evidências de que as informações que as empresas relatam não são suficientes. São ainda poucas as empresas que relatam sobre os riscos e políticas de sustentabilidade. E as que os relatam geralmente não divulgam toda a informação que é considerada relevante pelos *stakeholders*. Frequentemente, essa informação também é difícil de encontrar nos relatórios.

Além disso, as informações relatadas podem ser difíceis de comparar de empresa para empresa, e os utilizadores das informações muitas vezes não têm certeza se podem confiar nelas.

Problemas na qualidade dos relatórios de sustentabilidade têm efeitos negativos. Isso significa que os investidores não têm uma visão geral confiável dos riscos relacionados com a sustentabilidade a que as empresas estão expostas. Os investidores precisam cada vez mais saber sobre o impacto das empresas nas pessoas e no meio ambiente, nomeadamente para poder atender aos seus próprios requisitos de divulgação sob o Regulamento de Divulgação de Finanças Sustentáveis. De forma mais geral, para que o mercado de investimentos verdes seja crível, os investidores precisam saber sobre o impacto da sustentabilidade das empresas em que investem. Sem essas informações, o dinheiro não pode ser canalizado para atividades ambientalmente corretas. Finalmente, problemas na qualidade do relatório criam uma lacuna de prestação de contas. Relatórios públicos de alta qualidade e confiáveis por parte das empresas ajudarão a criar uma cultura de maior responsabilidade pública.

Em 2018, a União Europeia adotou o Plano de Ação para as Finanças Sustentáveis, o qual inclui uma revisão do relato da informação não financeira, de acordo com a ação 9 (*Strengthening sustainability disclosures and accounting rule-making*). Um ano depois, em 2019, a União Europeia reforçou o seu

empenho e calendarizou para 2020 a revisão da Diretiva Divulgação de Informações não Financeiras.

### A proposta da nova diretiva comunitária

A Diretiva Comunicação de Informações sobre a Sustentabilidade das Empresas (*Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD*) anuncia uma nova era no relato de sustentabilidade. Esta nova diretiva, proposta pela Comissão Europeia em 21 de Abril de 2021, irá substituir a NFRD (além de alterar as diretivas sobre a Transparência e a Diretiva e o Regulamento sobre Auditoria), visando aumentar a transparência sobre o desempenho das empresas em termos de sustentabilidade. Um novo conjunto de regras será, ao longo do tempo, introduzido, colocando os relatórios de sustentabilidade a par com os relatórios financeiros.

Após a sua adoção pelo Parlamento Europeu e Conselho, os Estados-Membros terão que transpor a CSRD para as suas ordens jurídicas nacionais, até ao dia 1 de dezembro de 2022. A CSRD será de aplicação obrigatória por etapas: a partir de 2025 para as entidades no âmbito da diretiva NFRD (Relatórios relativos a 2024), a partir de 2026 para as grandes entidades que não estavam no âmbito da diretiva NFRD (Relatórios relativos a 2025) e a partir de 2027 para as Pequenas e Médias Empresas (PME) cotadas (Relatórios relativos a 2026).

As seis alterações mais importantes introduzidas pela nova diretiva são:

- O alargamento do âmbito das entidades abrangidas;
- O conteúdo do relatório foi ampliado;
- A identificação das normas de reporte;
- A introdução de garantia limitada;
- O relato da sustentabilidade no relatório de gestão, e que está sujeito à marcação digital;
- A gestão e os conselhos de supervisão têm responsabilidade explícita.

## O alargamento do âmbito das entidades abrangidas

Como referido anteriormente, a atual diretiva, a NFRD, aplica-se a EIP grandes, com mais de 500 trabalhadores. Ou seja, apenas cerca de 11.000 empresas europeias se encontram sujeitas à NFRD.

As consultas realizadas pela Comissão Europeia constatarem que muitas partes interessadas são a favor da ampliação dos requisitos dos relatórios de sustentabilidade a categorias adicionais de empresas. A nova diretiva ampliará o âmbito desses requisitos para incluir todas as grandes empresas, cotadas ou não, e independentemente de serem ou não EIP, sem o limite anterior de 500 trabalhadores. Essa mudança significa que todas as grandes empresas são publicamente responsáveis pelo seu impacto nas pessoas e no meio ambiente. Também responde às necessidades dos investidores por informações de sustentabilidade dessas empresas.

Além disso, a Comissão Europeia propõe ampliar o âmbito para incluir as empresas cotadas, independentemente da sua dimensão, com exceção das microentidades. Por razões de proteção aos investidores, é especialmente importante que os investidores tenham acesso a informações adequadas de sustentabilidade de empresas cotadas. Além disso, se as empresas cotadas não informarem sobre sustentabilidade, podem estar em risco de exclusão das carteiras de investimentos. Esse risco crescerá à medida que as informações de sustentabilidade se tornam cada vez mais importantes em todo o sistema financeiro.

Assim, todas as grandes empresas, e todas as empresas cotadas nos mercados regulados pela UE (com exceção das microentidades) serão obrigadas a aplicar padrões de relatórios de sustentabilidade da UE. Isso significa que a obrigação de relatórios também se aplica a empresas familiares e de propriedade privada. Grandes bancos e seguradoras continuam sujeitos à obrigação de apresentarem relatórios de sustentabilidade, independentemente de se encontrarem ou não cotados.

Estima-se que o número de entidades afetadas por esta nova diretiva aumentará cinco vezes.

## A ampliação do conteúdo do relatório

À semelhança da NFRD, esta nova diretiva estabelece a necessidade de divulgar informações sobre questões ambientais, sociais e relativas aos trabalhadores, sobre o respeito dos direitos humanos e sobre o combate à corrupção e às tentativas de suborno, mantendo-se o princípio da dupla materialidade.

O conteúdo do relatório foi significativamente ampliado e serão adotadas normas obrigatórias sobre preparação dos relatórios de sustentabilidade. O objetivo é criar mais uniformidade na aplicação. Além disso, as empresas sujeitas à CSRD devem divulgar os seus indicadores financeiros verdes de acordo com o Regulamento de Taxonomia da UE, para mostrar quais das suas atividades são verdes segundo as normas da UE.

A diretiva especifica ainda que a informação divulgada deverá incluir informação retrospectiva e prospetiva assim como informação qualitativa e informação quantitativa.

Por fim, é ainda de salientar a referência à cadeia de valor das empresas e à necessidade de ser divulgada informação sobre os principais efeitos adversos, reais ou potenciais, relacionados com essa cadeia de valor, incluindo as próprias operações, os seus produtos e serviços, as suas relações comerciais e a sua cadeia de abastecimento. Em 10 de março de 2021, o Parlamento Europeu aprovou uma resolução que contém recomendações sobre o dever de diligência das empresas e a sua responsabilidade empresarial, na qual solicita à Comissão que apresente, sem demora injustificada, uma proposta legislativa sobre a obrigatoriedade do dever de diligência nas cadeias de abastecimento, de acordo com as recomendações efetuadas. Em 23 de fevereiro de 2022, foi apresentada uma proposta de Diretiva relativa ao dever de diligência das empresas em matéria de sustentabilidade pelo Parlamento Europeu e Conselho.

Estão previstas divulgações sobre os tópicos seguintes:

Diretiva CSRD
<p style="text-align: center;">Ambientais</p> Alteração climática Poluição Recursos hídricos e marinhos Biodiversidade Utilização de recursos e economia circular
<p style="text-align: center;">Social</p> Trabalhadores da empresa Trabalhadores na cadeia de valor Comunidades afetadas Consumidores e consumidores finais
<p style="text-align: center;">Governo</p> Governo, gestão de risco e controlo interno Conduta do negócio
<p style="text-align: center;">Gerais</p> Princípio de divulgação geral Geral, estratégia, governo e avaliação da materialidade

## A identificação das normas de reporte

A atual diretiva permite uma flexibilidade significativa no que respeita à forma como a informação não financeira deve ser reportada. As empresas podem utilizar *frameworks* internacionais, europeias ou nacionais na preparação da demonstração da informação não financeira. Estas opções permitidas pela atual diretiva contribuem para a redução da transparência e comparabilidade da referida informação.

Para ultrapassar aquelas limitações, a nova diretiva atribui ao *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) a responsabilidade pelo desenvolvimento dos drafts das normas que devem ser aplicadas no reporte da sustentabilidade. O EFRAG é uma associação privada criada em 2001 com o incentivo da Comissão para atender ao interesse público. A pedido da Comissão Europeia, o EFRAG publicou, em fevereiro de 2021, recomendações técnicas e um roteiro para o desenvolvimento das normas de relatórios de sustentabilidade da EU. Paralelamente, a Comissão Europeia pediu também

ao Presidente do EFRAG que fizesse recomendações para possíveis mudanças no governo do EFRAG para permitir que este assumisse o papel de desenvolver tais normas. De acordo com essas recomendações, o EFRAG desenvolveu drafts com o devido processo necessário e com a contribuição de especialistas das partes interessadas.

Antes de adotar quaisquer normas, a Comissão consultará o Grupo de Especialistas dos Estados-Membros sobre Finanças Sustentáveis e procurará a opinião da Autoridade Europeia de Valores Mobiliários e Mercados (ESMA). Também consultará a Autoridade Bancária Europeia (EBA), a Autoridade Europeia de Seguros e Pensões Ocupacionais (EIOPA), a Agência Europeia do Meio Ambiente, a Agência europeia de Direitos Fundamentais, o Banco Central Europeu (BCE), o Comité de Órgãos Europeus de Supervisão de Auditoria e a Plataforma de Finanças Sustentáveis. Essas consultas ajudarão a garantir um amplo consenso sobre o conteúdo das normas e a coerência com as legislações e políticas pertinentes da UE. Em abril de 2022, o EFRAG lançou uma consulta pública sobre os drafts de 13 *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS). Existe a expectativa de que estas normas sejam aprovadas até ao final de 2022, com aplicação aos relatórios relativos a 2023.

## A Introdução de garantia limitada

A diretiva da informação não financeira não exige que seja efetuada qualquer auditoria aos conteúdos ou metodologias adotados pela empresa na mensuração e avaliação dos riscos de sustentabilidade e dos seus impactos. Os auditores necessitam apenas de confirmar se a demonstração da informação não financeira foi ou não apresentada no relatório de gestão ou num relatório separado. Contudo, a diretiva confere a opção aos EM de exigir que a informação seja auditada, tendo apenas três adotado tal opção (França, Itália e Espanha) (Accountancy, 2020).

O CSRD impõe um requisito de auditoria para os relatórios de sustentabilidade. A fim de aumentar

a confiabilidade dos relatórios de sustentabilidade, as empresas dentro do âmbito de adoção dos relatórios serão obrigadas a apresentar uma garantia de fiabilidade limitada sobre suas informações de sustentabilidade relatadas. Os auditores terão que expressar uma opinião limitada sobre o cumprimento do relato de sustentabilidade com os requisitos da diretiva, incluindo as normas aplicáveis. A estes serviços de garantia de fiabilidade serão aplicados os requisitos de independência e competência profissional. A Comissão propõe começar com uma exigência de garantia limitada. Isso representa um avanço significativo na situação atual, ao mesmo tempo em que não impõe um requisito de garantia razoável (um nível mais forte e exigente) por enquanto. Uma exigência limitada de garantia é menos onerosa para as empresas, e corresponde melhor à atual capacidade técnica e de disponibilidade do mercado para serviços de auditoria. A garantia razoável do relatório de sustentabilidade é difícil nesta fase na ausência de normas de garantia de sustentabilidade. A proposta, portanto, dá à Comissão a possibilidade de adotar tais normas. Se a Comissão adotar normas de garantia da sustentabilidade, o requisito legal tornar-se-á automaticamente um requisito para uma garantia razoável em vez de garantia limitada.

A proposta da Comissão permite que os Estados-Membros abram o mercado de serviços de garantia de sustentabilidade aos chamados "prestadores de serviços de garantia independentes". Isso significa que os Estados-Membros poderiam optar por permitir que empresas que não sejam os auditores habituais de informações financeiras assegurassem informações de sustentabilidade.

### **O relato da sustentabilidade no relatório de gestão**

A atual diretiva da informação não financeira estabelece que a demonstração da informação não financeira pode ser incluída no relatório de gestão ou ser apresentada num documento separado.

De acordo com a nova diretiva, os relatórios de sustentabilidade devem ser incluídos no relatório de

gestão e estão sujeitos à marcação digital. O relatório de gestão deve passar a incluir os relatórios de sustentabilidade, não podendo ser emitidos como relatórios separados. Esta alteração apresenta vários desafios: as empresas devem preparar os relatórios de sustentabilidade no mesmo momento em que publicam seu relatório de gestão; as empresas devem preparar os seus relatórios num único formato de relatório eletrônico; e as informações que dele constam devem ser marcadas digitalmente.

A proposta da Comissão prevê a crescente digitalização das informações de sustentabilidade. Essa tendência mantém a possibilidade, ao longo do tempo, de menores custos de relatórios para as empresas e melhorias radicais na forma como investidores e outras partes interessadas podem comparar e usar informações relatadas. Especificamente, a proposta exige que as empresas preparem as suas demonstrações financeiras e o seu relatório de gestão em formato XHTML de acordo com o Regulamento da ESEF e que "etiquetem" as suas informações de sustentabilidade relatadas de acordo com um sistema de categorização digital conforme, e quando, especificado nesse regulamento.

### **A gestão e os conselhos de supervisão têm responsabilidade explícita**

Os órgãos de administração, de gestão e de fiscalização serão obrigados a assumir de forma ativa e comprovada a responsabilidade coletiva pelos relatórios de sustentabilidade. Esta é a primeira vez que os órgãos de administração são obrigados a mostrar ao mundo exterior - explicitamente e por escrito - que carregam essa responsabilidade.

### **Implicações para as PME**

Em conclusão, a proposta de diretiva da Comissão visa reduzir os custos de relatórios para as empresas no médio e longo prazo. Embora o CSRD proposto implique custos adicionais no curto prazo para empresas sujeitas às suas exigências, a maioria das empresas enfrentará um aumento

nos custos de qualquer maneira devido à crescente procura de investidores, e outros stakeholders, por informações de sustentabilidade empresarial. Esse problema é agravado pela existência de várias normas e estruturas sobrepostas, e pedidos de informações inconsistentes, de investidores e outras partes interessadas. A proposta da Comissão é uma oportunidade para uma solução ordenada e económica para os problemas colocados por esse aumento da procura, com base na construção de um consenso em torno das informações essenciais que as empresas devem divulgar.

Apesar de não se aplicar à generalidade das PME, a implementação da CSRD nas entidades de maiores dimensões trará necessariamente consequências para as PME:

1. Sendo as PME parte das cadeias de valor de diferentes grandes empresas, elas serão obrigadas a preparar eventualmente múltiplos relatórios;
2. Sendo as PME utilizadoras de financiamento bancário, elas terão que disponibilizar informação não financeira às instituições financeiras, sob pena de verem um aumento do seu custo de capital;
3. Algumas PME inserem-se em setores que enfrentam alterações tecnológicas e regulatórias e necessitam de financiamento para garantir a sua transformação. Para tal, será também necessário que as PME sejam capazes de fornecer informação sobre sustentabilidade adequada.

