



APOTEC

Jornal de Contabilidade

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE TÉCNICOS DE CONTABILIDADE
INSTITUIÇÃO DE UTILIDADE PÚBLICA



NCRF 17 – AGRICULTURA

**ORÇAMENTO
RECTIFICATIVO**

**PROJECTO DE PROPOSTA
DE LEI SOBRE REGIME
JURÍDICO DAS ASSOCIAÇÕES
PÚBLICAS**

**CURSO DE PREPARAÇÃO
PARA O EXAME DE TOC
– LISBOA
– COIMBRA**

APOTEC

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DE TÉCNICOS DE CONTABILIDADE
INSTITUIÇÃO DE UTILIDADE PÚBLICA



O Jornal de Contabilidade é o mensário técnico e científico que permite tomar conhecimento de todos os aspectos das técnicas contabilística, fiscal e jurídica.

É distribuído gratuitamente a todos os associados e é editado ininterruptamente desde Abril de 1977, constituindo um importante elo de ligação entre a APOTEC e os Associados.

Está disponível aos Associados na Área Reservada as edições desde 2006.

Os destaques da edição deste mês encontram-se em www.apotec.pt/jornal/

www.apotec.pt

JORNAL DE CONTABILIDADE

Nº 423 | Junho 2012

ÍNDICE

Editorial	191
É preciso acreditar	192
NCRF 17 – A relevação da contabilidade agrícola	194
Evolução histórica da contabilidade e da pintura: uma visão macro das semelhanças e diferenças	204
As alterações fiscais do Orçamento Rectificativo	211
Síntese Económica	213
Consultório	215
Bibliografia	218
Obituário	219
Cultura	220
Noticiário	221

SEPARATA

- Formação
Lisboa | Madeira

FICHA TÉCNICA

Director: Severo Praxedes Soares
Directora-Adjunta: Maria Teresa Neto
Coordenação: Isabel Maria Cipriano
Colaboradores: Cristina Moura Mendes; Manuel Benavente Rodrigues; Paulo Nogueira Filho
Mensário Técnico, fundado por Martim Noel Monteiro
Propriedade e Edição: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade – APOTEC (Instituição de Utilidade Pública)
NIF: 500910847

Redacção e Administração: Rua Rodrigues Sampaio, 50,
3º Esq. 1169-029 LISBOA
Telefone: 213 552 900 / **Telefax:** 213 552 909
Site: www.apotec.pt / **E-mail:** jornalcontabilidade@apotec.pt

Tiragem: 8000 exs.
Depósito Legal: 53873/92
Registo nº 105076 ICS

Assessores: Abílio Sousa; António José Neves Casaca; Brito Nascimento; Graça Lopes; Isabel Amado; João Filipe Gonçalves Pinto; José de Oliveira Sales Pires.

Composição e impressão: PENTAEDRO - Tel. 218444340
1700-249 LISBOA

Normas de publicação: Os originais recebidos para publicação são aceites na condição de que nem eles, nem qualquer tradução deles, tenham sido "adquiridos" ou publicados, e que não tenham sido apresentados para publicação em qualquer parte e que, será autorizada a sua livre publicação na nossa revista.

Os artigos publicados são da responsabilidade dos seus autores e não vinculam a APOTEC.



Severo Praxedes Soares
Director Jornal de Contabilidade

Esta edição inicia-se com a reflexão do Presidente da Direção Central da APOTEC, Manuel Patuleia, sobre temas de extrema importância para a nossa sociedade e para os profissionais: (1) a necessidade urgente de funcionamento adequado e célere de instituições relevantes do nosso País nomeadamente na perspetiva da criação de um ambiente favorável à atuação e desenvolvimento de todos os agentes económicos e bem assim à realização de investimentos potenciadores da criação de empregos; (2) o conhecimento por parte dos profissionais e das suas organizações, por via da colocação à discussão pública, de um Projeto de Proposta de Lei que visa instituir um regime jurídico geral aplicável a todas as associações públicas profissionais, em conformidade com os compromissos assumidos no Memorando de Entendimento sobre as Condicionais de Política Económica e de um conjunto de medidas do Governo no que diz respeito ao reconhecimento das qualificações profissionais, à eliminação das restrições ao uso de comunicação comercial e à eliminação dos requisitos ao acesso e exercício de profissões regulamentadas que não se mostrem justificados ou proporcionais.

No artigo “NCRF 17 – A relevação da contabilidade agrícola” a autora, Ofélia Pereira Vieira, Engenheira Técnica Agrária, TOC e Associada da APOTEC, presta homenagem a Martin Noel Monteiro e a outras personalidades e instituições que no passado se ocuparam do estudo técnico-científico da contabilidade agrícola e analisa os aspetos que tornam específica a contabilidade agrícola antes do SNC, concluindo nomeadamente a NCRF 17 como normativo específico para a agricultura é adequado e eficaz pelo ajustamento às tipologias de entidades agrícolas.

José Joaquim Marques de Almeida e Bruno José Marques de Almeida, Professores do Ensino Superior e TOC, sob o título “Evolução histórica da contabilidade e da pintura: uma visão macro das semelhanças e diferenças”, refletem sobre os principais requisitos associados à arte, para de seguida, discorrer sobre a sua aplicação à contabilidade e à gestão, vindo, finalmente, a concluir que a contabilidade nunca foi arte por não cumprir os requisitos de imaginação, criatividade, originalidade, auto-expressão e público.

No artigo “As alterações fiscais do Orçamento Retificativo”, Abílio de Sousa, Economista e Chefe de Divisão de Liquidação do IRC, identifica e analisa as alterações mais relevantes sob o ponto de vista fiscal, indo desde as alterações às obrigações declarativas em IRC, às informações relativas a operações financeiras a fornecer, a pedido da Administração Tributária, pelas instituições de crédito e sociedades financeiras, às contas bancárias exclusivamente afetas à atividade empresarial e às alterações aos pagamentos por conta de IRS e IRC relativos a rendimentos das atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

É preciso acreditar



Manuel Patuleia
Presidente da Direcção Central

1. Não há bem que sempre dure, nem mal que perdure

Ouve-se repetidamente na rádio e televisão, lê-se nos jornais, as pessoas sentem e falam sobre a realidade económica e financeira que assola Portugal. Estes desajustes também se fazem sentir em alguns países da Europa e porventura noutros situados fora dela. As excepções conhecidas são os países com economias ditas emergentes, os restantes países, todos eles contraíram avultadas dívidas.

Dívidas contraídas para sustentarem ambições desmedidas, que provocaram a falsa expectativa de uma risonha vida aos que embarcaram no comboio da ilusão.

Realizarem-se projectos sem se ter a noção da responsabilidade é fácil, mas quando a rotura provocada causa situações de grande endividamento, pondo em causa o bem-estar de uma sociedade, é agir-se sem respeito pelos cidadãos.

Em Portugal, todas as situações menos dignas, que lesam os cidadãos e entidades públicas e/ou privadas, quer seja directa ou indirectamente, pecam pela morosidade de um pronunciamento condenatório.

Para uma união de vontades, em torno de uma recuperação económica e financeira apela-se pois, para que a justiça seja o mais célere possível, porque a falta de celeridade desta, conduz sempre a retracções de actividade. A APOTEC que o diga!

A falta de justiça provoca sempre injustiça!

Embora havendo uma gestão cuidada, equilibrada e transparente, aguardar-se cinco anos por uma conclusão judicial, constitui um entrave e atropelo aos direitos dos cidadãos, e neste caso dos profissionais da contabilidade, que apesar de constitucionalmente assegurados em liberdade de escolha, esta continua a ser-lhes vedada, no âmbito da formação profissional.

Por tal a APOTEC tem incentivado e apoiado iniciativas em defesa dos profissionais, reconhecendo que tecnicamente as formações que promove são incontestavelmente de qualidade e competência, e sempre dirigidas às necessidades intrínsecas dos contabilistas. Ou seja, o que muitas vezes ouvimos das

vozes dos Associados, é que as formações da APOTEC são formações de crédito!

As crises nas empresas aparecem sempre como reflexo de um falso planeamento ou de um desajuste provocado por desequilíbrios económicos e financeiros quer sejam de carácter interno ou externo. A crise que vem afectando as empresas portuguesas, algumas delas já anteriormente muito debilitadas, provocará certamente falências em número anormal e consequentes estados de desemprego, onde alguns dos profissionais afectados serão certamente a classe dos contabilistas. Mas tenhamos esperança e acreditemos que depois de todo este enorme esforço onde imperou uma dolorosa recuperação a sociedade portuguesa ficará mais equilibrada, mais justa e menos corporativa.

2. Consulta Pública sobre o projecto de proposta de lei que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das Associações Públicas Profissionais

Foi aprovado, em reunião de Conselho de Ministros, no passado dia 19 de Abril de 2012, um anteprojecto de proposta de lei que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.

Este anteprojecto visa, por um lado, uma melhor articulação do regime jurídico das associações públicas profissionais com o sistema de direitos, liberdades e garantias fixado na Constituição – em especial, com a liberdade de profissão (art. 47.º, n.º 1, da Constituição) – e, por outro, dar cumprimento aos compromissos assumidos pelo Estado Português no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, assinado em 17 de Maio de 2011.

Este novo regime procura estabelecer regras mais claras e transparentes sobre o acesso e o exercício de profissões reguladas por associações públicas profissionais, no que diz respeito, designadamente, à livre prestação de serviços, à li-

berdade de estabelecimento, a reservas de actividade, a estágios profissionais, a regimes de incompatibilidades e impedimentos, à publicidade, à carteira profissional europeia e à disponibilização generalizada de informação relevante sobre os profissionais e sobre as respectivas sociedades reguladas ou abrangidas por associações.

A aprovação deste anteprojecto permitiu a abertura de uma fase de discussão pública no sentido de que as possíveis sugestões contribuíssem para um enriquecimento e melhoria da proposta apresentada.

A APOTEC está de acordo com os princípios gerais que estão subjacentes no projecto desta proposta de lei, que visa assegurar a defesa e salvaguarda do interesse público e dos direitos fundamentais dos cidadãos, e bem assim a auto regulação de profissões cujo exercício exige independência técnica.

Congratulamo-nos, de uma forma geral com este projecto de proposta de lei, que implica a revogação da Lei 6/2008, sendo que esta Proposta se dirige a todas as associações públicas profissionais, e sendo mais analítica que a anterior lei, constitui um sopro de transparência e democracia em relação à heterogeneidade de regulamentações das diversas Ordens e Câmaras que existem em Portugal.