De referir, por último, que a Comissão Europeia propôs o desenvolvimento de uma norma de relato de sustentabilidade específica para PME, de carácter voluntário.



**Carlos Balreira**

Consultor Fiscal

## O NOVO QUADRO LEGAL DAS COIMAS

(DISPENSA, DIREITO À REDUÇÃO E ATENUAÇÃO ESPECIAL)



O PRESENTE ARTIGO TEM POR OBJETIVO DAR A CONHECER ALGUMAS ALTERAÇÕES IMPORTANTES INTRODUZIDAS NO RGITA PELA LEI Nº 7/2021 DE 26 DE FEVEREIRO, EM VIGOR DESDE 1 DE JANEIRO DE 2022.

### I. INTRODUÇÃO DO NOVO ARTº 28º-A – NOTIFICAÇÃO PARA REGULARIZAÇÃO

Refere este novo normativo o seguinte:

1. Adquirido o conhecimento da prática de infração, o infrator é notificado para, no prazo de 30 dias, proceder à regularização da situação tributária.
2. A notificação prevista no número anterior deve, além da interpelação para proceder à regularização da situação tributária, informar sobre a possibilidade de exercício do direito à redução de coima, nos termos do artº 30º do RGIT.

Prevê-se assim a obrigação de a A.T., notificar os infratores da respetiva falta, convidando-os à regularização da sua situação tributária e informá-los sobre a possibilidade do exercício do direito à redução de coima previsto no artº 30º do RGITA. muito antes da instauração de qualquer processo contraordenacional.

### II. Dispensa da Coima

Estabelece o artº 29º do RGITA, a possibilidade de dispensa de coima nos seguintes termos:

1. Não pode ser aplicada coima quando o agente, nos cinco anos anteriores, não tenha:
  - a. Sido condenado por decisão transitada em julgado, em processo de contraordenação ou de crime por infrações tributárias

- b. Beneficiado de dispensa ou de pagamento de coima com redução nos termos do presente artigo ou do artigo 30.º do RGITA
2. Sem prejuízo do disposto no número anterior, não é igualmente aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:
  - a. A prática da infração não ocasione prejuízo efetivo à receita tributária;
  - b. Estar regularizada a falta cometida.
3. Para efeitos da alínea a) do número anterior, existe sempre prejuízo efetivo à receita tributária quando estiver em causa falta de entrega da prestação tributária.
4. A dispensa de coima prevista no n.º 2 deve ser requerida no prazo concedido para a defesa, devendo a falta cometida ser regularizada até ao termo daquele prazo.

Consagrou agora o legislador uma forma autónoma neste normativo, a regulamentação do pedido de dispensa de coima, destacando-o inclusivamente do pedido de atenuação de coima que nos aparece também autonomizado no artº 32º do RGITA.

Por outro lado, esta dispensa de coima que de acordo com a redação anterior apenas se poderia aplicar a pessoas singulares, passou também a aplicar-se a pessoas coletivas, permitindo assim que todos os contribuintes beneficiem uma vez em cada cinco anos, independentemente de haver ou não prejuízo

para a receita tributária. (ex<sup>o</sup>: o não pagamento pontual do IVA devido apurado numa declaração periódica)

Teremos também de estabelecer as respetivas diferenças entre o n.º 1 e o n.º 2 deste normativo, ou seja, enquanto o n.º 1 é de aplicação automática desde que reunidas as condições aqui previstas, o n.º 2 encontra-se condicionado ao pedido do contribuinte a apresentar durante o prazo para a defesa em processo de contraordenação, nos termos do art.º 70.º do RGITA, que agora são de 30 dias quando anteriormente eram apenas 10 dias, obrigando-se o contribuinte a regularizar a falta até ao termo daquele prazo e desde que observadas as condições estabelecidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 29.º do RGITA.

Um elemento importante e que enfermava de grande subjetividade o chamado “diminuto grau de culpa da respetiva falta” que era uma das condições da dispensa, prevista na redação anterior do art.º 32.º do RGITA, deixa de ser uma condicionante ao pedido de dispensa agora em vigor, deixando assim a A.T. de ter que avaliar o grau de culpa do infrator.

### III. Redução de coima

Sobre a epígrafe “Direito à redução das coimas”, refere-nos o art.º 30.º do RGITA, o seguinte:

1. As coimas pagas a pedido do agente são reduzidas se o pedido de pagamento for apresentado:
  - a. Sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5% do montante mínimo legal;
  - b. Até ao termo do prazo para apresentação de audiência prévia no âmbito de procedimento de inspeção tributária, para 50% do montante mínimo legal.
2. Para efeitos do número anterior, é considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência.
3. O direito à redução das coimas previsto no n.º 1 depende:
  - a. No caso previsto na alínea a), do pagamento

nos 30 dias posteriores à notificação da coima reduzida pela entidade competente e da regularização da situação tributária do infrator no mesmo prazo;

2. No caso previsto na alínea b), da regularização da situação tributária do infrator dentro do prazo previsto no n.º 4 do artigo 58.º-A do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira;
4. Em caso de incumprimento do disposto no número anterior, é de imediato instaurado processo contraordenacional.
5. Sempre que, nos casos da alínea a) do n.º 1, a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta.
6. Se, nas circunstâncias do número anterior, o pagamento das coimas com redução não for efetuado ao mesmo tempo que a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta, o contribuinte é notificado para o efetuar nos termos da alínea a) do n.º 3, sob pena de ser levantado auto de notícia e instaurado processo contraordenacional.

Verifica-se que este normativo foi substancialmente alterado, desde logo, quando viu retirada da sua epígrafe a expressão “requisitos do direito à redução de coima” dando lugar em sua substituição ao “direito à redução de coima”

Tornou-se mais claro e objetivo, estabelecendo no seu n.º 1 que as coimas pagas a pedido do agente são reduzidas desde que o pedido seja apresentado sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5% do montante mínimo legal, devendo proceder ao seu pagamento e à regularização da sua situação tributária nos 30 dias posteriores à notificação da coima reduzida.

Nestes casos, se a regularização da situação

Tributária não depender de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta, não sendo necessária qualquer outra iniciativa por parte do agente (n.º 5 do artº 30º RGITA).

Caso o agente não proceda ao pagamento da coima reduzida ao mesmo tempo que a entrega a prestação tributária (ou documento ou declaração em falta), será notificado para no prazo de 30 dias o efetuar, sob pena de ser levantado Auto de Notícia e instaurado o respetivo processo contraordenacional. (n.º 6 do artº 30º do RGITA).

Em caso de procedimento inspetivo pode sempre o contribuinte solicitar a sua redução até ao termo do prazo para o exercício do direito de audição previsto no artº 60º do RCPITA, independentemente de utilizar ou não o mecanismo previsto no artº 58º A deste mesmo diploma.

Esta redução será efetuada para 50% ou 40% do montante mínimo legal, consoante a correção seja total ou parcial (artº 30º e 32º A do RGITA), devendo o infrator nestes casos regularizar a sua situação tributária dentro do prazo previsto no nº 4 do artº 58º-A do RCPITA (15 dias), sob pena da instauração do respetivo processo contraordenacional. Para o efeito, é considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência (n.º 2 do artigo 30.º do RGITA)

#### **IV. Coima dependente da prestação tributária em falta ou a liquidar e correção das coimas pagas**

Refere-nos o artº 31º do RGITA, o seguinte:

1. Sempre que a coima variar em função da prestação tributária, é considerado montante mínimo, para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 30.º, 10% ou 20% da prestação tributária devida, conforme a infração tiver sido praticada, respetivamente, por pessoa singular ou coletiva.
2. Se o montante da coima depender de prestação tributária a liquidar, a sua aplicação deve aguardar a

liquidação, sem prejuízo do benefício da redução, se for paga no prazo de 30 dias posteriores à notificação.

3. (...)

4. O disposto no número anterior é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, aos casos de regularização voluntária que ocorram no contexto da inspeção tributária quanto tal regularização seja apenas parcial.

Verifica-se que, para além de atualizar a remissão prevista no n.º 1 do artigo, este normativo estabelece agora o prazo de 30 dias (antes eram 15) após notificação para pagamento das coimas que estejam dependentes do procedimento de liquidação a realizar pela AT, caso em que se verifica o direito à redução de coima previsto no artigo 30.º do RGIT.

Quando seja necessária a intervenção dos serviços da AT para liquidar o tributo, a aplicação deve aguardar a respetiva liquidação, mantendo-se o direito à sua redução, se for paga no prazo de 30 dias posteriores à respetiva notificação (n.º 2 do artigo 31.º do RGIT).

Foi aditado a esta norma o n.º 4 que vem estabelecer que, nos casos da regularização voluntária por parte do contribuinte, sendo esta parcial, que tenha origem em procedimento inspetivo, se se vier a verificar a falta das condições estabelecidas para a redução das coimas, a liquidação destas será corrigida, levando-se em conta o montante eventualmente pago

Exº: Conjugação dos artºs 30º e 31º do RGITA

A empresa X Lda., enquadrada no regime normal mensal, apurou um montante de IVA referente ao período de agosto de 2022, no montante de 100 000,00, que apenas foi regularizado com a entrega da declaração periódica em 26 de outubro do mesmo ano.

Assim, caso não possa beneficiar da dispensa de coima prevista no nº 1 do artº 29º do RGITA, o montante da coima a pagar com redução seria de:  
 $12,5\% \times 20\% \times 100\ 000,00 = 2\ 500,00$

## V. Atenuação especial das coimas

O artº 32º do RGITA com a sua nova redação, diz-nos o seguinte:

1. A coima pode ser especialmente atenuada a pedido do infrator, no prazo concedido para a defesa, caso este reconheça a sua responsabilidade e, no mesmo prazo, regularize a situação tributária.
2. Quando houver lugar à atenuação especial da coima, os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos para metade, não podendo resultar um valor inferior ao que resultaria da aplicação do artigo 30.º, nem ser inferior a 25 €.
3. Quando a reduzida gravidade da infração e da culpa do agente o justifique, pode a entidade competente limitar-se a proferir uma admoestação.

Prevê agora este normativo, o momento em que o infrator – que reconhece a sua responsabilidade e regulariza a situação tributária – pode pedir a atenuação especial da coima:

no decurso dos 30 dias concedido para a sua defesa, já no processo de contraordenação.

Com esta alteração preconizada ao artigo 32.º do RGIT, poder-se-á dizer que veio simplificar o processo de decisão relacionado com o regime de atenuação especial das coimas (antes designado por “Dispensa e atenuação especial das coimas”), retirando da norma as formalidades intrínsecas à dispensa da coima, agora prevista no artº 29º daquele diploma.

Com efeito, reiterando o acima exposto no ponto II, a dispensa da coima anteriormente prevista, apresentava um conceito de difícil perceção que permitia as mais diversas interpretações, nomeadamente a circunstância de a falta “revelar um diminuto grau de culpa”. A discussão sobre o eventual grau de culpa, era em algumas situações usada pelos serviços da AT, para descartar a possibilidade de aplicação da norma e consequentemente o direito nela previsto.

Com a nova redação, bastará agora a apresentação, no prazo concedido para a defesa no processo de contraordenação, (artº 70º do RGITA) do respetivo pedido por parte do infrator em que reconhece a sua responsabilidade e, no mesmo prazo, proceder à regularização da sua situação tributária, para que

fiquem reunidas as condições da atenuação especial da coima.

Nestes casos os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos para metade, não podendo resultar um valor inferior ao que resultaria da aplicação do artigo 30.º do RGITA, nem ser inferior a 25€.

Uma alteração importante agora introduzida, prende-se com o facto de passar a prever-se expressamente no n.º 3 do artigo 32.º do RGIT a figura da admoestação, medida que consta do artigo 51.º do Regime Geral das Contraordenações (RGCO), e que já vem sendo aplicada às contraordenações tributárias.

Assim, fica prevista a possibilidade de a AT se limitar a proferir uma admoestação, quando verificar a reduzida gravidade da infração e da culpa do agente, abrindo-se aqui espaço certamente para alguma discussão à volta da contextualização em que se pode inserir a reduzida gravidade e culpa do agente.

Nos termos do artigo 51.º do RGCO, a admoestação é proferida por escrito, não podendo o facto voltar a ser apreciado como contraordenação.

Uma última nota para lembrar que, caso a situação tributária não esteja regularizada, o contribuinte será sempre notificado para regularizar a infração, nos termos do novo artigo 28.º-A do RGITA, e pode, caso seja instaurado posteriormente um processo de contraordenação, requerer a dispensa da coima, como mais à frente se analisará.

## VI. Regularização da situação tributária

Foi aditado ao RGITA, o artº 32º-A que refere o seguinte:

1. Entende-se por regularização da situação tributária o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infração.
2. Sem prejuízo do disposto no número anterior, nos casos em que a regularização da situação tributária já não seja possível, devem ser considerados apenas os restantes requisitos previstos para efeitos de redução, dispensa ou atenuação especial de coima.
3. Nos casos em que a regularização da situação tributária seja apenas parcial, a redução prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 30.º é de 40%.

Este normativo veio esclarecer o que se entende por regularização da situação tributária que terá como elemento central, o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infração, sendo que, quando tal não for possível, para efeitos de aplicação dos regimes de dispensa, redução ou atenuação especial de coimas, apenas serão de considerar os restantes requisitos legais que sejam aplicáveis.

Estabelece ainda que, nas situações em que se verifique regularização parcial da situação tributária, a redução de coima prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 30.º, isto é, no âmbito de procedimento de inspeção tributária, será de 40% (e não 50%) do montante mínimo legal.

## VII. Notificação do arguido

O ART.º 70.º DO RGITA NA SUA NOVA REDAÇÃO REFERE O SEGUINTE:

1. O dirigente do serviço tributário competente notifica o arguido do facto ou factos apurados no processo de contraordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que, no prazo de 30 dias, pode apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios que entender, bem como utilizar a possibilidade de pagamento antecipado da coima nos termos do artigo 75.º, obter a atenuação especial da coima nos termos do artigo 32.º, solicitar a dispensa da coima nos termos do n.º 2 do artigo 29.º se verificados os respetivos requisitos, ou, até à decisão do processo, utilizar a possibilidade de pagamento voluntário os termos do artigo 78.º [Redação dada pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro]

2. (...)

3. (...)

Verifica-se com esta alteração efetuada ao n.º 1 deste normativo, no que respeita à notificação do arguido na fase administrativa do pro-cesso de contraordenação, que seja concedido o prazo de 30 dias (antes eram 10) para que o arguido apresente a sua defesa, proceda ao pagamento antecipado da coima, obtenha a atenuação especial da coima nos termos do artigo 32.º, solicite a dispensa da coima

nos termos do n.º 2 do artigo 29.º, se aplicável, ou, até à decisão do pro-cesso, utilize a possibilidade de pagamento voluntário os termos do artigo 78.º, todos do RGIT.

Com esta alteração, o legislador alargou os direitos e garantias dos arguidos, permitindo assim numa fase mais adiantada do processo de aplicação das coimas, que ainda possam beneficiar, para além do pagamento antecipado das coimas, da dispensa ou atenuação especial das mesmas.

## VIII. Antecipação do pagamento da coima

O n.º 1 do art.º 75.º do RGITA, agora alterado refere que:

1. O arguido que pagar a coima no prazo para a defesa beneficia, por efeito da antecipação do pagamento, da redução da coima para um valor igual ao mínimo legal cominado para a contraordenação e da redução a metade das custas processuais.