Sendo a APOTEC uma Associação de direito privado, e não se lhe aplicando a legislação em apreço, a exposição que apresentou junto da entidade competente tem em vista a melhoria de conteúdos da proposta em discussão, nomeadamente no que diz respeito aos profissionais do sector da Contabilidade em Portugal, que não encontram no seio da União Europeia, uma regulamentação idêntica à que está actualmente em vigor.

Porque somos pessoas de esperança e convicções, cremos que tudo pode mudar para melhor e assim fazemos votos de que a discussão na especialidade na Assembleia da República possa aprofundar ainda mais os ideais de democracia e transparência deste projecto de Proposta de Lei, e sempre dentro do respeito pelas actividades desempenhadas pelos profissionais.

3. Quando o passo é maior que a perna

O nosso pequeno mundo não pára, e as alterações têm sucedido num ritmo que colocaram a nossa profissão num desgaste permanente tanto ao nível da saúde como financeiro. O cansaço, a saturação e os gastos produzidos para que a tempo e horas se dê cumprimento ao envio de elementos para a gestão, para o fisco, segurança social, relatório único e estatísticas, são de mais evidentes, não esquecendo o investimento na informática e no cumprimento do estatuto que regulamenta a profissão a par do código deontológico.

Lemos com atenção a PROPOSTA de DIRECTIVA 2011/0308 (COD), que visa revogar as directivas contabilistas de 1978 e 1983 – Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho e Sétima

Directiva 83/349/CEE do Conselho, substituindo-as por uma única directiva.

A Proposta de Directiva, formulada no contexto de diversas iniciativas da Comissão orientadas para a redução de encargos e o aumento de competitividade das empresas no âmbito da União Europeia tendo em conta que a preparação das demonstrações financeiras foi identificada nos estudos realizados como uma das obrigações regulamentares mais onerosas para as empresas.

Aconselhamos pois, a leitura atenta deste importante documento.

Não deixamos, porém, de sublinhar que ainda há muito pouco tempo tivemos que nos adaptar a vários diplomas normativos:

- Normas Internacionais de Contabilidade, desde 2005
- SNC – Sistema de Normalização Contabilística, desde 2010
- Regime de Normalização Contabilística para Micro entidades, desde 2011
- Regime de Normalização Contabilística para as Entidades do Sector não Lucrativo, desde 2011.

Este arsenal de normativos contabilísticos é bem a prova das dificuldades que o SNC encontrou para se encaixar no meio empresarial e contabilístico português, pelo que hoje é pacífico afirmar-se que, o SNC implantado em Portugal em 2010, é um sistema contabilístico justificado para adopção talvez apenas nas quinhentas ou mil entidades lucrativas portuguesas, ou seja, menos de 20% das entidades que operam em Portugal.

Assim, na perspectiva da APOTEC, resulta inequívoco que esta nova Proposta de Directiva a ser aprovada, irá inicialmente gerar um aumento de encargos e de trabalho para os contabilistas, para as micro e pequenas empresas, e também para administração fiscal, com novas adaptações e implementação de novos procedimentos.

Por outro lado, se o objectivo desta Proposta é a simplificação, haverá também que assegurar que ao se simplificarem as normas contabilísticas dever-se-á obviar também as exigências de relato estatístico existentes nos Estados Membros, de forma a manter a coerência de procedimentos, ou seja, embora tendo em consideração as necessidades de estatística do país, somos de opinião que deve ser reduzida a informação obrigatória em termos de IES – Informação Empresarial Simplificada, bem como em termos de Anexo ao Relatório, para as pequenas e micro empresas.

A APOTEC é de opinião que se deve continuar a exigir que todas as sociedades, legalmente constituídas e registadas na respectiva Conservatória do Registo Comercial, possuam contabilidade (organizada).

A APOTEC crê que UMA NOVA ATITUDE possa surgir em PORTUGAL no tocante a políticas que apadrinhem a ética, o conhecimento, o desenvolvimento e o respeito pelo trabalho e pelos profissionais.

NCRF 17 – A relevação da contabilidade agrícola



“A contabilidade, como a agricultura, como qualquer outro ramo de conhecimento, pode ser ou deixar de ser uma ciência, consoante o modo como seja encarada e praticada”.

Martim Noel Monteiro. Janeiro de 1965

Ofélia da Conceição de Jesus Pereira Vieira⁽¹⁾
Engenheira técnica agrícola

Sinopse

A experiência exercida no ramo agrícola e prática adquirida relacionada com critérios contabilísticos técnico-científicos já determinados pelo Eurostat (Farm Accounting Data Base network), permite identificar a Norma Contabilística e Relato Financeiro para o setor agrícola (NCRF 17) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) com a relevação e materialidade duma contabilidade financeira harmonizada na agricultura estipulada pela (IAS 41), nomeadamente no que se refere ao controlo e gestão dos inventários dos ativos biológicos e produtos agrícolas assim como nos subsídios de exploração das respetivas atividades agrícolas. Os ativos biológicos, que são plantas e animais vivos, classificados como inventários permanentes distintos⁽²⁾ – (Conta – 37), são os principais responsáveis geradores da produção agrícola enquanto ligados à terra. Estes, já eram classificados contabilisticamente como capital circulante, por especialistas de economia agrária nos anos 60 tal, como Martim Noel, já por influência das políticas de mercado agrícola comum (PAC) e prática dos preços de mercado a influenciar fortemente o ramo económico da agricultura⁽³⁾. Estudos científicos sobre esta temática assim como publicações (Barros, *et al.*, 1964) correlacionadas tiveram a sua origem no extinto centro de estudos de economia agrária da Fundação Calouste Gulbenkian, instituição portuguesa de grande prestígio dedicada à investigação científica e que inspirou particularmente o conhecimento académico inicial e formal desenvolvido sobre a contabilidade agrícola como ciência. Daí que seja principal objetivo deste pequeno ensaio demonstrar que, tal como o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) determina para a agricultura, o normativo específico (NCRF17) é adequado e eficaz pelo ajustamento à tipologia das entidades agrícolas, independentemente da sua forma jurídica e dimensão económico-financeira.

Introdução

O distinto contabilista Martim Noel Monteiro que merece ser sempre referido como “alma mater da fundação da APOTEC”, (Rodrigues, 2007) sendo um tratadista da contabilidade (termo que aplicara quando se referia aos seus colegas, na época professores de contabilidade) escreveu na década de 60 uma obra por ventura também merecedora de ser um tratado sobre contabilidade na agricultura, senão mesmo o único em português, com enorme atualidade nos seus princípios e conceitos já inspirados pela nobreza dos seus saberes e afim com a atual estrutura concetual da (NCRF 17) que o SNC estipula.

1. Sendo a agricultura um sector económico específico que é, diversos modelos de contabilidade para a agricultura já foram portanto inspirados e propostos não só por economistas agrários portugueses, como Amândio Galvão e outros, (Barros, *et al.*, 1964) como também por outros estrangeiros mestres em contabilidade e amigos de Martim Noel na época e que mereceram dedicatória no seu livro (Monteiro, 1965) tais como Armando Aloe e Francisco Valle, Adelphino Teixeira da Silva e Prof Doutor Conde Aúthos Pagano, assim como outros professores da contabilidade no estrangeiro como Enrique Ballesterro⁽⁴⁾ e Egidio Giannessi⁽⁵⁾. Estas personalidades que, distintas nas áreas científicas de formação (agronomia – economia – contabilidade), tinham um forte denominador comum e que era a paixão pelo conhecimento da contabilidade agrícola, o que levou a conviverem e partilharem entre si saberes a nível internacional⁽⁶⁾.
2. O conhecimento científico actualmente relacionado com a contabilidade na agricultura, matéria tão inovadora como exige o novo paradigma da normalização, é ainda um assunto mal concebido no meio académico português, por suscitar uma permanente polémica relacionada com a tradicional rivalidade entre saberes de diferentes profissões e

instituições, como tem sido manifestado pelas alterações de legislação ao longo da implementação do SNC. Parece ser evidente que a adversidade generalizada àquele normativo prende-se essencialmente por uma questão técnica ou científica, pelo simples fato de ser obrigatório na mensuração dos inventários dos produtos agrícolas e ativos biológicos ser aplicado o conceito do justo valor. Tal polémica sobrepõe-se ao que era suposto ser essencial e imprescindível para os profissionais, que é discernir como e quando se considera existir uma contabilidade organizada no setor agrícola: quando a mesma tem como principal

pecífico para a mensuração de inventários em contabilidade financeira (Machado, 1998). Sendo os ativos biológicos, plantas e animais vivos, em transformação pelo crescimento e produção, são pois inventários específicos pela sua natureza inerente à própria atividade agrícola. E só através da gestão e controlo das operações internas é que são conhecidas as **quantias** pelas **quantidades físicas**. Esta característica implícita ao trato contabilístico da (NCRF 17) é que obriga a aplicação do conceito valorimétrico do “Justo Valor” na data das demonstrações financeiras e, ou do balanço⁽⁹⁾.

“Sendo os ativos biológicos, plantas e animais vivos, em transformação pelo crescimento e produção, são pois inventários específicos pela sua natureza inerente à própria atividade agrícola. E só através da gestão e controlo das operações internas é que são conhecidas as quantias pelas quantidades físicas. Esta característica implícita ao trato contabilísticos da NCRF 17 é que obriga a aplicação do conceito valorimétrico do Justo Valor na data das demonstrações financeiras e ou do balanço.”

objetivo a fiscalidade e efetuada por técnico acreditado (TOC), independentemente da forma jurídica da entidade e sua dimensão, ou quando só são aplicadas normas técnicas contabilísticas harmonizadas para o setor (NCRF 17) estipulado pelo SNC, independentemente da forma jurídica da entidade e sua dimensão. E, conforme o entendimento generalizado, surge outra questão mais controversa – ao não ser aplicado pelos profissionais da contabilidade o normativo contabilístico próprio para o setor agrícola, é admitir desde logo como alternativa pela simplificação, o regime de caixa como sendo o método contabilístico mais adequado para as explorações agrícolas, com base no tão circulado e invocado “custo de contexto ou encargos administrativos das entidades”.