2. (...)

3. (...)

Com a alteração agora efetuada, foi retirado da redação do seu n.º 1 a expressão “contraordenação simples”, passando assim o direito à redução da coima para um valor igual ao mínimo legal e a redução das custas processuais para metade previstas neste articulado, passasse a ser aplicável a todo o tipo de contraordenações independentemente da sua qualificação.

## Conclusões:

Atendendo ao novo figurino legal inserido agora no RGITA, ficam bastante mais suavizadas as condições subjacentes à aplicação das coimas por parte da A.T. e que, sem margem para dúvidas, adicionalmente constituem uma simplificação de procedimentos, indo assim ao encontro das expectativas dos contribuintes e sobretudo dos contabilistas certificados a quem incumbe gerir toda esta panóplia de situações relacionadas com as infrações tributárias.





**Carlos Lemos**

Consultor Fiscal

## TRIBUTAÇÃO DOMÉSTICA E INTERNACIONAL DE NEGÓCIOS RELACIONADOS COM DADOS/ INFORMAÇÃO (*BIG DATA*)



O SUJEITO EM ANÁLISE, ORIGINALMENTE DENOMINADO POR *BIG DATA AND TAX – DOMESTIC AND INTERNATIONAL TAXATION OF DATA DRIVEN BUSINESS*, FOI UM DOS PRINCIPAIS TEMAS OBJETO DE DISCUSSÃO NO 74º CONGRESSO DA IFA (*INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION*), REALIZADO EM BERLIM, NO INÍCIO DE SETEMBRO DO CORRENTE ANO, TENDO SIDO PUBLICADAS AS RESPECTIVAS CONCLUSÕES NO VOLUME 106 DOS *CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL*.

### RELATÓRIO GERAL

Efetivamente, tal problemática, representa um desafio na aplicação dos vigentes princípios jurídicos aos emergentes modelos de negócio. Todavia, até à presente data, não se vislumbra a legislação, ou regulamentação, de qualquer regime específico de tributação das transações de dados, com a exceção dos impostos unilaterais, como é o caso dos incidentes sobre os serviços digitais (DST – Digital Services Taxes).

Foram disponibilizados relatórios, por parte de trinta e sete filiais da IFA, produzidos, com o escopo de suscitar questões práticas, através de quatro estudos de atividades comerciais:

1. Um corretor de dados que paga por informações, não processadas, fornecidas por um host de site de terceiros, transferindo-os para clientes mediante taxa;
2. Uma empresa que fornece dados, processados e estruturados, a outra empresa para a taxa ser exibida no site do pagador;
3. Uma empresa que usa sensores colocados nos equipamentos dos clientes para fornecer análises de desempenho e serviços de reparo mediante taxa; e
4. Um consultor que cria uma base de dados para a sua prestação de serviços, permitindo, a terceiros, acesso ao banco de dados mediante pagamento de taxa.

É consensual que, neste tipo de operações, o cerne da questão corresponde à qualificação para efeitos tributários, pelo que, muitas vezes, a sua apreciação inicia-se com a reformulação do procedimento jurídico e comercial das transações de dados. No concernente aos direitos de autor ou propriedade intelectual, grosso modo, verifica-se a inexistência de dados brutos, e, grande parte das jurisdições não dispõe de uma estrutura legal específica aplicável aos dados, propriamente ditos, exceto na proteção da informação privada (RGPD – Regulamento Geral de Proteção dos Dados).

Apesar da incapacidade em harmonizar todos os relatórios num único quadro, face às variadíssimas abordagens analíticas sobre a problemática da caracterização, é possível delinear, genericamente, algumas conclusões relativamente à sua propensão.

A principal dificuldade, evidenciada pela globalidade dos relatórios, incide sobre a distinção na classificação, de determinada transação de dados, como pagamento de prestação de serviços, royalty da cessão dos direitos de intangível ou venda de imóvel. Cumpre enfatizar que o parecer dominante qualifica, os modelos de negócio em análise, como prestações de serviços, não obstante os distintos percursos ideológicos subjacentes.

Quanto às operações congêneras, importa salientar a ausência de convergência, afigurando-se a caracterização das transações de software, plasmada

na Convenção Modelo OCDE, a mais auspiciosa. Apesar de as diversas abordagens e conclusões, evidenciadas nos referidos relatórios, suscitarem a necessidade da conceção de uma configuração metodologicamente singular, a aplicar às transações de dados, a ótica preponderante sugere a aptidão dos princípios vigentes para produzir resultados racionais. Ainda assim, é almejada uma resolução de harmonização internacional.

Em matéria de relações especiais, apesar da inexistência histórica jurisprudencial, a generalidade dos relatos consideram os princípios relevantes, como as Orientações da OCDE sobre os Preços de Transferência ou a legislação nacional, devidamente consistentes para a sua implementação nas operações comerciais relacionadas com dados. A este propósito, importa assinalar os divergentes entendimentos sobre o valor residual. Por um lado, é defendida a alocação aos próprios dados, por outro, é advogada a afetação às funções de estruturação e análise responsáveis pela possibilidade de comercialização.

## PORTUGAL

O Relatório da filial portuguesa é composto por uma introdução e seis partes.

A abordagem inicial é realizada através do enquadramento legal, nomeadamente, da proteção jurídica das bases de dados, da transação e exploração do direito *sui generis*, dos programas de computador e das bases de dados, assim como da inteligência artificial. A primeira parte cuida dos princípios básicos: tipo, fonte e nexos. Consequentemente, a segunda parte debruça-se sobre a aplicação dos princípios dos tratados, sendo partilhada a visão geral, bem como comentários detalhados sobre royalties, prestações de serviços, lucros societários e programas de computador. Por sua vez, a parte três dedica-se ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, quer no âmbito da natureza legal do direito *sui generis*, quer no respeitante à responsabilidade para efeitos de IRS. A parte quatro também respeita ao imposto sobre

o rendimento, mas das pessoas coletivas, sendo enunciados os benefícios fiscais e as obrigações em sede de IRC. Segue-se a quinta parte, a qual se ocupa de relações especiais e preços de transferência. Por fim a parte seis, reservada ao IVA, repartida em cinco áreas: o enquadramento legal, o problema no quadro do sistema comum europeu do IVA, a incidência real e pessoal, a caracterização das atividades desenvolvidas, e as regras de localização para a prestação de serviços de transações de dados.

Sintetizando, é possível definir big data como a prospeção de informação, eletronicamente incorporada, mormente para a prossecução de atividades económicas e de investigação, ainda que as suas finalidades se afigurem deveras extensivas. Em boa verdade, a evolução da tecnologia tem facultado a realização, por parte dos sistemas informáticos, de complexos processos metodológicos, humanamente inexecutáveis devido a limitações na rapidez de processamento e na potencialidade de cálculo. A inteligência artificial é, manifestamente, um caso paradigmático, pelo facto de possibilitar o incremento de mecanismos preditivos, resultantes da recursividade de procedimentos, mediante algoritmos para o apuramento de relações causa-efeito e tendências históricas, bem como a utilização de ilimitadas conjugações de informação na senda da solução ótima para a visada meta. Com efeito, a habilidade de gerar conhecimento tem sido crescente, e, também, mais célere e vasta.

Ambos os conceitos (big data e inteligência artificial) criam constrangimentos, não apenas no domínio do direito fiscal, mas sobretudo na esfera do direito autoral. Como é evidente, verifica-se um agravamento das dificuldades, especialmente no âmbito da propriedade, quando o *modus operandi* de uma máquina, por via da inteligência artificial, cria obras originais.

À luz da legislação portuguesa, encontram-se salvaguardados seis direitos:

1. Direitos dos criadores e fabricantes de software;
2. Direitos autorais de criadores dos bancos de dados originais;
3. Direito sui generis dos investidores e produtores dos bancos de dados, mesmo quando não atendam aos requisitos de proteção como originais;
4. Direitos autorais dos dados operacionais de software;
5. Direito de autor, e sua titularidade, do conteúdo das bases de dados;
6. Direito dos autores de algoritmos e programas (inteligência artificial).

No direito tributário nacional, é possível identificar cinco classes de rendimentos relacionados com transações de dados, designadamente, direitos de autor, royalties, prestações de serviços, lucros

empresariais e mais-valias.

Dada a crescente dimensão do conhecimento no processo da criação de valor, o big data e a inteligência artificial representam uma função cada vez mais importante.

Relativamente ao futuro, como é evidente, há sérios motivos de preocupação, não apenas, devido ao incontornável alargamento da escala das operações transnacionais, mas, também, face aos vanguardistas modelos de negócios em curso e a desenvolver. Os desafios são enormes e exigentes, pelo que a fiscalidade continuará a ter dificuldade em acompanhar o avassalador ritmo da evolução tecnológica, e, por conseguinte, em implementar a atempada e adequada tributação da economia digital.

**Da discussão nasce a luz. Todo o contributo é bem-vindo. Seguimos juntos!**



Canon  
Centro Autorizado Canon  
Porto Norte

uniFLOW

Tel: 224 223 014 (Custo chamada rede fixa nacional)

[www.cbcportonorte.pt](http://www.cbcportonorte.pt)




**Carlos Quelhas Martins**

Especialista em Contabilidade,  
Contabilista Certificado  
Especialista em Contabilidade  
Financeira, Docente Universitário,  
Formador

## CRIPTOMOEDAS: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO



A TEMÁTICA DOS CRIPTOATIVOS E DAS CRIPTOMOEDAS, EM PARTICULAR, GANHARAM RELEVÂNCIA NOS ÚLTIMOS TEMPOS NA SOCIEDADE MODERNA, SURTINDO ASSIM COMO UM NOVO DESAFIO PARA A CONTABILIDADE QUANTO AO NÍVEL DO RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DESTES ATIVOS.

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) publicou, em 22 de julho deste ano, a FAQ 38 (Frequently Asked Questions) como uma primeira abordagem à matéria dos criptoativos, abordando, apenas nesta FAQ, o tratamento contabilístico das criptomoedas, em face da não existência de um tratamento específico nas Normas de Contabilidade Nacionais e Internacionais.

Segundo a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) os criptoativos podem ser definidos como “representações digitais de ativos baseadas em tecnologia blockchain, não emitidas por um banco central, instituição de crédito ou instituição de moeda eletrónica e que podem ser usadas como forma de pagamento numa comunidade que o aceite ou ter outras finalidades como a atribuição do direito à utilização de determinados bens e serviços ou a um retorno financeiro. Para este efeito, o termo “criptoativos” engloba as nomenclaturas que normalmente lhe são associadas, como tokens, coins, criptomoedas ou moedas virtuais”.

Entre os criptoativos, o mais referenciado é a criptomoeda Bitcoin, no entanto estima-se que, ao nível das criptomoedas, existam mais de 5500 criptomoedas, atualmente, cujo modo de funcionamento é estabelecido pelo seu criador, através de um conjunto de regras definidas pelo criador.

A relevância do reconhecimento e mensuração da temática das criptomoedas para as entidades que

adotam o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), justificam a elaboração do presente artigo.

Assim sendo e de acordo com a FAQ 38 o tratamento contabilístico de reconhecimento das criptomoedas que se qualificam como ativos, podem ter as seguintes possibilidades de enquadramento:

### a. Instrumentos Financeiros

A NCRF 27 define instrumento financeiro como sendo um contrato que dá origem a um ativo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade (exemplo: obrigações e/ou ações).

A dificuldade de aplicar a definição de instrumento financeiro às criptomoedas resulta do requisito de existir uma relação contratual, que confira às partes direitos e/ou obrigações que permitam o enquadramento da criptomoeda enquanto instrumento financeiro. Pelo que, os detentores de criptomoedas devem avaliar cuidadosamente se os termos e condições das suas criptomoedas dão origem a um contrato que confira às partes direitos e/ou obrigações que permitam o enquadramento da criptomoeda enquanto instrumento financeiro. Não existindo um contrato, uma criptomoeda não pode ser reconhecida como um instrumento financeiro.

### b. Inventários

De acordo com o parágrafo 6 da NCRF 18, a avaliação

se as criptomoedas são detidas para venda no decurso ordinário da atividade empresarial dependerá das circunstâncias específicas do seu detentor. Sendo reconhecido como inventários, as criptomoedas como não são utilizadas na produção de inventários, não poderão ser considerados como matérias-primas ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção, ou seja, deverão ser reconhecidos como Mercadorias.

Segundo o § 3, alínea b) e § 5 da NCRF 18, os corretores ou negociantes que adquiram criptomoedas, com a finalidade de serem vendidas no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores ou negociantes, têm a opção de as mensurar pelo justo valor menos os custos de vender.

### c. Ativos Intangíveis

Um ativo intangível é, por definição, um ativo não monetário, identificável e sem substância física.

Uma criptomoeda que não satisfaça a definição de caixa ou de outro instrumento financeiro será, um ativo não monetário.

Os ativos intangíveis têm como características essenciais, serem controlados pela entidade, fluírem benefícios económicos futuros para a entidade, serem identificáveis e não terem substância física.

No que respeita ao enquadramento das criptomoedas nas características de ativo intangível, podemos referir que quanto ao controlo, a NCRF 6 baseia o mesmo em direitos legais sobre o ativo. No entanto a NCRF 6 refere que aqueles direitos legais não são uma condição necessária, desde que uma entidade seja capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma maneira, pelo que no caso das criptomoedas os benefícios económicos futuros serão obtidos através de uma venda futura, pelo que se considera que cumpre esta característica.

Quanto aos benefícios económicos futuros, muitas criptomoedas não fornecem um direito contratual a benefícios económicos, no entanto tais benefícios serão suscetíveis de resultar de uma venda futura, ou

da troca de criptomoedas por bens ou serviços, pelo que se considera que cumpre esta característica.

Quanto à característica de ser identificável, a maioria das criptomoedas podem ser livremente transferidas para um comprador, pelo que são geralmente considerados separáveis. Da mesma forma as criptomoedas que resultam de direitos contratuais são geralmente consideradas separáveis, pelo que cumpre também esta característica.

Por último quanto à característica de falta de substância física, as criptomoedas ao serem uma representação digital por natureza, não possuem substância física.

Ou seja, como demonstramos as criptomoedas que cumprem a definição de ativo intangível serão enquadradas no âmbito da NCRF 6.

Quanto à mensuração subsequente evidencia o §73 da NCRF 6 que poderá ser aplicado o modelo de revalorização, justo valor, às criptomoedas, desde que exista um mercado ativo.

No entanto relativamente ao enquadramento das criptomoedas como ativo intangível a CNC não se pronunciou quanto ao conceito da vida útil do ativo, nem quanto ao tratamento da amortização destes ativos.

Em síntese e em face das possibilidades de enquadramento apresentadas, o enquadramento das criptomoedas como instrumentos financeiros, ou inventários ou ativos intangíveis, caberá ao preparador das demonstrações financeiras a avaliação da NCRF aplicável, em função do julgamento das características e circunstâncias específicas das criptomoedas detidas pela entidade.

Relativamente aos outros normativos contabilísticos a CNC refere que as entidades que apliquem o normativo das NCRF-PE, NCRF-ME ou a NCRF-ESNL e possuam criptomoedas devem aplicar o tratamento evidenciado, com as necessárias adaptações.