3. A maioria da crítica à estrutura concetual relacionada com a agricultura, senão mesmo a total oposição àquele modelo da contabilidade financeira, essencialmente concebido para efeitos de gestão (*Pires Caiado, 1997*) mantém-se não só entre os intervenientes no exercício da contabilidade em geral, como também em formadores formais e informais. Pois persiste-se na inconveniência daquele normativo e intenta-se ao seu afastamento dos seus principais destinatários e que são as entidades ou empresas denominadas explorações agrícolas, para que seja mantida a prática contabilística das depreciações dos animais adultos⁽⁷⁾ e das árvores de fruto como um gasto do exercício, tal como eram praticados em planos de contabilidade geralmente aceites para a fiscalidade⁽⁸⁾.
4. A genérica contradição àquele normativo, não deixa de ser na verdade ambígua, por rejeitar precisamente o princípio contabilístico que implica a aplicabilidade dum critério es-

5. A complementaridade do inventário permanente nas existências físicas (quantidades de animais ou áreas ocupadas pelas culturas) e inventário intermitente na mensuração dos respetivos ativos, quer em armazém, quer em crescimento (plantas e animais vivos) é o método aplicado para calcular a variação de inventários em contabilidade financeira e que implica ser o “fluxo de custos subordinado ao fluxo físico, pelo facto dos bens serem facilmente identificáveis” (Machado, 1998). Este método obrigatório a constar na informação para as demonstrações de resultados financeiros das entidades agrícolas, é o modelo internacionalmente harmonizado aplicado na agricultura e que é estipulado por normativo próprio (2003). Só este procedimento contabilístico específico nos inventários das atividades agrícolas é que permite calcular o CMVMC através da gestão dos aprovisionamentos (*Pires Caiado, 1997*) e ser conhecida a margem bruta de cada atividade agrícola. Destacar ainda que o trato específico na mensuração dos inventários dos animais e produtos agrícolas em contabilidade das atividades agrícolas por margens brutas (preços de mercado) muito próximo do modelo que sustenta a gestão pelo custeio baseado em actividades, (*Innes, et al., 2002*) já foi reconhecido no Código do Imposto sobre a Indústria Agrícola (1987)^{1.(10)}
6. Finalmente e como último ponto, há que concluir que os ativos biológicos de produção, são os principais elementos patrimoniais das entidades agrícolas responsáveis pela produção agrícola bruta, independentemente do seu ciclo de vida ou porte (tamanho das plantas). Logo, o trato contabilístico exemplificado na maioria das publicações relacionadas com o SNC tem sido incorreto ou deturpado por crité-

rios aplicado para a mensuração daqueles ativos. Porque os ativos biológicos de produção exemplificados na generalidade são as árvores das florestas, que são de fato ativos biológicos de exceção, devido aos seus ciclos de vida de muito longa duração. Mas, os mesmos critérios não devem ser generalizados para todos os ativos biológicos de produção, porque na mesma lógica dedutiva alguns também têm ciclos de vida curto (meses) ou ainda muito curto (dias) como por exemplo culturas em estufa (alfaces e rabanetes) ou pequenos animais (aves e coelhos). Também reconhecer contabilisticamente animais e plantas em produção como ativos fixos tangíveis, e por conseguinte distintos dos respetivos animais e plantas consumíveis incorridos na sua formação, contraria por completo a natureza daqueles ativos que, e como já foi referido, sendo os responsáveis pela produção agrícola, são também os principais ativos consumíveis na agricultura. E esta separação dos ativos em contabilidade aceite como organizada, não permite de modo algum uma divulgação financeira fiável e credível nas demonstrações de resultados das entidades agrícolas.

Perante tal contexto, este documento de trabalho que pode servir de ensaio tem o propósito de evidenciar a especificidade da contabilidade na agricultura, já designada por Martim Noel no século passado como sendo uma ciência, o que permite concluir a eficácia no cumprimento da (NCRF17) para as entidades agrícolas, independentemente da sua dimensão e natureza de atividades (produção animal ou vegetal). Como metodologia, e ao expor uma vertente técnica e contabilística assente na IAS 41, que determina a contabilidade harmonizada para o sector agrícola, são transcritos princípios e conceitos baseados na obra “Economia e Contabilidade agrícola” (1965) relacionados com as principais características da atividade agrícola e sua relevação na contabilidade.

Caraterísticas da atividade agrícola

Capital agrícola

Segundo Martim Noel – “a estrutura técnica e económica que constituem os vários meios em que se consubstancia o capital agrícola, destinado à respetiva atividade é composta pelos elementos:

1. Equipamentos e máquinas agrícolas, alfaia e outros utensílios agrícolas.
2. Capital vivo constituído pelos animais de criação.
3. Plantações, sementeiras e outras culturas em curso.
4. Stock de sementes, fertilizantes ou outros materiais de consumo em armazém.
5. Produtos agrícolas e pecuários armazenados, no estado natural.

6. Sistema de financiamento e crédito constituído pelas disponibilidades numerárias e assimiladas e pelos débitos e créditos de terceiros”.

Para a conceção distinta da natureza do capital da empresa agrícola eis a classificação dada por peritos em economia agrícola (Barros, et al., 1964) :

Capital fundiário – Terras, construções rurais e melhoramentos fundiários agrícolas.

O dimensionamento da empresa agrícola, se bem que deva atender a razões económicas como o de qualquer empresa, está no entanto dependente de fatores rígidos, tais como a terra, tanto na sua composição físico-química, como na sua posição geográfica, altitude morfológica e clima.

Capital de exploração – composto por capital fixo e capital circulante.

- **Capital fixo** – diz respeito aos investimentos em instalações, máquinas e equipamento e outro material agrícola. O gasto económico contabiliza-se durante o período de utilização destes meios, ou seja o tempo em que eles se tornam úteis à produção, por frações periódicas da produção, quer proporcionalmente ao tempo, quer à produção, quer simultaneamente a ambos.

Os meios técnicos de produção que constituem o capital fixo, pela sua natureza e duração, não são aplicados num só ato, mas sim em múltiplos, pelo que o seu custo não pode atribuir-se de uma só vez às explorações que deles beneficiam.

- **Capital circulante** – diz respeito aos gastos de produção representados por matérias-primas, mão-de-obra temporária ou eventual, mecanização e outros serviços bem como Stocks e produtos armazenados.

Esta definição de capital circulante, na estrutura conceptual inclui os ativos biológicos como Stocks, quer a criação de animais, em crescimento e em produção, quer nas culturas em curso, tal como consta na NCRF 17. O setor silvícola é exclusivo a esta norma, pelo critério de mensuração (custo histórico, devido ao ciclo de vida muito longo das árvores para madeira).

Produção agrícola

- O volume da produção agrícola pode ser largamente afetado por variações relacionados com a ambiência, como o fator climático e as calamidades nem sempre previsíveis nem controláveis. Outros fenómenos também fora do controlo e danosos para a produção agrícola são epidemias em animais ou toxicidade em plantas.
- A determinação do volume de vendas é sempre susceptível e variável, porque condicionadas, não só com as condições

e variações do mercado (local, nacional e internacional) como também com a capacidade de produção da exploração agrícola.

- O volume de vendas deve ser expresso em unidades quantitativas e valorativas.
- O volume de produção nem sempre ou raramente é coincidente no tempo. A época da colheita é variável, conforme a natureza do produto e respetivo sistema produtivo.
- A produção vendida pode ser ou não, totalmente paga no ato da venda. Importa referir que os mercados agrícolas têm uma característica específica: com base na lei da oferta e da procura em mercado livre – quem faz o preço é o distribuidor (comprador) e não o produtor (vendedor).

Rédito agrícola

O rédito agrícola geralmente não é determinado cíclica, mas periodicamente, porque o período económico ou contabilístico nem sempre, ou raramente, é coincidente com o ciclo da produção ou ciclo de vida dos ativos biológicos.

O rédito agrícola só é ótimo quando remunera todos os fatores de produção e permite o retorno do capital da atividade agrícola investido, dependendo naturalmente do custo de produção, dos proveitos e do montante desse capital, que se pretende ser cada vez menos investido em ativos fixos tangíveis.

Mercado agrícola

Em economia de mercado livre, ou de concorrência, não é só o produtor agrícola de pequena dimensão que corre risco de não conseguir a remuneração adequada dos fatores de produção. A atividade agrícola participa no mercado global através do mercado agrícola, como núcleo da estrutura económica. É no mercado de aquisição, que ela encontra a fonte dos seus abastecimentos (matérias-primas) e a colocação dos seus produtos no mercado de venda.

O mercado de venda compreende não só a colocação dos produtos no mercado como também o reemprego ou reposição na exploração, como são a maioria dos ativos biológicos consumíveis: animais em crescimento para reposição ou substituição dos animais em produção, culturas ou plantações em crescimento para reposição ou substituição das culturas e plantações em produção, ou auto utilização na exploração, como são as forragens ou culturas forrageiras destinada à alimentação dos animais. Também é reconhecido como produção agrícola o consumo pelo produtor e seu agregado familiar, de produtos agrícolas produzidos na exploração (exemplo: batata para consumo).

Gestão agrícola

A gestão da atividade agrícola diz respeito à capacidade de gerir todos os fatores de produção de modo a obter da sua combinação a máxima rentabilidade e produtividade (produtos vegetais e produtos animais), sendo excluído os produtos agro-industriais e por conseguinte já derivados da produção agrícola, e que pertencem já ao ramo da indústria.

Principais fatores de produção da agricultura

Terra – este fator principal é um condicionalismo muito forte e mais frequente na entidade agrícola do que em qualquer outra atividade, para a escolha qualitativa e decisão quantitativa da produção, imposto pela limitação relacionado com a ambiência e recurso da **terra**.

Clima – fator meramente de natureza ambiental, embora sem ser económico deve ser considerado para efeitos de gestão.

Matérias-primas – são as matérias consumidas para a produção e processadas em três fases: aquisição ou produção → aplicação → pagamento.

Mão-de-obra – o fator humano tem uma importância primordial na agricultura (mão-de-obra familiar permanente, mas sem remuneração). Em tempos foi também um fator essencial para a produção agrícola, o trabalho auxiliado pelos animais (animais de trabalho).

Mecanização – este fator, que veio substituir na sua generalidade o trabalho produzido por animais, exige que a empresa tenha uma dada dimensão física e operacional.

Plano de atividades agrícolas é plano de negócios da agricultura

Na empresa ou entidade agrícola cientificamente planeada existe um plano de negócios com as atividades agrícolas responsáveis pela produção de natureza agrícola, animal ou silvícola, o que implica uma intervenção de meios técnicos (engenharias) e de serviços, assim como operações de movimentos internos e externos, a serem considerados e por conseguinte contabilizados, pela influência direta no consumo ou rendimento dos respetivos setores da atividade agrícola.

Contabilidade agrícola

Das especificidades em que se divide a contabilidade geral tem sido aquela aplicada à agricultura, a menos estudada ou mesmo omissa no mundo empresarial. Importa referir que até aos finais do século XX, a agricultura portuguesa tinha como

principal característica a auto-subsistência. Devido à estrutura física de pequena dimensão constituída por minifúndios como caracteriza a zona norte do país, tinha como principal objetivo o “sustento familiar” como resultado da utilização da mão-de-obra (trabalho) do agregado familiar. As unidades produtivas agrícolas de maior dimensão, denominados latifúndios e localizadas em regiões geográficas específicas como o Alentejo, evoluíram pela via do associativismo e cooperativismo, pelo efeito fomentador da reforma agrária dos anos setenta, e por conseguinte também excluídas naquela época como atividade empresarial.

Mas o que caracteriza atualmente a estrutura da exploração agrícola, como atividade económica empresarial é o “lucro” independentemente da sua dimensão. Devido à adesão, à então Comunidade Económica Europeia e integração de Portugal na União Europeia a agricultura é fortemente dependente das políticas de mercado e preços agrícolas inerentes aos objectivos da Política Agrícola Comum (PAC). Atendendo a esse contexto o Ministério da Agricultura foi a instituição pioneira para a implementação da contabilidade, embora simplificada, nas explorações agrícolas portuguesas, tendo sido naquele tempo um parceiro aliado ao setor agrícola tal como consta na legislação do Imposto sobre a Indústria Agrícola (IIA).

Exemplo de uma conta de cultura – Milho

Data	Doc. (n.º)	Descrição	Deve	Haver	Saldo	
			(gastos)	(rédito)	Credor	Devedor
Ano	17	Sementes	800,0	0,0	800,0	0,0
	21	Aduobos	300,0	0,0	1100,0	0,0
	36	Salários	500,0	0,0	1600,0	0,0
	40	Aluguer máquinas	200,0	0,0	1800,0	0,0
	57	Milho – micro silos	0,0	2000,0	0,0	200,0
	68	Grão	0,0	1500,0	0,0	1700,0
	114	Avanços às culturas	0,0	750,0	0,0	2450,0
		Saldo credor (rédito +)	2450,0			
			4250,0	4250,0	0,0	0

Fonte – Martim Noel

A contabilidade agrícola que tem o seu campo de aplicação na agricultura, incide especificamente no trato contabilístico das atividades agrícolas, como determina a IAS 41 (2003) – aplicação dos princípios e técnicas da contabilidade geral ao enquadramento técnico-económico e administrativo da empresa agrícola.

Porém ainda existe o tradicional preconceito que a contabilidade agrícola se restringe apenas às operações de carácter agrícola, designadamente na prática de amanhos culturais, fertilizações, sementeiras, e colheitas, sendo as operações comerciais e financeiras da entidade, apenas objeto da con-

tabilidade geral. Martim Noel, sobre essa questão já escreveu em tempos o seguinte: **“se considerarmos a contabilidade agrícola apenas o simples método de registo – a escrituração, não podemos falar de uma verdadeira ciência. Porem, se aliada a esta o estudo do objeto de registo – os sistemas económicos produtivos, como o da empresa agrícola – e do respetivo sistema de representação por contas, ou classes, dos seus elementos, então já avança no caminho da investigação e experimentação científica no domínio contabilístico. E se completarmos ainda tal estudo com a interpretação dos fatos económicos revelados pelas contas, formulando uma teoria sobre as leis que os regem, estaremos na presença de uma verdadeira ciência”.** (Monteiro, 1965).

Contabilidade agrícola de gestão

Numa contabilidade de gestão agrícola pelo controlo orçamental, deve haver correspondência entre esta e a contabilidade analítica:

- Na contabilidade de gestão, tomar em consideração especial os inventários – Stocks de matérias e produtos, de modo que para a conta do rédito não entrem só os produtos vendidos e gastos consumidos.
- Por conseguinte, devem ser mensurados pelo mesmo critério de valorimetria os gastos e os produtos consumidos e vendidos. Este princípio está implícito pelo fato de serem adotadas na atividade agrícola técnicas contabilísticas desligadas dos preços reais da contabilidade, como são matérias-primas e ativos biológicos produzidas na empresa agrícola.

Nas contas de cultura, que são um conjunto de contas técnicas elaboradas para estimativas estatísticas na previsão dos rendimentos agrícolas, existe correspondência entre a contabilidade financeira e a contabilidade analítica de exploração, se for aplicado o mesmo critério de valorimetria (justo valor) para os gastos e produtos, consumidos e vendidos na própria atividade, tais como são os **ativos biológicos**.

Sistema de Contas

Um sistema de contas é um conjunto de fatos económicos que as contas devem representar:

- O sistema de contas agrícolas deve garantir a representação de toda a atividade económica da entidade agrícola. Por isso encontra-se na sua representação, não só contas que são usadas na contabilidade dos outros ramos como tam-

bém outras contas específicas características da agricultura (37 e outras relacionadas).

- A representação completa dessa fenomenologia exige que também haja um sistema de contas representativas dos elementos designados capital, contas do ativo, e contas do passivo, também chamadas contas patrimoniais.

É possível elaborar sistemas de contas agrícolas conforme os objetivos de cada sistema, que devem aplicar e constituir a sua representação em termos de valor, ou seja com expressão pecuniária.

Exemplo de Conta representativa – Salários

Data	Doc N.º	Descrição	Deve	Haver	Credor	
			(custos)	(produtos)	salDOS	Devedor
Ano	21	Mão obra – cultura Milho	5000,0	0,0	5000,0	0,0
	40	Mão obra – cultura Batata	3000,0	0,0	8000,0	0,0
	68	Mão obra – cultura Vinha	10000,0	0,0	18000,0	0,0

Fonte – Martim Noel

A conta, como núcleo da disciplina da contabilidade, pode ser pois encarada sob duas óticas:

1. A do seu aspecto formal, como uma série de registos relativos a um determinado fato, pessoa ou coisa, em que se expressa da sua posição pecuniária num dado momento ou nos momentos sucessivos.
2. Como uma classe de unidades de valor, variáveis no espaço e no tempo, ligadas por um mesmo ponto de vista dentro de um sistema composto daquela e doutras classes.

A relevação da contabilidade agrícola

A relevação é a parte da contabilidade que se ocupa de inserir nas contas os fatos que dizem respeito ao seu objeto. Na contabilidade agrícola, entendida como abrangendo a representação de todos os fatos económicos com expressão monetária da entidade agrícola, a relevação diz respeito a todas as ocorrências que originam a formação do ativo e do rédito. Desde logo, os fatos a relevar, entendida em sentido restrito, são aqueles que constituem o custo da produção agrícola.

Principais fatos a relevar

Aquisição dos principais meios de produção.
Sua aplicação nos vários setores de exploração.
Processamento e aplicação do trabalho humano.
Processamento e atribuição dos gastos gerais.
Prestações internas.
Formação do custo de produção agrícola.
Prestações externas.
Formação do rédito agrícola.
Representação do ativo e do rédito agrícola.

Agricultura – principais ativos produzidos⁽¹¹⁾

Produtos agrícolas

Todas as contas dos produtos agrícolas produzidos podem ser reunidas numa conta geral “Stocks agrícolas”, admitindo subdivisões, quer em razão da natureza dos Stocks, quer da sua localização: “Stock de produtos agrícolas”, “stock de produtos de animais”, “stocks da Quinta X”, etc.

Ativos biológicos (animais)

O Stock animal é representado pela conta “animais” que admite divisões ou subdivisões conforme as várias espécies do gado, bovino, suíno, caprino, ovino, aves e coelhos, assim como classes por grupos etários e categorias por sexos ou destino dos animais.

§ Os animais de criação aqui classificados correspondem actualmente a todos os animais de exploração, responsáveis pela produção agrícola. Antes da prática da mecanização como modernização das explorações agrícolas, a motorização era feita por animais adultos domesticados para o trabalho, e que eram classificados como imobilizado e sujeitos a depreciação pelo desgaste (velhice).

A agricultura portuguesa já beneficia dum grau de modernização tecnológica e engenharia genética avançada (vinha e animais com elevadas produções unitárias, logo com ciclos de vida muito curtos). Mas continua indevidamente previsto nos termos da fiscalidade (IRC) a amortização de animais, como era no POC revogado, quer sejam animais de trabalho (equipamento biológico) ou animais de produção (ativos biológicos), desde que adultos – Regularizar n.º 25/2009.⁽¹²⁾

Ativos biológicos (plantas)

Considerados como semi-produtos não armazenados, porque **estão em estado latente na terra** (o que corresponde a **valores na terra** na antiga nomenclatura contabilística agrícola) as plantas são representados pelas contas de “culturas” com as suas divisões, como exemplo: “cultura da batata”, “cultura da beterraba”, cultura de cereais” etc.. Esta designação de **cultura** utilizada corretamente por Martim Noel, que sempre respeitou e utilizou os termos agrónómicos em contabilidade, corresponde à nova terminologia contabilística no SNC e que são os ativos biológicos (plantas).

Conclusão

Ao respeitar o pensamento de Martim Noel, fonte de inspiração e motivação deste documento, e parafraseando o presidente da APOTEC⁽¹³⁾ que já referiu aquele professor de contabilidade ter sido um “acérrimo defensor de que a competência se demonstra com os conhecimentos que se evidencia para lá dos diplomas que se apresenta” surge este pequeno ensaio, para permitir maior e melhor conhecimento no âmbito da contabilidade no setor agrícola e aplicação do normativo para a agricultura que é a (NCRF 17).

Como ciência que é, e já aplicada por alguns desde o século passado, seria profícuo serem revistas e reformuladas as correntes de pensamento e ensinamento científico, quer formal quer informal, sobre a estrutura concetual no âmbito do SNC aplicado ao setor agrícola de modo a ser verdadeiramente assimilado, respeitado e aplicado o que a IAS 41 determina para a agricultura. Sendo um dos pilares do novo paradigma implícito ao SNC, a norma para a agricultura não tem merecido nenhuma importância contabilística, nem por parte da Comissão de Normalização Contabilística, nem pela própria academia, tal como concludente em obra de conceituados autores especialistas (Pires, 2010): “Muito se tem discutido acerca da utilidade e oportunidade desta reforma”.