Em virtude da relevância da temática dos criptoativos e da sua diversidade será de esperar que brevemente seja publicada informações de reconhecimento e mensuração de outros criptoativos.



**Catarina Bastos Neves**

Inspetora Tributária  
Mestre em Contabilidade  
Formadora

## ENTREGA DA IES/DA PELAS ENTIDADES TRANSPARENTES E RESPECTIVOS MEMBROS



O PRESENTE ARTIGO TEM POR OBJETIVO DAR A CONHECER AS ESPECIFICIDADES INERENTES À ENTREGA DA IES/DA, PARTICULARMENTE DO ANEXO G, QUANDO ESTÁ EM CAUSA A APRESENTAÇÃO DESTA DECLARAÇÃO POR PARTE DAS ENTIDADES ABRANGIDAS PELO REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL. TENDO AINDA EM CONTA QUE A ENTREGA DA IES/DA, PELOS CORRESPONDENTES SÓCIOS OU MEMBROS, PODE SUSCITAR DÚVIDAS, FAZ-SE TAMBÉM REFERÊNCIA ÀS PARTICULARIDADES INERENTES AO CUMPRIMENTO DESTA OBRIGAÇÃO POR ESTES SUJEITOS PASSIVOS.

### 1. INTRODUÇÃO

**A**s entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal (RTF), a que se referem os art.ºs 6.º e 12.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), apesar de, por regra, não serem tributadas em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), continuam adstritas ao cumprimento de obrigações declarativas, e sujeitas, designadamente, à obrigação de entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal (a IES/DA), conforme decorre da alínea c) do n.º 1 e do n.º 9 do art.º 117.º e do art.º 121.º, ambos do CIRC.

A apresentação da IES/DA à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) permite o cumprimento de obrigações de natureza fiscal, impostas pelo CIRC, pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e pelo Código do Imposto do Selo (CIS); obrigações de natureza comercial, designadamente de registo; de natureza legal, como sucede com a confirmação do beneficiário efetivo e de obrigações de natureza estatística (vide art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro, na sua redação atual, diploma que criou a IES).

Não estando os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE), os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE) e as sociedades

civis sem forma comercial sujeitas ao cumprimento da obrigação de registo da prestação de contas, junto das conservatórias do registo comercial<sup>1</sup>, tal não significa que se encontrem dispensadas de cumprir com a entrega da IES/DA, para efeitos de cumprimento das demais obrigações contidas na declaração. Alerta-se, portanto, especificamente para estas entidades, para a manutenção da obrigação, que subsiste mesmo não estando sujeitas a depósito de contas.

É neste contexto que o presente artigo encontra justificação, dado que a entrega da IES/DA por parte das entidades sujeitas ao RTF goza de determinadas especificidades, em razão da sua natureza jurídica, do seu próprio enquadramento fiscal (IRC, Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e Imposto do Selo (IS)) e, ainda, das operações que tenham realizado no período a que respeita a declaração. Optou-se, ainda, neste trabalho, por se fazer referência à entrega da declaração pelos respetivos sócios ou membros, e como estes devem refletir o resultado da imputação que decorre da aplicação do RTF.

### 2. ENTREGA DA IES/DA

#### 2.1 - Pela entidade transparente

Para efeitos de tributação em sede de IRC, as entidades abrangidas por este regime de tributação dividem-se em dois grupos. O primeiro, inclui

<sup>1</sup> O RTF é um regime fiscal e nem todas as entidades abrangidas por este regime estão dispensadas do registo da prestação de contas, mas tão somente aquelas a que a lei comercial atribui esta prerrogativa (ver FAQ IES n.º 13 e 14, consultáveis em: <https://irn.justica.gov.pt/Portals/33/Contas%20anuais/IES-PF-PerguntasFrequentes.pdf>).

as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, reguladas pelos art.ºs 980.º e seguintes do Código Civil; as sociedades de profissionais e as sociedades de simples administração de bens, as quais, conforme preceitua o n.º 1 do art.º 6.º do CIRC, imputam aos seus sócios a matéria coletável que tiver sido apurada pela sociedade transparente. O segundo grupo de entidades compreende os ACE e os AEIE, e estes imputam aos seus membros o lucro ou prejuízo fiscal, determinado de acordo com as regras previstas no CIRC (cfr. art.º 6.º/2 do CIRC). Em relação a este último grupo de entidades, convém referir que o regime prevê a tributação de lucros, apesar das leis especiais que regulam os ACE e AEIE considerarem o lucro dos ACE como uma finalidade acessória, e, vedam mesmo essa finalidade aos AEIE, justificando-se a ação do legislador fiscal como sendo de prudência, que logo salvaguardou a tributação dos lucros, mesmo que sejam apurados apenas em situações particulares.

Ressalva-se, porém, que para qualquer entidade abrangida, a imputação faz-se aos sócios ou membros, independentemente de terem (ou não) sido distribuídos resultados/lucros e seu eventual valor.

No que respeita às obrigações contabilísticas das entidades abrangidas pelo RTF, estipula o decreto-lei que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)<sup>2</sup> que as sociedades comerciais, os ACE e os AEIE estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devendo adotar um dos normativos nacionais, compreendidos no SNC, ou as próprias normas internacionais de contabilidade (cfr. art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro). A obrigação de dispor de contabilidade organizada também está prevista no CIRC, dirigida aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola. Assim, as entidades abrangidas pelo RTF, genericamente, terão de ter contabilidade organizada segundo a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor, para efeitos

de controlo do lucro tributável, impondo-se-lhes o cumprimento do disposto no art.º 123.º e n.º 3 do art.º 17.º, ambos do CIRC.

Como tal, e conjugando esta obrigação com a que decorre da alínea c) do n.º 1 do art.º 117.º e no art.º 121.º do CIRC, que se traduz na entrega da IES/DA, impõe-se que as entidades abrangidas ao RTF procedam à apresentação do **Anexo A** à IES/DA, com informação contabilística produzida; informação com relevância estatística ou necessária para controlo fiscal e, quando aplicável, a relevante para efeitos de registo da prestação de contas. Este anexo é sempre acompanhado pelo **Anexo R**, contendo informação estatística relativa ao(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na entidade. Poderão também ser devidos outros anexos, se tiverem sido realizadas operações relevantes em sede de IRC, IVA e IS, como sejam: o **Anexo H** (Operações com entidades relacionadas e rendimentos obtidos no estrangeiro); o **Anexo L** (Operações ativas/passivas em sede de IVA – espaço correspondente à sede); o **Anexo M** (Operações ativas/passivas em sede de IVA – em espaço diferente da sede); o **Anexo P** (Mapa recapitulativo de fornecedores) e o **Anexo Q** (Elementos contabilísticos e fiscais).

No preenchimento do Anexo A, os ACE, os AEIE e as sociedades civis sem forma comercial (inteiramente subordinadas ao regime da lei civil<sup>3</sup>), uma vez que não têm obrigatoriedade de depósito das suas contas na conservatória do registo comercial, se preencherem o quadro 07 com indicação de contas aprovadas, não devem proceder ao pagamento da taxa de registo. Já quanto às demais entidades transparentes, se no decorrer do preenchimento do referido quadro for indicado que as contas foram aprovadas, só será efetuado o registo comercial se o pagamento da taxa for concretizado.

Dado o tema do presente trabalho, o **Anexo G** à IES/DA tem uma particular relevância. Foi aprovado pela Portaria n.º 64-A/2011, de 3 de fevereiro, sendo através deste que se extrai informação relevante para efeitos de controlo da aplicação deste regime

<sup>2</sup> Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, na sua redação atual.

<sup>3</sup> São, designadamente, as sociedades de advogados e de solicitadores ou de revisores oficiais de contas, com a natureza de sociedades civis.

fiscal. Assume um papel de complementaridade relativamente à declaração periódica de rendimentos para efeitos de IRC (a M22), a entregar pela entidade transparente.

## Preenchimento do Anexo G à IES/DA

### Quadro 031 – tipo de sujeito passivo

O preenchimento do anexo inicia-se com a indicação do tipo de sujeito passivo abrangido pelo RTF. Esta identificação é relevante para efeitos de coerência com o preenchimento dos quadros subsequentes, nomeadamente, o respeitante à imputação da matéria coletável ou do lucro/prejuízo fiscal (quadro 034).

Conforme decorre dos n.ºs 1 e 2 do art.º 6.º do CIRC, o RTF é obrigatoriamente aplicável aos seguintes sujeitos passivos:

- sociedades civis não constituídas sob forma comercial, reguladas pelo Código Civil;
- sociedades de profissionais, conforme se encontram definidas na alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do CIRC;
- sociedades de simples administração de bens, conforme se encontram definidas na alínea b) do n.º 4 e do n.º 5 do art.º 6.º do CIRC;
- ACE e AEIE com sede e direção efetiva em território português.

Esta identificação não é efetuada quando do preenchimento da declaração M22 e, em complemento dos dados cadastrais, o preenchimento do quadro permite que a entidade declarante se identifique enquanto sujeito passivo.

### Quadro 032 – Coleta

A coleta, tecnicamente, resulta da aplicação da taxa geral do imposto (IRC) à matéria coletável. Após feitas as deduções legais permitidas, resultará o imposto a pagar ou a receber. As sociedades e outras entidades a quem seja aplicável o RTF não são tributadas em IRC (isenção técnica), conforme

decorre do art.º 12.º do CIRC. Esta isenção implica a inexistência de coleta, porque não é aplicada qualquer taxa de tributação nem é efetuada a autoliquidação do imposto.

Em consequência, o campo G01 é apenas meramente informativo, correspondendo a uma «coleta potencial» ou «virtual», que não é mais que a coleta que seria devida caso não fosse aplicável o RTF. É, assim, a estimativa da coleta que se obteria a partir da matéria coletável, ou do lucro/prejuízo fiscal apurado, que é necessária para estabelecer o limite das deduções à coleta passíveis de serem imputadas aos sócios/membros, como sucede, designadamente, com determinados benefícios fiscais, como adiante se indicará.

### Quadro 033 – Deduções à Coleta

Prevê o n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, que as deduções à coleta, referidas no n.º 2 do mesmo artigo, são imputadas aos sócios ou membros e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável ou no lucro/prejuízo fiscal que tenha tido em consideração a imputação efetuada.

Salvo quanto à dedução do pagamento especial por conta e às deduções relativas à dupla tributação económica, cuja regra geral é a da não aplicabilidade às entidades transparentes, as entidades abrangidas pelo RTF comportam-se como qualquer outro sujeito passivo de IRC que tenha direito a efetuar deduções à coleta. Há, tão somente, a singularidade de estas deduções virem a ser imputadas aos correspondentes sócios/membros, na parte que lhes couber, dadas as características do próprio regime.

Nas referidas deduções [à coleta] incluem-se a relativa à dupla tributação internacional (art.º 91.º e 91.º-A) e os benefícios fiscais, a mencionar, respetivamente, nos campos G03 e G05 do Anexo G, sendo ainda dedutíveis as retenções na fonte (campo G06). De referir, que os campos disponíveis no impresso para a «Dupla tributação económica» (campo G02) e para a «Contribuição autárquica/IMI» (campo G04) estão apenas destinados às declarações dos períodos de 2002 e anteriores. De referir, ainda, que a totalidade das deduções à coleta, mencionadas nos campos G02 a G05 (não

inclui as retenções na fonte), está limitada ao valor da própria coleta, a inscrever no campo G01, não podendo resultar um valor negativo, por força do que dispõe o n.º 9 do art.º 90.º do CIRC.

## **DEDUÇÃO À COLETA POR DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL**

Nas situações em que um sujeito passivo residente em território português obtenha rendimentos no estrangeiro, o mesmo tem de proceder à inclusão na sua base tributável da totalidade dos rendimentos e gastos obtidos no território nacional e fora dele, conforme decorre do n.º 1 do art.º 4.º do CIRC, situação que pode originar uma dupla tributação (jurídica internacional) quanto aos rendimentos obtidos fora do território nacional, já que a mesma pessoa é tributada em impostos equiparáveis, relativamente ao mesmo rendimento e período, em mais de um Estado.

Tendo havido tributação no Estado da fonte e não havendo com Portugal a celebração de Convenção, a eliminação da dupla tributação internacional processa-se através do crédito de imposto, ou seja, por dedução à coleta, nos termos do art.º 91.º do CIRC. Para que o crédito de imposto possa ter lugar, não basta que os rendimentos obtidos no estrangeiro tenham sido incluídos na base tributável, estando este dependente do pagamento efetivo do imposto no Estado da fonte.

Assim, caso uma sociedade abrangida pelo RTF tenha obtido rendimentos no estrangeiro, e esteja em condições de beneficiar do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, primeiramente, determinará o valor correspondente ao crédito de imposto, e, posteriormente, imputará esse valor aos respetivos sócios/membros, nos termos já referidos (vide ficha doutrinária ao art.º 6.º do CIRC – processo 185/2017 sancionado por Despacho, de 27 de junho de 2017, da Diretora de Serviços do IRC).

## **DEDUÇÃO À COLETA POR DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA INTERNACIONAL**

A eliminação da dupla tributação económica dos

lucros distribuídos, consagrada no art.º 51.º do CIRC, tem como pressuposto base, a tributação do mesmo rendimento na esfera de dois sujeitos passivos distintos. O *modus operandi* do mecanismo aí previsto consiste em tributar a entidade geradora de rendimentos, e desonerar as entidades destinatárias dos mesmos (quando sujeitas a IRC).

Um dos princípios subjacentes ao RTF é, precisamente, a total eliminação da dupla tributação económica. Ora, nos casos em que a entidade que distribui os lucros não foi tributada em IRC, por estar abrangida pelo RTF, não se pode falar em dupla tributação dos lucros distribuídos, uma vez que a dupla tributação não chegou a ocorrer, não havendo, portanto, aplicabilidade do mecanismo previsto no art.º 51.º do CIRC. Note-se, que os lucros distribuídos por entidades abrangidas pelo RTF não estão sujeitos a tributação na esfera da(s) sua(s) participante(s), uma vez que tais lucros já foram tributados no momento da imputação da matéria coletável (vide ficha doutrinária aos art.ºs 6.º, 51.º e 51.º-C do CIRC – processo 2188/2020 (PIV n.º 17619), sancionado por Despacho, de 7 de julho de 2020, da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária - IR).

É, no entanto, de lembrar que, a eliminação da dupla tributação pode ocorrer relativamente à matéria coletável imputada por uma sociedade transparente, se receber lucros ou reservas de uma entidade não transparente e desde que a participação na entidade que distribui os lucros ou reservas cumpra os requisitos do período de detenção e percentagem de participação, tal como se encontra previsto no n.º 3 do art.º 51.º do CIRC. Considerando que na determinação da matéria coletável da sociedade não transparente (a que distribui os lucros) ocorreria tributação pelos lucros gerados, quando estes fossem imputados, seriam de novo tributados na esfera dos seus sócios, e, nesse caso, se a sociedade transparente (beneficiária dos lucros) não pudesse beneficiar deste regime, aí, sim, verificar-se-ia uma dupla tributação económica dos lucros distribuídos. Todavia, esta situação extravasa o âmbito deste artigo, pois embora, nesta circunstância, seja possível aplicar o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos, o seu efeito refletir-se-ia no apuramento do lucro tributável, e posteriormente,

na matéria coletável apurada na declaração M22 da entidade transparente, e não teria impacto direto no preenchimento do Anexo G à IES/DA, já que a matéria coletável a imputar e a discriminar no Anexo G, já estaria influenciada pela dedução que decorre da aplicação do regime da eliminação da dupla tributação económica dos lucros e reservas.