Mas na verdade tais apreciações contrariam o seguinte:

*“Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, o POC tem-se revelado, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, para além de **carecer de revisão técnica no que concerne, nomeadamente a aspectos concetuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas** (Decreto-Lei n.º 158/2009) ”.*

A especificidade relacionada com os ativos biológicos, como Stocks específicos (NCRF17) de inventários distintos dos outros ramos (NCRF18) que têm como principal critério valorimétrico o custo histórico, não tem sido nunca considerado, comentado nem avaliado pela Comissão de Normalização Contabilística o que torna evidente a falta de capacidade de certos organismos e instituições para o entendimento da especificidade da agricultura como atividade económica distinta que é⁽¹⁴⁾. Também é extensa e diversificada a literatura que foi consultada, assim como estudos, teses e artigos com exemplos práticos utilizados em formações eventuais, quase todos unânimes na divulgação confusa, ambígua, cruzada e despropositada (NCRF 17 versus NCRF 18) com a mensuração indevida do custo histórico como critério valorimétrico em ativos biológicos. Mas que só deve ser aplicada como exceção ao sector florestal, (enquanto árvores em crescimento, até serem

colhidos quando cortados em troncos de madeira, mas ainda no local de produção) porque são ativos biológicos com ciclo de vida muito longo.

Deve ser referido ainda que, em termos de gestão, e tal como o SNC contempla, o que está implícito à nova cultura empresarial é diminuir tanto quanto possível os gastos provenientes de ativos fixos duradouros e proceder à rápida rotação dos Stocks (ativos em inventários). Esta é a actual estratégia para uma boa gestão, pelo controlo e custo dos consumíveis (CMVMC) da atividade económica. O mesmo princípio também se aplica na agricultura, onde os gastos produzidos por depreciações relacionadas com investimentos são cada vez mais escassos, dando lugar a uma maior acuidade e gestão nos gastos dos ativos consumíveis nas atividades agrícolas.

Já em 2004, numa obra da APOTEC que é o livro “Pequena história da contabilidade” editado pela Europress, o professor Rogério Fernandes Ferreira já referia em prefácio a um novo sistema de contabilidade como sendo um “normativismo contabilístico, mas agora alargado a convergências entre países, a uma linguagem contabilística internacional”. O princípio contabilístico que estipula portanto um normativo exclusivo para a agricultura como é a (NCRF 17), não resulta de nenhuma inovação criativa recente nem especulativa, antes pelo contrário, a essência dos princípios e conceitos contabilísticos na agricultura já é aplicada por organismos internacionais há muitos anos, quer no âmbito da PAC, como informação para estimativa estatística dos rendimentos das explorações agrícolas, quer no âmbito do Eurostat na elaboração das Contas Económicas da Agricultura. Se estas instituições são os primeiros e principais utilizadores da informação contabilística harmonizada assente numa estrutura concetual cujos conceitos já são aplicados como **paradigma utilitarista** independentemente do enquadramento fiscal e dos ramos da atividade, então já deveria ser garantida a relevação, materialidade, tal como a continuidade na divulgação da informação financeira (Borges, et al., 2007) que a (NCRF 17) salvaguarda para o setor agrícola e que deriva da IAS 41 (2003).

À semelhança do que já foi divulgado em revista científica internacional sobre esta matéria (Argilés, et al., 2001), o fomento ao estudo sobre a contabilidade analítica na agricultura deveria ser efetivamente um “desafio para Institutos Superiores e Universidades que tardam em assumir a Contabilidade por inteiro” como escreveu Manuel Patuleia⁽¹⁵⁾. O ensinamento feito há mais de meio século por um professor português de contabilidade deveria ser de conhecimento obrigatório pelo menos pelos actuais profissionais, com responsabilidades na prática da contabilidade em entidades agrícolas. Martim Noel, como defensor na época da existência duma teoria portuguesa da contabilidade, leva a supor que, se já tivesse sido implementado em Portugal um plano oficial de

contabilidade setorial quando na última revisão do POC, seria agora naturalmente admitida e logo aceite sem resiliência uma contabilidade destinada ao ramo agrícola, o que permitiria desde logo ser acessível a compreensão e aplicabilidade da (NCRF 17) na agricultura portuguesa.

Para terminar, eis uma análise escrita por um cientista português contemporâneo já referido neste ensaio (Fiolhais, 2011) que escreveu o seguinte: “A evolução da ciência em Portugal não foi de um desenvolvimento contínuo e sustentado. Conheceu grandes altos e baixos (...). E conheceu baixos quando o país se fechou sobre si próprio **ou apenas se abriu a influências culturais localizadas.**” – Há que aprender portanto com a história e produzir valor com o conhecimento a fim de se criar riqueza. A agricultura não deve continuar a ser contabilisticamente desvalorizada por ser uma actividade económica distinta dos ramos do comércio e indústria. Antes pelo contrário, deve ser considerada tal como ela é, específica, como em termos macroeconómicos são as contas económicas da agricultura.

Bibliografia

2003. IAS 41. *Regulamento (CE) n.º 1725/2003, de 21 de Setembro*; 13 de Outubro de 2003. *A Ciência em Portugal*.
2009. *A practical guide to accounting for agricultural assets*. Deloitte. [Online] 2009. *Análise e Ordenamento da Exploração Agrícola – Seminário*. Da Silva, Carlos e Alarcão, Alberto. 1964. Lisboa: Centro de Estudos de Economia Agrária – Fundação Gulbenkian, 1964.
- Argilés, Josep M e Slof, John. 2001. Social Science Research Network. <http://ssrn.com/abstract=280353>. [Online] 04 de October de 2001. [Citação: 08 de 07 de 2011.]
2009. Aviso n.º 15652/2009. 7 de Setembro de 2009.
2009. Aviso n.º 15653/2009. 7 de Setembro de 2009.
- Azevedo, Maria Graça. 2005. O Impacto da Norma Internacional de Contabilidade N.º 41 – Sector vitivinícola. [Online] 2005.
- Ballester, Enrique. 1985. *Contabilidad Agraria*, 4.ª edição. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1985. 4.ª.
- Barros, Henrique e Pereira, Mário. 1964. *Análise e Planeamento da Exploração Agrícola*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.
- Benavente Rodrigues, Manuel. 2007. *APOTEC – 25 anos de uma História da Contabilidade*. Porto: Grupo Editorial Vida Económica / APOTEC, 2007.
- Borges, António e Ferrão, Martins. 1990. *Manual de Casos Práticos – contabilidade Novo POC*. Lisboa: Rei dos Livros, 1990.
- Borges, António, et al. 2007. *As Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Áreas Editora, 2007.
- Carrinho, Manuel José Goulart. 1979. *Contabilidade por Margens Brutas*. Lisboa: Direcção Geral de Extensão Rural – Ministério da Agricultura e Pescas, 1979.
- Carvalho, Nuno Ciqueira. 1995. *Gestão e Rendibilidade dos Sistemas de Produção de Leite em Portugal*. Oeiras: INIA – Estação Agronómica Nacional, 1995.
- Cary, Francisco Caldeira. 1985. *Enquadramento e Perfis do Investimento Agrícola no continente Português*. Lisboa: Banco de Fomento Nacional, 1985.
- CNC. *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17, versão 070618*. s.l.: Contabilística, Comissão de Normalização.
- . *SNC – CC Notas de Enquadramento. Versão 070703*.
1987. Código do Imposto sobre a indústria agrícola. *Decreto-Lei n.º 5/87 de 6 de Janeiro*. Lisboa: Rei dos Livros, 1987.
- Cordovil, Nuno Potes. 2007/2008. *Activos Biológicos Animais: sua classificação contabilística e patrimonial*. Universidade de Évora: s.n., 2007/2008.
- Correia, Luísa Anacoreta, Matos, Sónia Costa e Martins, Rui Neves. 2011. Anexo em SNC, Guia prático (2ª Edição). Porto: Vida Económica – Editorial, SA, 2011.
- Cravo, Domingos. 2009. *SNC – Exemplos práticos*. s.l.: CTOC, 2009.
- Cravo, Domingos, et al. 2009. *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: CTOC, 2009.
- Cravo, Domingos, et al. 2009. *Sistema de Normalização Contabilística – Comentado*. Lisboa: Texto, 2009.
- Dordio, Victor e Ribeiro, Jose. 1984. *A Urgência e a Necessidade da Contabilidade Agrícola*. s.l.: Universidade de Évora, Departamento de Planeamento e Gestão de Empresas, 1984.
- Esteves Pereira, João Manuel. 1994. *Fiscalidade – Tomo I*. Lisboa: Plátano Editora, 1994.
- Fernandes, Gilberto de Carvalho. 2009. NIC 41 – Agricultura: Contributos e Constrangimentos para a Imagem Verdadeira e Apropriada na Realidade Portuguesa. Universidade de Aveiro: s.n., 2009.
- Fernandes, Maria João Pastor. 2005. *Abandono Agrícola: um problema de segurança e defesa nacionais*. Série Estudos e Documentos. 2005, Vol. Documento n.º 11, *Abandono agrícola: um problema de segurança e de defesa nacionais*.
- Fiolhais, Carlos. 2011. *A ciência em Portugal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011.
- Franco, Paula. 2010. *POC versus SNC explicado*. Lisboa: OTOC, 2010.
- Freitas, Guilhermina. 2009. O Sistema de Normalização Contabilística e os Novos Modelos de Relato. *Formação Eventual – 0209*. s.l.: CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2009.
- Grenha, Carlos, et al. 2009. *Anotações ao Sistema de normalização Contabilística*. Lisboa: CTOC, 3.º Congresso, 2009.
- Innes, John e Mitchell, Falconner. 2002. *Custeio Baseado em Actividades*. Lisboa: Monitor, 2002.
- JCMS. 2000. *O Controlo*. 2000.
- Jesus, Marco Filipe Guerreiro Rodrigues de. 2009. *O sistema de normalização contabilística no sector vitivinícola, projecto de Mestrado em Contabilidade*. s.l.: ISCTE, Business School, 2009.
- Machado, José R. Braz. 1998. *Contabilidade Financeira, da Perspectiva da Determinação de Resultados*. Lisboa : Procontas, 1998.
- Magalhães, Joaquim Fernandes da Cunha. 2011. *Revista Electrónica INFOCONTAB*, n.º 58. *Os inventários (existências) – POC vs SNC e CIRC*. 2011.
1997. *Manual CEAS (Rev.1.1)*. s.l.: Eurostat, 1997.
1989. *Manual de utilização do programa Gestagro*. Lisboa: RICA – Ministério da Agricultura, 1989.
- Martins Pires, Amélia Maria e Araújo Rodrigues, Fernando José Peixinho. Necessidade de adaptar e ajustar a IAS 41 ao sector agrícola português.
- Medeiros, Rogério Manuel Patrício Semedo Garcia. 2009. *NCRF 17 versus POC*. Lisboa: ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, 2009.
- Monteiro, Martim Noel. 1965. *Economia e Contabilidade Agrícola*. Porto: Livraria Avis, 1965.
- . 2004. *Pequena História da Contabilidade (esgotado)*. Capital, Europress. 2ª Edição, APOTEC, 2004.
- Nabais, Carlos e Nabais, Francisco. 2010. *Prática Contabilística*. Lisboa: Lidel – Edições Técnicas, 2010.
- Pires Caiado, António Campos. 1997. *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: VISLIS, 1997.
- Pires da Silva, Eusébio, et al. 2010. *SNC – Casos Práticos*. s.l.: Rei, 2010. Vols. Tomo I, Contabilidade das Empresas Individuais.
- Pires, Amélia. 2010. *Sistema de Normalização Contabilística do POC ao SNC*. Lisboa: PublisherTeam., 2010.
2009. Portaria n.º 986/2009. 7 de Setembro de 2009.
- Ribeiro, Sara Mónica Melo e João A. 2008. *revista Contabilidade e Gestão*. Novembro, 2008, Vol. n.º 6, Activity-Based costing and Management (ABC/M).

Rodrigues, João. 2009. *Sistema de Normalização contabilística Explicado*. Porto: Porto Editora, 2009.

Rodrigues, Manuel Benavente. 2007. *APOTEC, 25 anos de uma História da Contabilidade*. Porto: Vida Económica, 2007.

Rosário, Rui Ribeiro. 1995. *Novas Responsabilidades Institucionais e Sistemas de Informação Económico-Financeira*. Oeiras: INIA – Estação Agronómica Nacional, 1995.

Silva Fernandes, José Domingos. 2003. *A Contabilidade pelo Justo Valor. Formação Eventual*. s.l.: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2003.

Silva, Adriano Torres da. Impacto nas demonstrações Financeiras da Adopção da NCRF 17 – agricultura, um exemplo de animais vivos. www.ekon.slu.se/facepa. [Online] [Citação: 03 de 05 de 2010.]

(1) Engenheira técnica agrária, membro n.º 863 da Ordem dos Engenheiros Técnicos, TOC ativo, n.º 45984 da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, associado n.º 19640 da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC). Exercício de funções do Ministério de Agricultura a nível regional (Região Autónoma dos Açores) durante 30 anos no âmbito da Rede de Informação Contabilística Agrícola (RICA) e contabilidade de gestão de explorações agrícolas através da contabilidade agrícola por margens brutas. Responsável em 1983 na implementação a nível local da Farm Accounting Data Network (FADN) adaptada em Portugal pela RICA. Formanda certificada nas áreas de contabilidade agrícola e de gestão por margens brutas (1980). Introdução à contabilidade de empresas agrícolas e especialização em contabilidade agrícola (1988). Formadora monitora certificada em Contabilidade Agrícola (1990). Monitora de cursos de contabilidade para jovens e empresários agrícolas. Participação no grupo técnico regional inicial responsável pela elaboração das Margens Brutas Standard (MBS) das principais atividades agrícolas nas ilhas Terceira, Graciosa e Santa Maria. Participação em 2001/2003 no grupo de estudos preliminares das Contas Regionais da Agricultura (Serviço Regional de Estatísticas dos Açores). Coordenadora regional dos projectos do INE – Inquérito à Floricultura 2002 (IF02) e Inquérito às Estruturas das Explorações Agrícolas (IE05). Como profissão liberal, execução de contabilidades para acompanhamento de investimentos de explorações agrícolas beneficiárias de fundos comunitários no âmbito do Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas e TOC exclusivamente vinculado a explorações, entidades e sociedades agrícolas.

(2) Em 1990 é já referido por especialistas (Borges, et al., 1990) como sendo o único inventário onde há a preocupação de obter a cada momento a informação referente ao estado das mercadorias em armazém.

(3) “A evolução da ciência em Portugal só teve altos, quando houve contactos internacionais” (Fio).

(4) Engenheiro agrónomo e economista catedrático de la E.T.S. de ingenieros agrónomos de Madrid (1969). Segundo palavras da editora, o autor com pensamento original procurou deliberadamente só o elementar e o básico, ao reagir contra os excessos do academismo que, na sua opinião são pouco úteis para o desenvolvimento científico e progresso da sociedade (Ballester, 1985).

(5) Professor de contabilidade, italiano, que Martim Noel refere como eminente Professor da contabilidade sistémica (especulativa).

(6) Martim Noel era amigo pessoal do ilustre Professor Brasileiro Lopes de Sá.

(7) Martim Noel aplica a amortizações de animais apenas a “animais de trabalho” – naquele tempo era praticamente inexistente a mecanização agrícolas na maioria das explorações agrícolas, sendo aquelas operações feitas geralmente por tração ou força motriz animal.

(8) Esta prática utilizada em planos de contabilidade geralmente aceites, tem sido feita à revelia. Os animais adultos contabilizados como imobilizado para efeitos de IRC (taxas de amortização) sempre foram valorizados pelo “preço de mercado” – (CIA).

(9) Num artigo publicado na revista n.º 413 da APOTEC, o autor Rodrigo António Chaves de Almeida, membro da escola do Neopatrimonialismo escreve sobre os coeficientes de análise de balanço o seguinte: “o importante é que se consiga traduzir a linguagem da informação no estado patrimonial pertinente que o balanço expressar”.

(10) Naquele código, o SIMA já era a entidade reconhecida com a competência para aferir e informar os preços praticados nas vendas no âmbito dos mercados agrícolas.

(11) Com base na estrutura conceptual da IAS 41.

(12) Na nova estrutura conceptual do SNC, estes animais de trabalho são denominados contabilisticamente como equipamento biológico (Activos Fixos Tangíveis).

(13) Manuel Patuleia.

(14) A Direcção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) foi desautorizada num passado recente (2007) por ter atribuído um critério erróneo em relação aos rendimentos provenientes de subsídios afectos às explorações agrícolas em sede de IRS, o que só revelou aquele organismo ter falta de conhecimento nos princípios e conceitos técnicos contabilísticos sobre este sector. Fica portanto o alerta para que a DGCI evite futuras decisões com base em interpretações ilegítimas porque excluídas na aplicação do SNC na agricultura.

(15) Presidente da APOTEC.

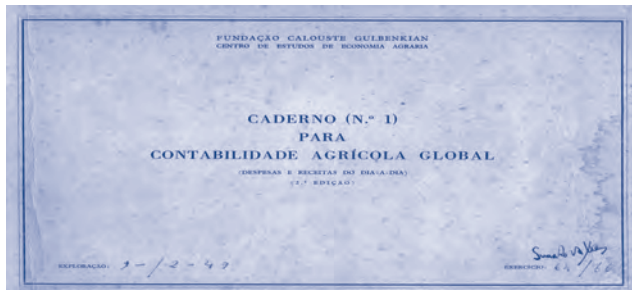
ANEXOS



Contabilidade agrícola global (1965)



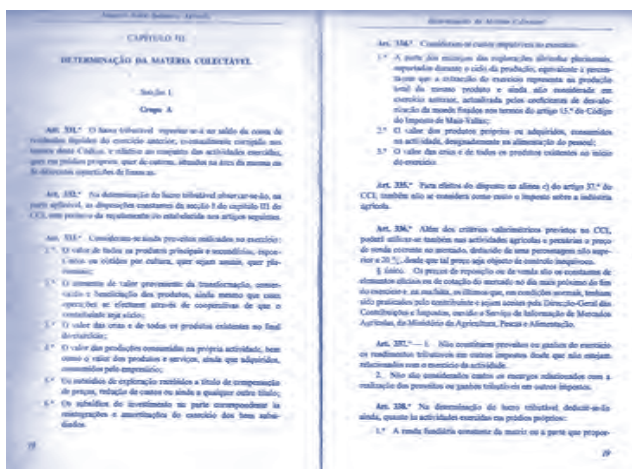
Caderno de Inventários no sistema de contabilidade agrícola global (1964)



*Caderno de contabilidade agrícola – registos diários
(despesas e receitas)*

[illegible]

Registos diários periódicos (mensais)



Apêndice

Em 1987 o SIMA já era a entidade com competência para a informação dos preços de mercado, a serem aplicados na mensuração de inventários para efeitos do Imposto agrícola – CIIA (art.º336).

Caderno de Inventários – variação de inventários à data do balanço

RECAPITULAÇÃO E VARIAÇÃO DE INVENTÁRIO					
		INVENTÁRIO INICIAL		INVENTÁRIO FINAL	
CLASSES DE COMPONENTES PATRIMONIAIS		Valor	%	Valor	%
		Variação de inventário			
		Aumento Diminuição			
A-CAPITAL FUNDIÁRIO					
(1) TERRAS LIMPAS					
(2) TERRAS C/ PLANT. TEMPORÁRIAS					
(3) TERRAS COM PLANT. PERPETUAS					
(4) CONSTRUÇÕES TEMPORÁRIAS					
(5) CONSTRUÇÕES PERPETUAS					
(6) MELHOR. FUND. ESTR. AO SOLO					
CAPITAL FUNDIÁRIO (Totais)					
B-CAPITAL DE EXPLORAÇÃO					
MATERIAL:					
(7) Material importante					
(8) Material diversos					
Totais (Material)					
ANIMAIS:					
(9) Bovinos					
(10) Ovinos					
(11) Suínos					
(12) Animais diversos					
Totais (Animais)					
VALORES NA TERRA					
PRODUÇÕES VEGETAIS (*)					
(14) Milho					
(15) Sorgo					
(16) Cana-de-açúcar					
(17) Uva					
(18) Abacaxi					
(19) Caju					
(20) Outros					
Produções vegetais diversas					
Totais (Produções vegetais)					
PRODUÇÕES ANIMAIS (**)					
(21) Leite					
(22) Carne					
(23) Ovos					
(24) Outros					
Produções animais diversas					
Totais (Produções animais)					
MATERIAIS (ADQUIRIDOS) (*):					
(26) Fertilizantes e corretivos					
(27) Sementes e plantas					
(28) Alimentos de gado					
(29) Combustíveis e lubrificantes					
(30) Materiais para «Cons. e rep. de bens»					
(31) Materiais para «Cons. e rep. de materiais»					
(32) Produtos para assistência pecuária					
(33) Materiais diversos					
Totais (Materiais adquiridos)					
VALORES A RECEBER					
DINHEIRO DISPONÍVEL					
CAPITAL DE EXPLOR. (Totais)					
C-CAP. FUNDIÁRIO + CAP. DE EXPLORAÇÃO					
VALORES A PAGAR (**)					
SITUAÇÃO LÍQUIDA (C)-(D)					
«AUMENTOS» E «DIMINUIÇÕES» (Totais)					
VARIAÇÃO GLOBAL DE INVENTÁRIO					