Já no que respeita à dedução à coleta relativa ao crédito de imposto por dupla tributação económica internacional, a que se refere o art.º 91.º-A do CIRC, o que importa salientar é que se trata de um crédito de imposto de aplicação subsidiária ao mecanismo de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos previsto no art.º 51.º do CIRC. É aplicável por opção do sujeito passivo, quando na sua matéria coletável tenham sido incluídos lucros e reservas distribuídos por entidade residente fora do território português, que preencham os requisitos previstos nesse mesmo artigo e aos quais não seja aplicável o disposto no art.º 51.º do CIRC (ou não consiga demonstrar a verificação dos requisitos nele previstos). Se a participação, da entidade abrangida pelo RTF na entidade geradora dos lucros ou reservas, não cumprir os requisitos estabelecidos no art.º 51.º do CIRC, afigura-se possível a dedução deste crédito de imposto, pelo que, nesse caso, tal como já se referiu a propósito do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, caberá à entidade transparente determinar o valor correspondente ao crédito de imposto por dupla tributação económica internacional, e, posteriormente, imputar esse valor aos respetivos sócios/membros.

### **DEDUÇÃO À COLETA RESPEITANTE AO ADICIONAL AO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (AIMI)**

Nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-J do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, é possível a opção pela dedução à coleta do IRC, apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, e até à sua concorrência, o montante do AIMI pago durante o exercício a que respeita o imposto, limitado à fração correspondente aos rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem. Esta

opção prejudica a dedução do AIMI na determinação do lucro tributável em sede de IRC. A dedução, a ter lugar, é feita nos mesmos termos da dedução prevista na alínea c) do n.º 2 do art.º 90.º do CIRC (relativa a benefícios fiscais) e embora não exista especificamente um campo no formulário para a sua dedução, a mesma deve ser inscrita no campo G05 do quadro 033. Quanto à determinação do valor da dedução deverá ser seguido o entendimento expresso na ficha doutrinária ao art.º 90.º do CIRC – processo 1288/2019 sancionado por Despacho, de 31 de maio de 2019, da Diretora de Serviços do IRC.

### **BENEFÍCIOS FISCAIS: CRÉDITO FISCAL EXTRAORDINÁRIO AO INVESTIMENTO**

Seguindo o entendimento expresso na ficha doutrinária à Lein.º 49/2013, de 16 de julho – processo 003058/2013, sancionado por Despacho, de 4 de dezembro de 2013, da Substituta Legal do Diretor Geral, relativamente ao benefício fiscal por crédito fiscal extraordinário ao investimento que antecedeu o Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI II), aprovado pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, o benefício, reunidas as condições definidas para a sua atribuição, opera por dedução à coleta, e a dedução à coleta que caberia à sociedade transparente é imputada aos seus sócios. Estando a dedução em causa limitada ao valor da coleta que seria obtida caso a entidade não estivesse no RTF, importa destacar que o entendimento veiculado, que não tendo sido alterado, continua válido, é o de ser necessário apurar a coleta («potencial» ou «virtual») que seria apurada pela entidade transparente, se estivesse enquadrada noutro regime de tributação, e só depois fazer a respetiva imputação aos seus sócios ou membros, devendo o respetivo crédito ser mencionado no quadro 033 do Anexo G.

Nas situações em que certos benefícios operam por dedução à coleta, mas limitados a uma percentagem desta, e que não possam ser deduzidos integralmente num determinado período de tributação, como sucede com o CFEI II, sugere-se que seja evidenciado no processo de documentação fiscal (*dossier* fiscal), a que se refere o art.º 130.º do CIRC, o cálculo do respetivo benefício, a dedução à coleta efetuada no período, bem como aquela que

transitará para os períodos de tributação posteriores.

## BENEFÍCIOS FISCAIS: DEDUÇÃO POR LUCROS RETIDOS E REINVESTIDOS (DLRR)

As entidades abrangidas pelo RTF que cumpram os requisitos do art.º 28.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, na redação dada pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, podem usufruir do benefício fiscal relativo à dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) relativamente a lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do art.º 30.º do CFI. A referida dedução está limitada a 25% da coleta de IRC (ou 50%, no caso de micro e pequenas empresas), o que obriga ao apuramento da coleta que seria devida caso a entidade não estivesse abrangida pelo RTF. Só depois, operará a imputação, a incluir na declaração M22 ou M3 dos correspondentes sócios/membros (ver ficha doutrinária ao art.º 29.º do CFI – processo 001072/2019 sancionado por Despacho, de 6 de dezembro de 2019, da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira).

## RETENÇÃO NA FONTE

Relativamente a rendimentos auferidos pela entidade transparente, pagos por outras entidades, haverá lugar a retenção na fonte do imposto, caso se trate de rendimentos elencados no art.º 94.º do CIRC e relativamente aos quais não exista dispensa legal da obrigação de retenção (cfr. art.º 97.º do CIRC).

Desta forma é a sociedade transparente que suporta a retenção na fonte, embora os rendimentos sejam tributados na esfera jurídica dos sócios/membros, cabendo a estes o ónus do pagamento do imposto. Porém, os sócios/membros não vêm comprometida a dedução às respetivas coletas (de IRS ou IRC), na quota parte das retenções efetuadas à entidade transparente.

O valor total das retenções na fonte efetuadas deve ser mencionado no campo G06 do quadro 033 do Anexo G, uma vez que as entidades transparentes não

preenchem o Q10 da declaração M22. Esse mesmo valor será imputado a cada um dos sócios/membros nas várias linhas do quadro 034 (campo G101).

De realçar, em relação aos rendimentos prediais, não ser aplicável a dispensa de retenção na fonte, quando obtidos por sociedades sujeitas ao RTF que tenham por objeto a gestão de imóveis próprios, conforme estipulado na alínea g) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRC. De salientar, também, que não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente às remunerações auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas na qualidade de membro de órgãos estatutários, conforme resulta da alínea d) do n.º 1 do art.º 94.º, conjugada com a alínea f) do n.º 1 do art.º 97.º, ambos do CIRC.

### Quadro 034 – Imputação de rendimentos / adiantamentos por conta de lucros e retenções

O RTF é um regime de tributação obrigatório, quando verificados os requisitos para a sua aplicação. Caracteriza-se, conforme já se referiu, pela imputação, aos respetivos sócios/membros, da matéria coletável ou do lucro/prejuízo apurado pelas entidades transparentes, e bem assim, das eventuais deduções à coleta. A imputação consiste em transferir a matéria coletável ou o lucro/prejuízo gerado no âmbito da atividade económica da entidade transparente, para os seus sócios/membros, sendo estes que procederão ao pagamento do imposto.

Esta imputação é extra contabilística<sup>4</sup>, uma vez que não existe nenhum facto contabilístico a registar, por se tratar de uma simples transferência da responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto, que opera da esfera da pessoa coletiva transparente para a pessoa dos sócios/membros. Em razão disso, as operações que decorrem da aplicação deste regime fiscal não têm repercussão contabilística e devem ser evidenciadas e detalhadas no anexo G à IES/DA.

A referida imputação deve ser efetuada **nos termos que resultarem do ato constitutivo** das entidades abrangidas pelo RTF ou, na sua falta, **em partes iguais** (n.º 3 do art.º 6.º CIRC). A remissão para o facto constitutivo deve entender-se como feita

<sup>4</sup> Diferentemente do que sucede com a distribuição de lucros, por exemplo.

para o contrato e como nele se encontra definida a distribuição, aos sócios/membros, dos lucros apurados. Tratando-se de uma sociedade civil, há que atender ao regime legalmente previsto para este tipo de sociedades, em que de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 992.º do Código Civil se prevê que: «Na falta de convenção em contrário, os sócios participam nos lucros e perdas da sociedade segundo a proporção das respetivas entradas». Já no que se refere às sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, atende-se ao estipulado nas cláusulas sobre as participações dos sócios nos resultados (n.º 1 do art.º 22.º do Código das Sociedades Comerciais): «Na falta de preceito especial ou convenção em contrário, os sócios participam nos lucros e nas perdas da sociedade segundo a proporção dos valores [nominais] das respetivas participações no capital».

Quanto ao **momento** em que deverá ocorrer a referida imputação, entende-se que a mesma deverá ser efetuada no período de tributação onde se inclua o fim do período de tributação adotado pela entidade transparente. Tal sucede porque só após a entidade transparente encerrar as suas contas e apurar a matéria coletável ou o lucro/prejuízo fiscal é que se torna possível a imputação que decorre do próprio regime.

A identificação dos sócios/membros, que igualmente se efetua no presente quadro, assume particular significado, designadamente, pelas seguintes razões:

- permite conhecer a composição dos detentores do capital da entidade transparente e as alterações ocorridas na sua composição (por entrada ou saída de sócios/membros);
- possibilita a identificação dos seus sócios/membros e se estes são essencialmente pessoas singulares, ou, com que expressão, se assumem como pessoas coletivas;
- permite comprovar se um dado sócio/membro detém partes do capital de mais do que uma entidade transparente;
- permite verificar se os valores imputados foram os efetivamente tributados, por inclusão nas declarações M3 ou M22 no(s) Anexo(s) ou campo(s) reservados para o efeito.

De notar, que a imputação ocorre quer os sócios ou membros sejam pessoas singulares, quer sejam pessoas coletivas, e, com a particularidade de qualquer que tenha sido o eventual valor atribuído a título de resultados ou lucros.

Ressalva-se, nos casos em que as sociedades transparentes sejam titulares de **quotas ou ações próprias**, a imputação da matéria coletável é feita aos sócios na proporção do capital que detém efetivamente, considerando-se como total do capital, para efeitos desta proporção, o valor resultante da diferença entre o capital social e o valor das quotas próprias detidas pela sociedade [Capital efetivo da sociedade = Capital social (-) Quota ou ação própria detida pela sociedade].

Importa ainda referir, que às entidades que compõem tanto os ACE como os AEIE, podem ser-lhes imputados resultados negativos (**prejuízo fiscal**), o que lhes permite que os mesmos possam ser consumidos por rendimentos gerados no mesmo período de tributação. O mesmo já não sucede com as sociedades transparentes, as quais apenas podem imputar matéria coletável. Eventuais prejuízos fiscais, havendo-os, são deduzidos aos lucros tributáveis das mesmas sociedades e reportados nos termos do art.º 52.º do CIRC. Apenas indiretamente serão imputados aos respetivos sócios, através da dedução aos lucros tributáveis seguintes, enquanto vigorar o prazo de reporte.

## CORRESPONDÊNCIA COM A DECLARAÇÃO M22

Os valores da matéria coletável ou do lucro/prejuízo, apurados pela entidade transparente na declaração M22, com referência a um determinado período de tributação, terão que, obrigatoriamente, coincidir com os declarados no Anexo G à IES/DA, para o mesmo período. Só dessa forma será possível efetuar a imputação aos respetivos sócios/membros pelos valores efetivamente devidos. Note-se, que tão somente na declaração M22 é que o sujeito passivo transparente informa estar abrangido pelo RTF, não sendo esta informação um atributo cadastral, o que é mais uma das situações onde se evidencia a necessária ligação entre a

declaração M22 e o Anexo G à IES/DA.

Poderá suceder, por não haver coincidência entre o período de tributação adotado pela entidade transparente e o adotado pelos seu(s) sócio(s)/membro(s) (pessoas coletivas), que uma entidade transparente apresente a declaração M22 e IES/DA com a matéria coletável ou lucro/prejuízo que apurou, relativamente a um dado ano/período, mas a sua imputação seja refletida na declaração M22 do(s) seu(s) sócio(s)/membro(s) para um ano/período posterior. A regra, é a de o(s) sócio(s)/membro(s) refletirem a imputação que decorre do RTF na declaração com o período de tributação que inclua o fim do período de tributação da entidade transparente.

Este é, portanto, um dos aspetos do regime que faz com que o mesmo seja de complexa aplicação, e alerta-se para a necessidade de, atempadamente, os sócios/membros solicitarem, às respetivas entidades transparentes, os elementos considerados indispensáveis à imputação da matéria coletável ou do lucro/prejuízo, bem como das deduções à coleta que proporcionalmente lhes couber. Apesar de, a entrega da IES/DA poder ocorrer até ao 15.º dia do 7.º mês posterior ao fim do período de tributação adotado (por regra) e ser até essa data que a entidade transparente deva apresentar o Anexo G à IES/DA, o cálculo das imputações devidas teve de ser efetuado em momento anterior, para permitir a apresentação das declarações M3 ou M22, consentâneas com a afetação que lhes deve competir. Assume-se, portanto, que só para efeitos declarativos e de controlo fiscal é que essa informação é comunicada mais tarde à AT, com a entrega da IES/DA, pois antes já teve de ser apurada e comunicada às partes interessadas.

## **MATÉRIA COLETÁVEL**

No campo G79 do Anexo G deverá ser mencionado o valor da matéria coletável que tiver sido apurado pela sociedade transparente, no quadro 09 da sua

declaração M22, e que deve ser repartido pelos respetivos sócios.

## **LUCRO OU PREJUÍZO**

Já no campo G80 do Anexo G deverá ser mencionado o valor do lucro fiscal ou do prejuízo fiscal que tiver sido apurado pelo ACE ou AEIE no quadro 07 da sua declaração M22, e que, se reparte pelos correspondentes membros.

Para efeitos de controlo, o preenchimento do Anexo G só se considerará concluído quando o somatório das participações de cada um dos sócios/membros indicados nas várias linhas do campo G17 perfizer 100%, e, o somatório dos valores imputados a cada um dos sócios/membros, identificados nas várias linhas do quadro 034, coincidir com o valor da matéria coletável identificada no campo G79 ou com o lucro/prejuízo declarado no campo G80.

## **ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS**

No campo G153 é requerido que sejam indicados os valores concedidos a título de adiantamentos por conta de lucros. Clarifica-se, que os adiantamentos por conta de lucros não são mais que créditos, correspondentes a financiamentos aos sócios. Não constituem uma verdadeira atribuição de lucros, devendo a sua regularização acontecer aquando de uma futura distribuição de lucros ou da sua restituição pelo sócio<sup>5</sup>.

Caso seja deliberado que uma sociedade transparente distribua adiantadamente valores, por conta de lucros futuros, e sejam estes de montante superior à parte da matéria coletável a imputar a um sócio pessoa singular, prevê o art.º 20.º do CIRS que, constituirá rendimento deste, no período em que tenham sido pagos ou colocados à disposição, o valor do adiantamento a que teve direito. Nos anos subsequentes, permite-se que sejam efetuados os necessários ajustamentos, destinados a eliminar qualquer dupla tributação

<sup>5</sup> Não devem, pois, ser confundidos com adiantamentos sobre lucros ou, dividendos antecipados, terminologia adotada quando a entidade que os distribui é uma sociedade anónima. Estes são concedidos no decurso do próprio exercício/período e antes do fecho das contas.

dos rendimentos. Salienta-se, que na esfera dos sócios, os rendimentos provenientes de lucros ou adiantamentos por conta de lucros de entidades transparentes, não são qualificados como rendimentos de capitais (Categoria E)<sup>6</sup>, e não estão sujeitos a retenção na fonte, sendo considerados rendimento líquido da Categoria B.