Evolução histórica da contabilidade e da pintura: uma visão macro das semelhanças e diferenças



José Joaquim Marques de Almeida, TOC
Bruno José Machado de Almeida, TOC
Professores do Ensino Superior
Investigadores do CERNAS

Resumo

As metáforas são muito utilizadas no processo de produção da ciência e, em particular, na geração de conhecimentos contabilísticos. Consideradas, pelos positivistas da contabilidade e outras ciências, como perversões e incapazes de estabelecer uma correspondência perfeita e inequívoca entre a palavra e o mundo, são, porém, apresentadas pelos normativistas, como essenciais para a criatividade científica a todos os níveis. Derivadas da linguagem corrente ou de referências culturais, as metáforas, quer sejam substituição, de comparação ou de interação, são, frequentemente, utilizadas na teoria da contabilidade por abrirem perspectivas para a ciência através da construção de analogias entre o que é conhecido e o que não é. Além de alargarem os horizontes intelectuais, deslocam os significados e fomentam a criação inovadora de hipóteses, e têm, ainda, uma função heurística considerada fundamental para a aquisição de conhecimento científico. A palavra arte – metáfora – aparece associada à contabilidade e à gestão. A contabilidade é concebida pelos clássicos – pelos contistas – como a arte de escrituração dos livros comerciais. A gestão, por sua vez, como arte de planejar e decidir a aplicação de recursos escassos suscetíveis de emprego alternativo. Se as relações entre contabilidade e gestão, quer ao nível funcional, instrumental e técnico, são pacificamente admitidas por todos, a ligação destes dois ramos do saber à arte, parece-nos uma metáfora sem conteúdo. Importa, portanto, refletir sobre os principais requisitos associados à arte, para de seguida, discorrer sobre a sua aplicabilidade à contabilidade e à gestão.

Palavras-chave: Conhecimento científico, metáforas, criação inovadora, arte, contabilidade, pintura.

Introdução

A introdução metafórica, como processo imediatamente comunicativo, ao permitir uma certa criatividade linguística, é considerada, na generalidade, como um processo cumulativo que, ao fomentar novas atividades criativas ao recetor, permite ampliar a aquisição de conhecimentos científicos, e, no nosso caso, de saber contabilístico. A sua aplicabilidade às ciências sociais liberta a descoberta. Todavia, a sua utilização nunca foi do agrado dos positivistas, porque as consideram como um veneno na formação das teorias do conhecimento, isto é, no desenvolvimento de explicações e na criação de hipóteses científicas. Correntes de ideias menos ortodoxas, no entanto, consideram que a metáfora pode abrir novas perspectivas na explicação do *explanandum*, abrindo espaço à reconstrução teórica por extensão do poder de dedução. Assim, a implicação cognitiva da metáfora permanece em aberto e, a sua utilização, na contabilidade, é objeto de pouca reflexão, sendo o desiderato deste artigo focar a sua importância no desenvolvimento do conhecimento teórico em contabilidade.

1. O papel das metáforas na produção de conhecimento contabilístico

Muitos e diversificados componentes do objeto abstrato formal da contabilidade são emprestados pelas ciências físicas, naturais e sociais. Segundo *Jevons* (1877:219), a noção de valor é para a ciência económica o que a energia é para a mecânica, sugerindo uma analogia entre os princípios fundamentais da Ética e da Economia e as bases da mecânica, e neste contexto, propõe a generalização dos conceitos físicos, através do raciocínio matemático, a aspetos mais complexos da vida humana: sociologia, economia, contabilidade, gestão, etc.. Os economistas marginalistas – *Jevons*, *Walras*, *Menger*, *Gossen*, *Pareto* –, incorporaram, nas ciências económicas, modelos oriundos das ciências naturais, nomeadamente da física ener-

gética, e desencadearam a evolução marginalista, através da descoberta do conceito de utilidade marginal. Nesta época, os progressos impressionantes das ciências físicas foram consideradas a base de um modelo epistemológico dominante. A concepção do Homem, como uma máquina de prazer – metáfora – facilita a introdução de termos mecânicos e dos raciocínios matemáticos às ciências sociais e, particularmente, às ciências económico-financeiras. O economista *Fisher* (1893:25) estabeleceu uma tabela interessante entre a física energética e a economia, utilizando, nomeadamente, as seguintes metáforas:

Quadro 1 – Analogias

Mecânica	Economia
Partícula	Indivíduo
Espaço	Mercado
Força	Utilidade/Desutilidade Marginal
Energia	Utilidade/Valor
Trabalho	Desutilidade

Este dicionário sintético de metáforas mecânicas, utilizadas na economia por *Irving Fisher*, evidencia uma comparação entre economia e mecânica, havendo, uma correspondência aproximada entre forças económicas, equilíbrio económico e equilíbrio mecânico.

A metaforização da economia – concebida como ciência do valor – e a utilização dos conceitos de equilíbrio económico rapidamente ganhou adeptos no âmbito da contabilidade. O conceito de equilíbrio do balanço, equilíbrio das contas, a concepção de contabilidade apresentada por Jaime Lopes de Amorim como ciência do equilíbrio patrimonial, a utilização dos conceitos de estática patrimonial e dinâmica patrimonial, são exemplos elucidativos da aplicação do vocabulário da mecânica e da hidráulica à contabilidade.

A metáfora física presente na contabilidade, favoreceu as teorias normativas e, sobretudo, as teorias positivas, ao aumentar e sofisticar os instrumentos de formalização matemática aplicada a este ramo do saber e às ciências de gestão em geral. A analogia mecânica é pois muito utilizada no campo da contabilidade.

A metáfora biológica, segundo *Marshall* (1890:318), também se aplica abundantemente em economia, residindo a analogia na visão de longo prazo da economia, sobretudo, nos estudos de crescimento e na metáfora do ciclo de vida. Este economista defende que, em estádios mais avançados da economia, a metáfora física deveria ser substituída pela metáfora biológica, isto é, o raciocínio económico deveria começar por métodos analógicos aos da física, mas, em domínios mais adiantados do desenvolvimento, deveriam adquirir uma vertente mais biológica. A utilização da ficção do agente, em contabilidade, para explicar a técnica da movimentação das contas, é uma reminiscência da aplicação da analogia biológica

à contabilidade, bem como da aplicação do princípio da continuidade. Todavia, a introdução da complexidade biológica na economia e na contabilidade, põe em causa as relações de causalidade: um facto económico ou contabilístico, quer seja ou não expresso em números, está em relação da causa e efeito com muitos outros factos e, atendendo à situação de que nem todos eles se podem expressar em números, a aplicação de métodos de matemática, tidos como exatos, é quase sempre uma perda de tempo (*Marshall*, 1890:59). A metáfora botânica também tem a sua aplicação na contabilidade. A classificação dos ativos por ordem decrescente de disponibilidade, dos passivos por ordem crescente de exigibilidade e da situação líquida, por formação cronológica, são exemplos de aplicação daquelas metáforas à contabilidade. A classificação dos balanços, levada a efeito por *Dumarchey* (1933:130-140), em membros, categorias, modalidades, géneros, espécies, variedades, é uma prova concreta da aplicação da racionalidade botânica à contabilidade.

Influenciou, igualmente, todos os normativistas que, aplicando a metodologia das ciências naturais, pesquisaram os grandes princípios, os grandes axiomas, os postulados refetindo a prática detalhada de movimentação das contas, as práticas contabilísticas mais geralmente utilizadas, tendo concebido hipóteses fundamentais.

As metáforas física e mecânica, muito utilizadas na investigação neoclássica, têm o seu reflexo na contabilidade na teoria positiva. Esta tem como característica dominante a ênfase dada ao individualismo, fundamentando-se na consideração de que só os indivíduos são reconhecidamente centros de tomada de decisão ou que os problemas económicos, financeiros e contabilísticos, podem ser modelados, assumindo-se que a simplicidade é uma representação aceitável da complexidade.

A metáfora biológica introduz maior complexidade na observação dos fenómenos económicos e contabilísticos, e tem subjacente uma visão holística do saber. Com efeito, Lopes de Sá (1998:196), criou uma teoria do equilíbrio – metáfora botânica – uma teoria dinâmica de circulação – metáfora mecânica – para, finalmente, na década de oitenta, criar a teoria das funções sistemáticas do património *aziendal*, em que a complexidade biológica aplicada à contabilidade – holismo, diversidade – espelha este tipo de metáfora.

É, porém, a metáfora física, subjacente ao paradigma positivista, que estabelece um *cut off* nítido na ciência contabilística moderna. Esta metáfora arrastou para a contabilidade o conceito determinista de causalidade, característica essencial ao conceito da ciência contabilística moderna e implicou uma restrição fundamentalista à noção de saber. Este, para ser considerada como tal, deve assentar exclusivamente em metodologias deterministas e positivistas. Só é ciência o que for quantificável, demonstrável e que tenha poder preditivo.