No preenchimento do quadro 034, o campo G153 (adiantamento por conta de lucros) deve, assim, ser preenchido com o(s) valor(es) pago(s) aos sócios a título de adiantamentos por conta de lucros, durante o ano a que a declaração respeita<sup>7</sup>, permitindo identificar aqueles cuja tributação deve incidir sobre os valores pagos adiantadamente. Sempre que as quantias adiantadas por conta de lucros superarem o valor da matéria coletável imputada, o beneficiário será tributado pelo maior valor, podendo no(s) período(s) seguinte(s) fazer o ajustamento em sentido inverso (n.º 5 do art.º 20.º do CIRS), pelo que deverá preencher o quadro 04 do Anexo D à declaração M3 evidenciando o ajustamento a que tem direito.

Em sede de IRC, nos períodos de tributação em que a sociedade transparente distribua adiantadamente valores, por conta de lucros futuros, a sócios que sejam pessoas coletivas, não se verifica qualquer efeito ao nível dos resultados ou do capital próprio da entidade transparente, por se tratar de um simples financiamento a regularizar em futuras distribuições de lucros. Por conseguinte, não há nenhum efeito no apuramento do seu lucro tributável.

## RENDIMENTO ILÍQUIDO SUJEITO A RETENÇÃO

Apenas para efeitos de preenchimento do quadro 034 exige-se, no campo G91 que seja indicado o valor, apurado nos termos do art.º 3.º do art.º 6.º do CIRC, correspondente aos rendimentos ilíquidos do exercício que foram sujeitos a retenção na fonte.

Tem como intuito permitir a comparação com a retenção imputada a cada sócio/membro, aferindo se o valor retido é o que decorre da aplicação da taxa

de retenção aplicável, a incidir sobre o valor ilíquido que lhes corresponder.

## RETENÇÃO NA FONTE

Conforme já se referiu, é imputado aos sócios/membros, na parte que lhes couber, o valor da quota-parte do imposto retido na fonte, sendo possível a associação desse valor (campo G101) com a identificação do respetivo sócio/membro, que ocorre nas várias linhas que compõem o quadro 034.

O somatório das retenções imputadas a cada um terá de coincidir com o valor da retenção na fonte indicada no campo G06 do quadro 032.

Note-se que a imputação de retenções na fonte ocorre mesmo quando não existe matéria coletável, ou nas situações em que os ACE ou AEIE apuram prejuízo fiscal, o que bem se compreende, já que as retenções na fonte [e os pagamentos por conta] são as únicas deduções à coleta que dão lugar a reembolso, mesmo que não exista coleta, como resulta da técnica do imposto (seja do IRC, seja do IRS).

## RESULTADO DA PARTILHA

Ocorrendo a dissolução de uma pessoa coletiva transparente, dando lugar ao processo de liquidação que se concluirá com o registo do encerramento da liquidação da sociedade, há regras a ter em conta para assegurar que não existe dupla tributação na esfera da pessoa dos sócios. Conforme estipula o n.º 5 do art.º 81.º do CIRC: «*Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, (...) ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos períodos de tributação em que esta tenha estado sujeita àquele regime.*». Quer isto dizer, uma vez terminadas todas as ações necessárias à liquidação de uma sociedade transparente, e apurando-se

<sup>6</sup> Ver alínea h) no n.º 1 do art. 5.º do CIRS.

<sup>7</sup> Este campo está preparado para n ocorrências, permitindo a inserção de tantas linhas quantos os sócios/membros da entidade.

um determinado valor a partilhar pelos sócios, nos termos do art.º 81.º do CIRC, deve ser deduzida a parte do resultado da liquidação, já refletido na matéria coletável que lhes fora imputada durante o processo de liquidação, por força da aplicação do referido regime, bem como a parte correspondente aos lucros que, embora retidos na sociedade, fora já integrada no seu rendimento tributável, respeitantes aos períodos de tributação em que a sociedade tenha estado sujeita àquele regime.

Numa situação destas, dado que o Anexo G à IES/DA apenas contempla campo para evidenciar o valor da matéria coletável a imputar, a determinação da mais-valia ou menos-valia a que se refere o n.º 2 do art.º 81.º do CIRC deve ser calculada e justificada autonomamente, e recomenda-se que seja evidenciado no processo de documentação fiscal, a que se refere o art.º 130.º do CIRC, não só o valor calculado e imputado no Anexo G, como a mais-valia ou menos-valia que decorre do estipulado no n.º 5 do art.º 81.º CIRC.

## **2.2- Pelos sócios ou membros da entidade transparente**

### **Pessoas coletivas residentes**

Na esfera dos sócios/membros (pessoas coletivas), das entidades enquadradas no RTF, será sempre exigível a entrega da IES/DA com os Anexos A e R (ou B+S ou C+T), respeitantes aos elementos contabilísticos e fiscais. Pode ainda ser obrigatória a submissão de qualquer um dos seguintes anexos: H, L, M, N, P e Q (ou todos), em função do enquadramento da entidade em sede de IRC, de IVA e de IS, e das operações por si realizadas no período em causa, se não puderem aproveitar alguma das dispensas que a lei prevê.

Sendo o RTF um regime de tributação, embora especial, o reflexo direto da sua aplicação, na esfera dos sócios ou membros, é evidenciado na declaração M22 do IRC. Estes recebem a matéria coletável ou o lucro/prejuízo imputado e consideram-no no

quadro 07 da declaração M22 (campos 709 ou 755), sendo incluído no cômputo dos rendimentos (ou gastos) a considerar para efeitos de apuramento do lucro tributável (art.º 20.º e 23.º do CIRC).

Nas situações em que as entidades transparentes e os seus sócios/membros têm períodos de tributação que não coincidam entre si, a imputação da matéria coletável ou do lucro/prejuízo, evidenciada no Anexo G à IES/DA reporta-se a determinado exercício/período de tributação, consoante o período de tributação adotado pela entidade transparente.<sup>8</sup> Mas, na esfera dos sócios/membros, o resultado dessa imputação vai estar refletido na declaração respeitante ao período de tributação no qual se inclua o fim do período de tributação da entidade transparente. Por outras palavras, e admitindo que uma entidade transparente adota, por exemplo, um período especial de tributação compreendido entre 01-03-2021 e 28-02-2022, evidenciará a imputação no quadro 034 do Anexo G do ano/período de 2021, mas os efeitos dessa imputação poderão vir a constar na declaração M22 dos respetivos sócios/membros do ano/período 2022, se estes tiverem período de tributação coincidente com o ano civil, sendo na declaração do período de tributação compreendido entre 01-01-2022 e 31-12-2022 que seria possível evidenciar o reflexo dessa imputação. Idêntico entendimento deve ser extensível aos casos em que são os sócios/membros a adotar um período especial de tributação.

É, portanto, mais uma das particularidades do regime que merece ser assinalada, não devendo ser ignorada no confronto entre o declarado no Anexo G à IES/DA e o que cada um sujeitou a tributação nas declarações M3 ou M22 que entregarem.

### **Pessoas singulares residentes**

As pessoas singulares que sejam sócios/membros de entidades enquadradas no RTF, caso disponham de contabilidade organizada (por obrigação legal ou por opção), são obrigadas à entrega do Anexo I à IES/DA, para apresentação dos elementos

<sup>8</sup> De referir que os requisitos para integrar o RTF devem verificar-se no último dia do período de tributação da entidade transparente, pelo que esta data (o último dia do período de tributação) serve de referência, quer para a entidade transparente, quer para os seus sócios ou membros (pessoas coletivas).

contabilísticos e fiscais relativos a cada período de tributação. Poderão, igualmente, ser exigidos outros anexos: o Anexo H, se tiverem sido realizadas operações com entidades relacionadas; Anexos L, M, N, P e Q, conforme o enquadramento da entidade em sede de IVA e de IS, e desde que não possam aproveitar alguma das dispensas que lei prevê.

Não dispondo de contabilidade organizada, a entidade só apresentará a IES/DA se existir a obrigatoriedade de entrega do Anexo Q.

Em IRS, o período de tributação será sempre coincidente com o ano civil, a menos que os sujeitos passivos deixem de ser residentes em Portugal, ou passem a ser residentes, ou a ter residência parcial em Portugal, circunstâncias em que o período de tributação será inferior ao ano civil (cfr. art.º 16.º do CIRS e págs. 18 e 19 do Ofício Circulado n.º 20176 da Direção de Serviços do IRS, de 02 de abril de 2015). Assim sendo, e caso a entidade transparente adote um período de tributação não coincidente com o ano civil, a matéria coletável apurada na entidade transparente, conforme já se teve oportunidade de explicar, será refletida na declaração M3 dos seus sócios/membros, onde se inclua o fim do período de tributação da entidade transparente.

De referir, que relativamente às pessoas singulares, o reflexo da imputação estará evidenciado no quadro 04 do Anexo D à declaração M3. O rendimento imputado será de englobamento obrigatório, considerado rendimento líquido da Categoria B e será integrado no rendimento tributável dos referidos sócios, sendo sujeito às taxas progressivas do IRS (cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 20.º do CIRS).

### **Não residentes**

Quando foi criado o RTF, entendeu o legislador que o regime fosse somente aplicável a pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português (cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º do CIRC), tendo ainda determinado que os seus sócios ou membros (pessoas singulares ou coletivas), tivessem que ser residentes em Portugal, e, caso não o fossem, tinham de ter cá um estabelecimento estável [a entidade transparente], por intermédio do qual lhes seria imputada a matéria coletável ou o lucro/

prejuízo (artigo 5.º, n.º 11 do CIRC, que também é aplicável a sujeitos passivos de IRS por força do n.º 3 do artigo 18.º do CIRS).

Nestes termos, não tendo os sócios/membros da entidade transparente sede, ou direção efetiva em território português, ficciona-se a existência de um estabelecimento estável cá situado, para efeitos da imputação a que se refere o art.º 6.º do CIRC. Porém, quando os rendimentos obtidos em Portugal sejam apenas os que resultam da imputação decorrente da aplicação do RTF, não será exigível que disponham de contabilidade organizada e que procedam à entrega do Anexo A à IES/DA. Para tal, impõe-se que a declaração M22 evidencie, em exclusivo, rendimentos resultantes dessa imputação (cfr. Informação Vinculativa n.º 2071/02, com Despacho concordante do Subdiretor Geral do IR, de 13.12.2004). Caso tal não suceda, e existindo outros rendimentos, há obrigatoriedade de entrega da IES/DA, como acontece, aliás, com os demais não residentes com estabelecimento estável.

### **3. CONCLUSÃO**

Não estando as entidades transparentes dispensadas do cumprimento de obrigações declarativas, designadamente, da apresentação da IES/DA, estas podem vir a deparar-se com algumas dificuldades na entrega desta declaração.

Com o presente artigo pretendeu-se clarificar algumas das situações que podem gerar dúvidas no momento da apresentação da declaração, particularmente, aquando do preenchimento do Anexo G, que deve ser apresentado pelas entidades abrangidas pelo RTF, e cujo formulário não tem sido alterado nos anos mais recentes. Com a consciência de que ainda outras situações podiam ter sido abordadas, teve-se como intuito contribuir para um melhor conhecimento do RTF e das implicações da sua aplicação na esfera da entidade transparente, mas também na esfera dos seus sócios/membros, fazendo-se alusão a instruções administrativas e a situações particulares a ter em conta quando chega o momento de preencher os formulários aprovados.



**Pedro Bastos Neves**

Formador da AT, Chefe de equipa da Inspeção Tributária

## A (R)EVOLUÇÃO DIGITAL



COMESTE ARTIGO PRETENDE-SE REVISITAR A EVOLUÇÃO DA APLICAÇÃO DAS TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO À CONTABILIDADE, ASSIM COMO AO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES FISCAIS E IDENTIFICAR CAMINHOS DA EVOLUÇÃO FUTURA.

**C**ertamente que para os leitores “menos experientes” ouvir falar de fichas de conta corrente, de copiador, de livros de diário, razão ou até de livros selados pode parecer que nos estamos a referir a realidades longínquas de um tempo há muito ultrapassado, mas, com certeza, para muitos daqueles que ainda estão ativamente na profissão é uma realidade com a qual conviveram.

### O software de contabilidade

Com o aparecimento dos computadores pessoais e a generalização da sua utilização vieram os programas de contabilidade que permitiram a simplificação das tarefas contabilísticas, a emissão simples e rápida de extratos, balancetes e outras peças contabilísticas e até a automatização do preenchimento de declarações fiscais.

Esta foi uma das primeiras evoluções na digitalização das tarefas contabilísticas e de cumprimentos de obrigações fiscais, tendo sido adotada voluntariamente pelos diversos intervenientes, muito antes de a legislação impor esta solução. De facto, só com a Lei 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2018, é que foi aditada a alínea c) ao n.º 3 do artigo 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), impondo que a contabilidade tivesse de estar organizada com recurso a meios informáticos.

### O ficheiro SAF-T (PT)

Em 2007, no seguimento das recomendações da OCDE, surge no ordenamento jurídico nacional a Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, que instituiu a obrigatoriedade de os sujeitos passivos de IRC, que exercessem uma atividade comercial, industrial ou agrícola e que organizassem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos, produzirem o ficheiro SAF-T (PT) (*Standard Audit File for Tax purposes* – versão PT), sempre que fosse solicitado pelos serviços de inspeção tributária.

A introdução deste ficheiro teve como objetivo a definição de uma estrutura de dados padrão, a ser utilizada pelos programas de contabilidade e faturação, que pudesse ser utilizada para o intercâmbio de dados entre os operadores económicos e a Administração Fiscal, independentemente do programa informático utilizado, da organização interna da informação, das bases de dados e da linguagem informática utilizada nesses programas.

A estrutura de dados inicial do ficheiro SAF-T (PT) foi alterada em 2009, através da Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro, criando aquilo que viria ser conhecido pela versão 1.01 deste ficheiro de auditoria. Esta estrutura de dados viria a ser novamente alterada em 2012, para a sua versão 1.02, através da Portaria n.º 382/2012, de 23 de novembro, e em 2016 sofre nova alteração, para a versão 1.03, por publicação da Portaria n.º 274/2013,

de 21 de agosto. A última alteração à estrutura do ficheiro SAF-T (PT), que corresponde à versão 1.04, e que está atualmente em vigor, decorreu da entrada em vigor, em 2016, da Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro.

### **A certificação de software de faturação**

Com a Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, surgiu a certificação prévia pela, na altura Direção Geral das Contribuições e Impostos (DCGI), atualmente Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), dos programas informáticos de faturação, impondo aos sujeitos passivos de IRS ou de IRC, que utilizassem de forma exclusiva programas informáticos certificados para a emissão de faturas e talões de venda (à data, atualmente faturas simplificadas).

Esta norma legal previa que ficasse excluído da obrigação de utilizar exclusivamente programas certificados quem utilizasse *software* próprio, tivesse, exclusivamente, operações com operadores que não fossem consumidores finais, tivessem tido no período de tributação anterior um volume de negócios inferior a € 150.000, ou que tivessem emitido no período de tributação anterior menos de 1000 documentos de venda.

As regras relativas à certificação de software vieram a sofrer alterações em 2012, por duas vezes em 2013, novamente em 2014, sendo que a versão em vigor resulta do Decreto-Lei (DL) n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, que generaliza a utilização de programas informáticos certificados, alterando significativamente o número de operadores económicos obrigados a utilizar esta forma de emissão de documentos.

### **O E-Fatura**

Em 2013 surgiu a obrigatoriedade de comunicação das faturas ao sistema E-Fatura e devido a esta obrigatoriedade muitos operadores económicos adotaram programas informáticos para emissão de faturas, pela conveniência e facilidade do processo de comunicação ao E-Fatura.

Esta nova realidade trouxe uma confusão de conceitos que ainda hoje perdura. O SAF-T (PT) é um ficheiro de auditoria para ser fornecido à inspeção tributária quando solicitado, ou, para o cumprimento de obrigações declarativas, mas, ficou associado à comunicação de faturas ao E-Fatura e ainda hoje é frequente utilizar-se a expressão “vai no SAFT” para referir que um determinado documento é comunicado ao E-Fatura.

Apesar de o DL 198/2012 prever, para as faturas emitidas por programas informáticos, que a comunicação possa ser feita com recurso a *webservice*, ou por remessa de ficheiro, a esmagadora maioria das faturas são comunicadas por ficheiro, o que contribuiu para a generalização da utilização do ficheiro SAF-T (PT).

A disponibilidade do ficheiro SAF-T (PT) serviu não só para o cumprimento da obrigação de comunicação das faturas, mas foi, também, utilizado pelos Contabilistas Certificados para automatizar a integração e contabilização dos documentos de venda nos programas informáticos de contabilidade evitando o processamento manual desses documentos. A par disso, a disponibilização no E-Fatura das faturas emitidas a um determinado operador económico permitiu também a automatização do processo de contabilização das operações passivas e a conferência entre a realidade espelhada no E-Fatura e a documentação disponibilizada para tratamento contabilístico.

### **O SVAT**

Com o intuito de obter os mesmos padrões de qualidade da informação aos ficheiros SAF-T (PT) de contabilidade como a constante dos ficheiros SAF-T (PT) de faturação que resultaram da obrigação da utilização de *software* certificado e do processo de comunicação de faturas ao E-Fatura, surgiu em 2017 o Selo de Validação da Autoridade Tributária (SVAT).

Este processo de atribuição do selo SVAT é facultativo e prestado pela AT aos produtores de *software* de contabilidade que o solicitem, de forma a aconselhar procedimentos que resultem na criação e exportação de ficheiros de auditoria SAF-T

(PT), com a qualidade desejada para o cumprimento de obrigações declarativas.

O SVAT teve uma adoção reduzida no segmento dos produtores de *software* de contabilidade medida pelo número de selos atribuídos. À data em que escrevo este artigo o portal das finanças mostra a atribuição do selo SVAT a 12 programas de contabilidade, enquanto a certificação de programas de faturação foi já atribuída a quase 3.000 programas.

### **A IES com SAF-T (PT)**

Em 2018, o DL n.º 87/2018, de 31 de outubro, alterou o diploma legal que criou a Informação Empresarial Simplificada (IES) / Declaração Anual (DA), prevendo que o cumprimento da obrigação legal de entrega desta declaração fica dependente da submissão prévia do ficheiro SAF-T (PT), sem a qual não é possível a entrega da IES/DA, tendo sido através da Portaria 31/2019, de 24 de janeiro, que ficaram definidos os termos a que deve obedecer essa submissão.

Esta disposição legal veio materializar a alteração ocorrida em 2016 à estrutura do ficheiro SAF-T (PT) onde se previa que a submissão deste ficheiro poderia ser utilizada para o cumprimento de obrigações declarativas.

A IES/DA é uma declaração submetida à AT, que por sua vez disponibiliza a informação relevante a entidades como o Banco de Portugal, o Instituto Nacional de Estatísticas e a DGAE, e a utilização da informação do SAF-T (PT) visa a uniformização da informação financeira e incremento da qualidade e rapidez da informação estatística nacional.

A entrega da IES com submissão prévia do SAF-T (PT) da contabilidade assenta no pressuposto que os ficheiros foram contruídos por aplicações de contabilidade que respeitam as regras inerentes ao SVAT, que, como se viu, é um processo facultativo, que teve uma aceitação reduzida no mercado e que ao qual se submeteram e obteram aprovação apenas um número reduzido de programas de contabilidade.

Esta evolução, de utilizar a informação constante do ficheiro SAF-T (PT) para o pré-preenchimento de alguns quadros do anexo A e I da IES/DA, sofreu forte contestação e oposição, tendo surgido DL n.º 48/2020, de 3 de agosto, implementando um mecanismo de descaracterização de dados constantes do ficheiro, que possam por em causa deveres de sigilo a que os operadores económicos possam estar obrigados.

Ainda assim, esta alteração legislativa não foi suficiente para eliminar a contestação ao projeto, o que levou a que o poder político tenha adiado novamente a entrada em vigor da obrigação de submissão prévia do ficheiro SAF-T (PT) de contabilidade, para pré-preenchimento de anexos da IES/DA. Foi, através da Portaria n.º 331-D/2021, de 31 de dezembro, que se assistiu a mais uma prorrogação, sendo agora aplicável apenas aos exercícios de 2023 e seguintes, a entregar em 2024, ou em períodos seguintes.

### **O DL 28/2019**

O DL 28/2019 procurou organizar a legislação relativa à emissão e arquivo de documentos fiscalmente relevantes num único diploma legal.

Esta norma estipulou os meios de processamento de documentos, estabelecendo as condições em que os operadores económicos ficam obrigados a utilizar exclusivamente software certificado, quando até então a legislação fixava condições de dispensa, sempre que se verifique uma das condições:

- a. Tenham tido no ano civil anterior um volume de negócios superior a € 50.000;
- b. Utilizem programas informáticos de faturação;
- c. Sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada ou por ela tenham optado.

Esta norma trouxe, também, a obrigatoriedade das faturas e documentos fiscalmente relevantes conterem um código de barras bidimensional (código QR) e um número único de documento (ATCUD).

Este DL veio dispor, que as faturas e demais documentos fiscalmente relevantes pudessem, mediante aceitação pelo destinatário, ser emitidos por via eletrônica, considerando que a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo está garantida se for utilizado um dos seguintes procedimentos:

- a. Aposição de uma assinatura eletrônica qualificada;
- b. Aposição de selo eletrônico qualificado;
- c. Utilização de um sistema de intercâmbio eletrônico de dados "Acordo tipo EDI europeu".

Os Despachos n.ºs 351/2022/XXII e 49/2022-XXIII do SEAF vieram permitir que as faturas em PDF pudessem ser aceites até 31-12-2022 e consideradas para todos os efeitos previstos na legislação fiscal como faturas eletrônicas. Ou seja, ainda que as faturas em PDF enviadas, e aceites, pelo destinatário, não contivessem uma assinatura, ou selo eletrônico, qualificado considerava-se que respeitavam a integridade do seu conteúdo e a autenticidade da origem e eram faturas eletrônicas válidas.

Talvez a matéria mais inovadora introduzida pelo DL 28/2019, que não tem natureza imperativa e que foi adotado apenas por um reduzido número de operadores económicos é a possibilidade de arquivo eletrônico das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes. A possibilidade de destruição dos originais dos documentos, emitidos e recebidos, uma vez assegurados os controlos inerentes ao arquivo eletrônico, exercido o direito à dedução do IVA suportado, se for o caso, e efetuado o registo a que se refere o n.º 4 do artigo 44.º do CIVA tem potencial suficiente para transformar significativamente a forma de trabalho de quem se dedica à contabilidade e das entidades inspetivas.

Este normativo introduziu ainda a obrigatoriedade de comunicação eletrônica à AT, antes da sua utilização, da identificação das séries utilizadas na emissão de faturas e demais documentos fiscalmente relevantes, por cada estabelecimento e meio de processamento utilizado.

Não sendo matéria fiscal, mas estando relacionado com estas temáticas, o DL n.º 111-B/2017 procedeu à alteração ao Código dos Contratos Públicos e

veio impor a utilização de faturação eletrónica nos contratos com a administração pública. Foi estabelecido um regime transitório onde ainda é possível emitir faturas, noutra formato que não o eletrónico, em função da dimensão das entidades cocontratantes, que já foi alterado por várias vezes, mas a última alteração fixa o fim deste regime transitório em 31 de dezembro de 2022.

### **QRCODE e ATCUD**

A Portaria n.º 195/2020 veio regulamentar os requisitos do código de barras bidimensional (Código QR ou QRCode) e do Código Único do Documento (ATCUD).

Como é do conhecimento geral, os emitentes de faturas, documentos de conferência e recibos das entidades enquadradas no regime de IVA de caixa comunicam ao E-Fatura os documentos emitidos. No entanto, o adquirente pode, também, fazer essa comunicação sempre que não encontra na sua área reservada do E-Fatura os documentos que lhe foram emitidos.

A experiência adquirida desde o início do E-Fatura demonstrou haver problemas neste processo de comunicação por parte do adquirente, por este se antecipar ao seu fornecedor na comunicação ao E-Fatura, ou por identificar incorretamente o documento que lhe foi emitido, podendo gerar processos de divergência para o emitente junto da AT sem fundamento.

Para obviar este problema, foi criado o código único de documento para a AT (ATCUD) que garante que este identificador é único para qualquer documento fiscalmente relevante independentemente do emitente, adquirente, forma de emissão e série utilizada, e assim evitar ambiguidades na referência a um qualquer documento.

Para que possa ser criado o ATCUD, os operadores económicos terão de fazer a comunicação eletrónica à AT da identificação das séries utilizadas para a emissão de faturas e demais documentos fiscalmente relevantes, por cada estabelecimento e meio de processamento utilizado. Neste processo,

a AT devolve um código de validação por cada série comunicada.

O código único de documento é uma cadeia de caracteres composto pelo código de validação da série e pelo número sequencial do documento dentro da série.

O código de barras bidimensional (código QR) contém a informação dos elementos da fatura e permite automatizar o processo de recolha dos dados da fatura.

O ATCUD e o código QR vão permitir que os adquirentes possam beneficiar da dedução à coleta de IRS em documento que originalmente não tenha sido emitido com a inclusão do seu número de identificação fiscal, por recolha manual no E-Fatura, ou usando uma aplicação que leia o código QR e faça a comunicação automática.

O código QR tem um potencial enorme de transformação e automatização das operações de contabilização dos documentos, porque através de uma simples leitura ótica são recolhidos todos os dados do documento, evitando o processo manual de leitura e recolha para os sistemas informáticos dessa informação e ainda com a vantagem de eliminação dos erros de recolha associados.

Já há no mercado, sistemas que permitem esta leitura apesar de a sua disseminação não ser ainda significativa, mas acredito que a curto prazo esta funcionalidade será aproveitada por muitos.

## Conclusão

Estamos num momento de reavaliação e redefinição do projeto do pré preenchimento da IES com o ficheiro SAFT (PT) da contabilidade. O DL 85/2022 veio, uma vez mais, adiar a entrada em vigor desta obrigatoriedade, sendo aplicável à IES/DA dos períodos de 2024 e seguintes, a entregar em 2025 ou em períodos seguintes.

A digitalização da economia e da sociedade continua independentemente da vontade dos intervenientes no sector da contabilidade e fiscalidade, que por ação, ou reação, terão de adaptar-se à realidade.

O passado recente demonstra que a evolução digital do sector da contabilidade e fiscalidade tem tido como impulsionador o legislador quando adota medidas imperativas, já que as medidas facultativas têm tido pouca adoção por parte dos intervenientes.

Já se fala em automatização das tarefas contabilísticas e da utilização de inteligência artificial, para a realização de tarefas repetitivas e onde a utilização do fator humano não traz valor acrescentado.

Olhando para o passado recente vemos que a evolução ocorrida foi enorme, mas estou certo que o futuro próximo nos trará ainda mais mudança e a um ritmo mais acelerado. Resta-nos esperar para ver “as cenas dos próximos episódios”.



## CONSULTÓRIO TÉCNICO



### ASSUNTO

## CRÉDITO HORAS DE FORMAÇÃO NÃO PROPORCIONADA

### Pergunta

Um trabalhador admitido em 20-02-2000 por contrato sem termo, despediu-se em 30-09-2022. Nunca lhe foi proporcionada formação.

Foi ao ACT para saber dos seus direitos e foi informado que a empresa deveria pagar as horas dos últimos 5 anos, em conjugação com o número 1 e 6 do artigo 132 do CT.

A limitação do artigo 134 do CT a 3 anos não tem aplicação neste caso, segundo o ACT.

No processo 1418/18.8T8VNG.P disponível do [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), e Processo 584/20.7T8BJA.E1, parecerem dar razão ao ACT.

Posto isto, quantas horas terá a empresa de pagar?

**120 Horas, 200 Horas ou ainda (5 anos \* 40H)+ Horas proporcionais de 2022 ?**

### Resposta

Sempre foi entendimento dos tribunais que, aquando da cessação do contrato de trabalho, relativamente à formação não ministrada, seria devido o pagamento apenas das horas de formação não proporcionadas nos últimos três anos.

Muito recentemente, um Acórdão do Tribunal da Relação do Porto e, na sequência deste, o Tribunal da Relação de Évora, alteraram a interpretação anteriormente seguida e decidiram no sentido de que seria devido o pagamento das horas de formação respeitantes aos últimos cinco anos, ou seja, os três anos do crédito de horas, adquiridos após dois anos de incumprimento da formação, e os dois últimos anos.

E o Tribunal da Relação de Évora vai ainda mais longe, afirmando ser ainda devida a formação proporcional ao período trabalhado no ano da cessação do contrato.

A informação da ACT baseou-se nestes dois acórdãos.

Assim e face a estas decisões, passará a ser devida a remuneração respeitante às horas de formação não proporcionadas nos últimos cinco anos, além da formação proporcional ao ano da cessação do contrato de trabalho.

**ASSUNTO****PAGAMENTO DE SUBSÍDIOS EM DUODÉCIMOS. ACTUALIZAÇÃO SALARIAL****Pergunta**

No caso de aumento da remuneração base, deverão os subsídios de férias e Natal ser objeto de pagamento de diferenças quando os mesmos são efetuados em duodécimos e o aumento é em determinado mês produzindo efeitos em meses anteriores?

Por exemplo o aumento foi em Outubro, no entanto produz efeitos ao mês de Janeiro, deverão ser feitos acertos ao pagamento dos duodécimos já efetuados, ou deverão apenas produzir efeito nos duodécimos a pagar a partir do mês de Outubro?

**Resposta**

Relativamente ao subsídio de natal, que se vence em 15 de Dezembro, ainda que pago em duodécimos, se o salário foi aumentado em Outubro, ainda que sem efeitos retroactivos, os duodécimos já pagos terão de ser actualizados.

Quanto ao subsídio de férias, o valor do mesmo deve ser aferido à data do gozo das férias, sendo a os duodécimos actualizados ou não conforme a data da produção de efeitos do aumento salarial. Se o aumento salarial produz efeitos em data anterior à do gozo das férias, os duodécimos terão de ser actualizados.

**ASSUNTO****SUBSÍDIO DE FÉRIAS. CESSAÇÃO DO CONTRATO NO ANO CIVIL SEGUINTE AO DA ADMISSÃO****Pergunta**

Um colaborador, admitido a 26/07/2021, num contrato sem termo, tem salário base de 750,00€.

Em dezembro de 2021 recebeu 325,00€ de subsídio de férias e em julho de 2022 recebeu 750,00€ também de subsídio de férias. O mesmo colaborador vai rescindir contrato no dia 22 de novembro de 2022.

**O que tem a receber ainda de subsídio de férias?****Resposta**

Cessando o contrato de trabalho no ano civil subsequente ao da admissão, o trabalhador tem direito global a férias proporcional ao período de duração do contrato. O subsídio de férias é de valor correspondente à retribuição das férias.

Aos direitos referidos, há que descontar as férias já gozadas e o subsídio de férias já recebido.

Ora o direito global a férias, tendo em conta a duração do contrato (15 meses e 26 dias) é de 29 dias úteis.

A retribuição correspondente aos 29 dias úteis é de 1002,24 €.

Ora, se o trabalhador já recebeu, a título de subsídio de férias, a quantia de 1,075 € (325 + 750), o subsídio de férias está integralmente pago e por excesso.



## ASSUNTO

# OBRIGATORIEDADE DO QR CODE E DO ATCUD EM FATURAS MANUAIS

### Pergunta

Venho pelo presente solicitar a seguinte informação:

- 1. Os contribuintes que não faturaram em 2022 €50.000,00 podem continuar a usar faturas manuais, pré-impressas em gráficas autorizadas sem ATCUD e QR CODE depois de 01/01/2023 inclusive?**
- 2. As gráficas onde são feitas as faturas têm de estar obrigatoriamente autorizadas pela AT, no caso de o sujeito passivo que as manda fazer não faturar mais de 50.000,00€?**

### Resposta

O código de barras bidimensional, também chamado código QR tem de constar impressos nas faturas e documentos fiscalmente relevantes emitidos com recurso a software certificado. Os pré-impressos tipográficos não têm (nem poderiam ter) impresso o código QR, já que este código de barras contém informação sobre o conteúdo do documento (identificação, o destinatário, taxas de IVA aplicáveis, montante do imposto, totais do documento, entre outras) que não são conhecidos no momento da impressão do documento pela tipografia.

Depois de 1 de janeiro de 2023 todas as faturas e documentos fiscalmente relevantes têm de conter o código ATCUD independentemente do enquadramento em IVA e IR do emitente, do seu volume de negócios, da forma de emissão do documento e da série em utilização.

Conforme o artigo 3º do DL 28/2019, as faturas e documentos fiscalmente relevantes processados em pré-impressos tipográficos só podem ser emitidos em tipografias autorizadas pela AT, independentemente do volume de negócios do emitente.

**ASSUNTO****GUIAS TRANSPORTE****Pergunta**

Os vendedores de uma empresa levam material de amostra nas suas viaturas para visita aos clientes.

A guia de transporte deve estar feita em nome da empresa ou em nome do vendedor?

**Quando o vendedor deixa algum material no cliente e segue para outro cliente, a guia não está de acordo com o material que está no carro. Como proceder?**

**Resposta**

Dado o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 3.º do Regime dos Bens em Circulação, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, o transporte de bens dos mostruários entregues aos praticistas e viajantes, as amostras destinadas a ofertas de pequeno valor e o material de propaganda, em conformidade com os usos comerciais e que, inequivocamente, não se destinem a venda, não tem que ser acompanhado de documentos de transporte emitidos nos termos do referido regime.

No entanto, porque podem surgir dúvidas sobre a legalidade da sua circulação, os mesmos devem ser acompanhados de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino, como resulta do disposto nos n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo 3.º. Mas, no caso em apreciação, como o material de amostras pode ser deixado nos clientes, entendemos que a empresa deve emitir documentos de transporte, nos termos dos n.ºs 6 e 7 do artigo 4.º do mesmo diploma, sendo que os mesmos terão que ser emitidos pela empresa e não pelos seus vendedores.

Assim, como são transportados bens, que podem ser deixados em clientes não conhecidos no início do transporte, a empresa deve adotar os procedimentos previstos na alínea a) do n.º 6 e no n.º 7 do artigo 4.º do referido regime.

Pelo que, na altura em que se inicia o transporte, deve fazer acompanhar os bens, de um documento de transporte global, referindo que os seus destinatários são desconhecidos, que deverá ser impresso em papel ou emitido eletronicamente, de acordo com o corpo do referido n.º 6 do artigo 4.º.

Os elementos destes documentos de transporte deverão ser comunicados à AT, antes do início do transporte, nos termos dos n.ºs 5 e seguintes do artigo 5.º do Regime.

Quando os bens forem efetivamente entregues aos clientes, deve ser emitido, em duplicado, um documento adicional de transporte, de acordo com a alínea a) do n.º 6 do artigo 4.º, ou uma fatura ou fatura simplificada, nos quais deverá sempre ser feita referência ao respetivo documento de transporte global.

De acordo com o disposto no n.º 11 do mesmo artigo 4.º, os elementos constantes destes documentos previstos na referida alínea a) do n.º 6 do artigo 4.º devem ser comunicados por transmissão eletrónica de dados ou, quando emitidos nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º, por inserção no Portal das Finanças, até ao 5.º dia útil seguinte ao do transporte.

Em qualquer momento, os bens transportados devem coincidir com a diferença entre os bens mencionados no documento de transporte global e os bens mencionados nos documentos adicionais de transporte.

De referir que o documento de transporte global terá que ser emitido todas as vezes que uma viatura sai das instalações da empresa, com bens destinados a clientes, na altura desconhecidos. Ou seja, o documento de transporte global poderá ter que ser emitido várias vezes por dia, se a viatura regressar, durante o dia, às instalações da empresa, para deixar ou carregar novos bens. Concluindo, no caso em apreciação, o sujeito passivo deve emitir um documento de transporte global, quando se inicia o transporte para clientes desconhecidos, cujos elementos deverão ser comunicados à AT, antes do início do transporte e deverá emitir documentos adicionais pelas entregas efetuadas, cujos elementos devem ser comunicados por transmissão eletrónica de dados ou, quando emitidos nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º, por inserção no Portal das Finanças até ao 5.º dia útil seguinte ao do transporte.

De acordo com o disposto no n.º 7 do artigo 4.º do referido regime, nas situações referidas nas alíneas a) e b) do número 6 do mesmo artigo, deve sempre fazer-se referência ao respetivo documento global.

Pelo que os valores do documento de transporte global são retificados através do averbamento no mesmo, dos elementos dos documentos de transporte parciais.

Sobre o assunto recomenda-se a leitura de algumas FAQ's disponíveis no Portal das Finanças, em Apoio ao Contribuinte > Questões Frequentes > e-Fatura > Comerciantes > Documentos de Transporte.

**ASSUNTO****FATURA AIRBNB****Pergunta**

O que está em causa são serviços de intermediação prestados pela empresa irlandesa, os quais, desde que prestados a sujeitos passivos do imposto, são localizados no espaço fiscal do seu adquirente, de acordo com o disposto no artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, transposto para o direito interno português pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA.

A fatura Airbnb foi emitida com Iva a 23% e aquela entidade está registada na Irlanda conforme Nif mencionado na fatura e validado no VIES.

**Está este procedimento correto?**

A empresa portuguesa não deve então liquidar imposto, à taxa normal, pela aquisição dos serviços, em obediência ao disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA e mencionar os respetivos valores nos campos 16 e 17 do quadro 06 da sua declaração periódica do IVA.

**Resposta**

Os serviços de intermediação, desde que prestados a sujeitos passivos do imposto, são localizados no espaço fiscal do seu adquirente, de acordo com o disposto no artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, transposto para o direito interno português pela alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA.

Pelo que, no caso em apreciação, a liquidação do imposto compete à empresa portuguesa, adquirente dos serviços, em obediência ao disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

Assim, a empresa portuguesa pela aquisição dos serviços de intermediação, deverá liquidar IVA, à taxa normal, mencionando os respetivos valores nos campos 16 e 17 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

Imposto que deduzirá, na medida do seu direito à dedução, através da sua menção no campo 24 do mesmo quadro 06.

Ao liquidar imposto na fatura emitida, a Airbnb tratou a empresa portuguesa como um não sujeito passivo (particular), sendo que esse imposto não é dedutível em Portugal, nem reembolsável pela Irlanda, pelo que a única forma de a empresa portuguesa não ter que suportar o imposto indevidamente liquidado pela Airbnb, passará pela sua anulação, nos termos da norma irlandesa equivalente ao n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA.

Mas deve ser tido em consideração que, contrariamente ao referido no último parágrafo do pedido, o facto de a Airbnb ter liquidado indevidamente IVA, não liberta a empresa portuguesa da sua obrigação de proceder a liquidação do imposto devido pela aquisição dos serviços de intermediação, devendo mencionar os respetivos valores nos campos 16 e 17 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

Se a liquidação do imposto se ficou a dever ao facto de a empresa portuguesa não estar abrangida pelo VIES, deverá apresentar uma declaração de alterações, assinalando, no seu quadro 27, a opção "Passou a efetuar", para que, no futuro, não se repita a liquidação de IVA por parte das empresas de intermediação.

**ASSUNTO****IRC - REGIME SIMPLIFICADO DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL (RSDMC)****Pergunta**

Uma sociedade que seja constituída em Dezembro de 2022 e tenha optado pelo regime simplificado. Nesse ano vende um imóvel por 15.000 euros .

Entretanto em 2023 vende 1.700.000,00.

**Pelo meu entender em 2022 e em 2023, é tributado pelo regime simplificado. 2022 coeficiente 4% com redução 50%, e 2023 coeficiente 4% benefício fiscal redução 25% apesar de faturação de 1.700,000,00. Confirma-se o meu entendimento?**

**Resposta**

Começamos por referir que, no caso em apreço, a nossa opinião vai no sentido de concordar com o referido pelo consultante na questão formulada.

Porém a AT, tem uma posição diferente no que sucede em relação ao 2º período de tributação, considerando que neste último período já é de enquadrar o sujeito passivo no regime geral, contrariando o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 86º-A do CIRC, conforme n.ºs 9 e 10 da Circular n.º 6/2014, do Gabinete do Diretor Geral, de 28.03.2014.

Porém, decisão recente do CAAD no Proc. n.º 392/2022-T, aponta no sentido contrário à AT, confirmando a n/posição.

**ASSUNTO****TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS OBTIDOS NO QATAR****Pergunta**

Um contribuinte português, com residência fiscal oficial em Portugal, começou a trabalhar em Setembro de 2022 como piloto para a Qatar Airlines (com sede e direção efetiva no Qatar).

Para além da residência que mantêm em Portugal, também tem residência no Qatar, onde trabalha atualmente. Como mantêm a residência cá, tem de efetuar alguma comunicação à AT sobre a sua residência no Qatar? Se sim, como o pode fazer, e pode ter efeitos retroativos?

Segundo o que entendo do n.º 3 do art.º 15.º da Resolução da Assembleia da República n.º 51/2012 (que aprova o acordo entre a República Portuguesa e o Estado do Qatar para evitar a Dupla Tributação), as remunerações que recebe, por serem referentes a um emprego exercido a bordo de uma aeronave explorada no tráfego internacional, são tributadas no Qatar correto?

Como obteve rendimentos do trabalho dependente em Portugal até Agosto, suponho que terá de entregar cá a declaração de rendimentos de 2022 (modelo 3). Estes rendimentos obtidos no Qatar têm de ser incluídos nessa declaração? Se sim em que quadro/anexo?

Se durante todo o ano de 2023 não obtiver quaisquer rendimentos em Portugal, sendo o único rendimento as remunerações recebidas pelo trabalho de piloto na Qatar Airlines, não terá de entregar declaração de IRS relativa a esse ano, correto?

### **Resposta**

Para efeitos fiscais uma pessoa singular não pode ser considerada residente em dois países no mesmo período de tempo.

Se o sujeito passivo alterou a sua residência fiscal para o Qatar estava obrigado a comunicar essa alteração no prazo de 60 dias, conforme estabelecido no nº 5 do artº 19º da Lei Geral Tributária. Para o efeito, deve começar por alterar a residência do cartão de cidadão nos serviços respetivos. No entanto, a alteração da morada no cartão de cidadão só tem efeitos fiscais depois de proceder à nomeação de um representante fiscal. Esta nomeação e a aceitação da pessoa nomeada como representante fiscal são efetuadas no portal das finanças.

Não tendo comunicado a alteração da residência no prazo acima referido, pode, depois da nomeação do representante, solicitar que a mudança da residência fiscal tenha efeitos retroativos. Para o efeito deve, em requerimento de modelo disponível no portal de finanças, fazer o pedido ao serviço de finanças da sua residência em território nacional ou através dos serviços do e-balcão. Este requerimento deve ser acompanhado dos elementos de prova, p.ex. contrato de trabalho, contrato de arrendamento, inscrição como residente no outro Estado, etc., que comprovem a residência no estrangeiro a partir da data indicada no requerimento.

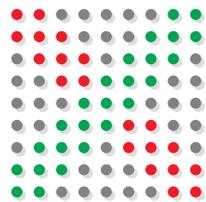
Tendo em conta que a alteração da residência ocorreu em setembro de 2022, neste ano vai ser considerado como residente em Portugal, no período compreendido entre o dia 1 de janeiro de 2022 e o último dia em que permaneceu em território nacional. No período compreendido entre o dia em que passou a residir no estrangeiro e o dia 31 de dezembro de 2022 é considerado não residente.

Em termos de IRS, é tributado em Portugal por todos os rendimentos obtidos no primeiro daqueles períodos, ainda que tenham sido obtidos no estrangeiro.

No segundo período, só é tributado pelos rendimentos que, nesse período, tenham sido obtidos no nosso país.

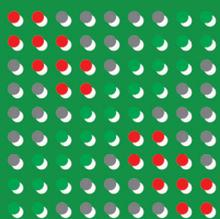
Assim, no caso concreto, no pressuposto que procede à alteração da morada nos termos antes referidos, o sujeito tem de apresentar uma declaração de IRS, com os rendimentos do trabalho obtidos em Portugal até agosto de 2022. No quadro 8C da folha de rosto desta declaração indica que a mesma se refere ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de agosto. Os rendimentos obtidos depois desta data não são tributados nem declarados em Portugal.

Não obstante o referido, enquanto o sujeito passivo constar na base de dados da AT como residente em território nacional, é tributado por todos os rendimentos obtidos, incluindo os obtidos no estrangeiro. Neste caso, os rendimentos obtidos no Qatar são declarados no anexo J da modelo 3.



**APECA**

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA  
DAS EMPRESAS  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO



# APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA  
DAS EMPRESAS  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO

Rua Jerónimo Mendonça, 78 - 4200-335 Porto  
Telef. 229 488 348 / 229 489 018 / 229 411 101 - Fax: 229 449 382  
(Custo chamada para rede fixa nacional)  
Email: [apeca@apeca.pt](mailto:apeca@apeca.pt)  
Website: [www.apeca.pt](http://www.apeca.pt)