Vamos, agora, sintetizar a introdução das metáforas, bem como a sua fundamentação e aplicação à contabilidade:

Quadro 2 – As metáforas e sua aplicação à contabilidade

Metáfora Físico/Mecânica	Metáfora Botânica	Metáfora Orgânica/Evolucionista/Sistêmica
Século XIX	Século XIX	Século XIX
• O cavalo de balanço supõe que existem somente dois modos possíveis de comportamento: o sistema de impulso e o mecanismo estabilizador: estamos em presença do positivismo mecânico aplicado às ciências sociais. • Caracteriza-se pela transposição dos conceitos e dos procedimentos da física energética, do século XIX, para o domínio das ciências sociais. • O seu objetivo era tratar as ciências sociais de forma idêntica às ciências físicas: naturalismo, universalismo e objetividade. A observação é a gênese do conhecimento completo dado que permite a descrição dos fenómenos sob leis gerais. A generalização das leis definidas pela observação e experimentação. A neutralidade e a ética, na investigação científica, não são influenciadas por valores sociais ou morais. • Todo o conhecimento deve ser expresso em números, o que não pode ser medido não pode ser contado e não conta. • A metáfora física/mecânica aboliu o tempo e a história, reduzindo os acontecimentos a factos atomísticos e quantificáveis. • A sua influência na contabilidade criou a chamada escola de <i>Rochester</i>: o seu objetivo não é estudar a contabilidade mas o comportamento dos agentes e traduzi-los em números e regras matemáticas, buscando leis atemporais e universais que descrevessem completamente o mundo. • Como exemplos destas metáforas aplicadas à contabilidade temos: Contabilidade pura • A digrafia é o motor de propulsão da contabilidade. • Átomo contabilístico • Trajetória contabilístico • A contabilidade é um telefone que nada tem a ver com o receptor e o emissor. • Engenharia Contabilística • Os fluxos de caixa e de liquidez são assimilados aos fluxos de fluidos e de calor na física.	• A elaboração de teorias constroem-se com base na investigação <i>à priori</i>. Este sistema parte de objetos e postulados para deduzir princípios fundamentais que constituem a base para possíveis aplicações concretas. • Estamos em presença de sistemas dedutivo postulacionais ou hipotético dedutivos. • De acordo com o normativismo crítico o trabalho científico deve ser realizado a partir de uma hipótese geral que será utilizada para selecionar os factos científicos a serem analisados. • Esta metodologia admite, à partida, juízos de valor e é eminentemente prescritiva. • Uma vez reunidos os factos científicos devem ser agregados em grupos, séries, fracionamentos, hierarquias, etc., com o objetivo de se obter um processo de abstração-generalização. • A contabilidade tem um caráter teleológico e responde a fins específicos. • Utilização de termos simbólicos ou axiomas. • Esta metáfora influenciou a literatura contabilística: <i>Dumarchey</i> – na sua teoria positiva da contabilidade – que aplicou a metodologia das ciências naturais (botânica) à contabilidade, a escola dos princípios contabilísticos – Americana – – são consideradas escolas de investigação <i>à priori</i>. • Como exemplo destas metáforas aplicadas à contabilidade, apontamos: • Os balanços podem ser catalogados como na botânica, bem como as observações contabilísticas. • Género e espécies de Balanços. • A contabilidade é regida por princípios de finalidade e não de causalidade. • O valor como pedra angular da contabilidade. • A botânica foi nos anos 50 a Meca da teoria da contabilidade. • Contabilidade criativa	• Economia evolucionista inspirada na biologia <i>darwiniana</i>, utilizada como antídoto poderoso contra o mecanicismo neo-clássico, e propiciadora de uma epistemologia alternativa: orgânica, sistêmica e holística. • Estudo da totalidade e não dos átomos. • Estudo através de quatro abordagens originais: causalidade local, uso de novos instrumentos heurísticos (elos desaparecidos), abordagem orgânica: impossibilidade de predições absolutas e uso do raciocínio analógico e especulativo. • Aniquila o reducionismo e o mecanicismo. • Um ser organizado não é uma máquina: crítica à analogia mecânica. • Segundo esta metáfora a verificabilidade, a falsificabilidade e as inferências teóricas ou indutivas não são dotadas de suficiente autoridade, devendo ser desenvolvido um novo padrão de construção epistemológico apoiado em modelos históricos (<i>Kuhn</i>), o que implica a transição de modelos marcadamente euclidianos ou cartesianos, para abordagens holísticas e sistêmicas. • Esta metáfora introduz o tempo e a história na contabilidade. • A influência na contabilidade criou as escolas crítico-radical e interpretativas, correntes opostas ao positivismo contabilístico, em que a metodologia de investigação é a história e a etnografia. Os factos devem ser integrados na totalidade das relações. • Como exemplos destas metáforas aplicadas à contabilidade, exemplificamos: • A contabilidade como artéria à principal do tráfego das transacções. • A continuidade é como a vida do corpo humano. • O balanço representa a organização hierárquica do todo orgânico. • A maximização do resultado líquido do período é uma consequência do processo geral de seleção natural. • A não continuidade em contabilidade é como a morte do corpo humano.

2. Evolução da contabilidade e da pintura: semelhanças e diferenças

Quadro 3 – Cronologia da evolução da Pintura e da Contabilidade

Pintura		
Movimento	Século	Autores
Renascimento	XV	<i>Miguel Angelo</i>
Maneirismo	XVI	<i>Parmigiano; Tintoretto; El Greco</i>
Realismo	XIX	<i>Gustave Coubert; Manet</i>
Impressionismo	XIX	<i>Renoir; Debas</i>
O Pós-impressionismo	XX	<i>Cezane; Gauguin</i>
O Pós-impressionismo Abstracção	XX	<i>Picasso</i>
O Pós-impressionismo Fantástico/Surrealismo	XX	<i>Miro; Maux Ernest</i>
Dadaísmo	XX	<i>Chagal e Marcel Duchamps</i>
Arte Pop e Arte Op	XX	<i>Vasarely</i>
Variedade de estilos na pintura	XX	<i>Vários autores</i>
Contabilidade		
Movimento	Século	Autores
Dualismo contabilístico	XV	<i>Lucca Pacioli</i>
Contas pessoais	XVI	<i>Hugs Oldcastle</i>
Contas jurídicas	XIX	<i>Marchi; Cerboni; Rossi</i>
Contas económicas	XIX	<i>Villa; Touzig; Besta</i>
A Contabilidade como ciência da empresa	XX	<i>Zappa; Paton; Masi</i>
Teoria materialista das contas	XX	<i>Dumarchey</i>
Escola matemática	XX	<i>Garnier</i>
Teoria positiva da contabilidade	XX	<i>Watts e Zimmerman</i>
Contabilidade Normativo/Concetual	XX	<i>Chambers</i>
Multiparadigmática	XX	<i>Vários autores</i>

Analisemos as semelhanças detetadas:

Renascimento Versus Dualismo contabilístico

O renascimento dá origem a uma nova era, em que os homens se apercebem que já não viviam na Idade Média, fazendo surgir todas aquelas artes e ciências que tinham florescido durante a época clássica. Petrarca (1320) faz a apologia da antiguidade clássica não com o objetivo de a copiar, mas de a igualar e se possível superar. Na arquitetura, na escultura e na pintura exprime-se, sobretudo, o equilíbrio das formas e o retrato da realidade de forma objetiva. Esta filosofia do equilíbrio transposta para a escrituração mercantil resultou no aparecimento do dualismo das transações mercantis, transformando a técnica de escriturar em processador aritmético.

Maneirismo Versus Contas pessoais

Arte conscientemente artificial, cultivando uma visão interior, maneirista e simulada em contraponto ao equilíbrio clássico da arte do Renascimento. As distorções são objectivas. Este movimento pode ser retratado na contabilidade com a regra de movimentação das contas, *Hugh Oldcastle* criou um artificialismo idêntico aos maneiristas, ficcionando pessoas por trás das contas “Quem recebe deve quem entrega tem a haver”.

Realismo Versus Contas Jurídicas

O artista deveria reger-se pela sua experiência direta, isto é, pintar a natureza como ela é, e explicar os fenómenos como existem, sem artificialismos ou fantasias. É um movimento contrário ao romantismo, este representava a fuga ao quotidiano e às realidades da época. As regras de movimentação das contas, passam a ser aplicadas a pessoas concretas, a situações jurídicas reais existentes entre os agentes, os correspondentes e o proprietário. Estamos em presença da escola personalista da contabilidade: *Marchi* (1822), *Cerboni* (1827) e *Rossi* (1845) vinculam a contabilidade à teoria jurídica.

Impressionismo Versus Contas económicas

É a escola que traz para a pintura a revolução da mancha da cor, criticando os quadros a duas cores como reducionistas. A tela é essencialmente uma superfície coberta de tintas e devemos olhar para ela e não através dela. Cria-se um novo estilo para dar resposta à fotografia. Os movimentos contabilistas a duas cores são redutores. Interessa a conexão dos elementos administrativos com os elementos económicos e administrativos. *Villa* (1801-1889), *Tonzig* (1894), *Besta* (1845), são os expoentes desta corrente.

O Pós-impressionismo Versus A contabilidade como ciência da empresa

Estilo radicalmente novo, de cores violentas e outras distorções: a pintura é a disposição rítmica dos traços e cores sob um plano liso e a sua finalidade era dar prazer. Nas ciências empresariais estuda-se a organização sob o ponto de vista unitário. A gestão, a administração e a contabilidade fazem parte da economia da empresa (*Zappa*). O resultado é o mais importante fenómeno da empresa. Assiste-se à passagem do sistema patrimonial para o sistema de resultado. *Paton* – teoria da prática contabilística –, *Masi* – contabilidade como ciência do património –, são autores que preconizam esta nova abordagem

O pós-impressionismo Abstracção Versus Teoria Materialista das Contas

Sendo impossível expressar todos os aspetos peculiares da realidade, torna-se necessário efetuar a sua abstracção: o cubis-

mo insere-se nesta abordagem (*Picasso*). *Dumarchey* expôs e refutou as concepções doutrinárias anteriores, combatendo os dogmas e as ideias feitas e aplicou uma metodologia positiva à contabilidade, utilizando a metodologia das ciências naturais (géneros, espécies, graus, etc.).

O pós-impressionismo Fantástico/Surrealismo Versus Escola Matemática

A imaginação e a visão interior é mais importante que o mundo externo. Na corrente surrealista defendia-se que era possível transpor um sonho diretamente para a tela, sem intervenção da razão (*Miró*, *Marx Ernest*, *Chagal* e *Marcel Duchamps*). De forma semelhante *Garnier* pretende retirar a contabilidade do âmbito das ciências sociais, para a considerar uma ciência matemática: adotando princípios e normas e métodos desta disciplina. O ponto central de interesse são as grandezas matemáticas e não o que elas representam. O balanço pode ser a representação de qualquer complexo de valores: Contabilidade pura.

Dadaísmo Versus Teoria positiva da contabilidade

Acabar com os valores estabelecidos – morais e éticos – que tinham perdido todo o sentido, depois da catástrofe da Grande Guerra. Na contabilidade assiste-se a uma mudança estrutural conduzida por *Watts* e *Zimmerman* e todo o normativismo deveria entrar no *Ash Can School* – Escola do Caixote do Lixo –.

Arte Pop e Arte Op Versus Contabilidade Normativo/Concetual

Arte Concetual. O problema da arte está na conceção e não na execução. Na contabilidade começam a surgir os primeiros quadros concetuais da contabilidade, enfatizando-se mais a conceção normativa da contabilidade do que a execução. A execução contabilística é um mero sub produto da conceção (*Chambers*, 1993).

Variedades de estilos na pintura – Contabilidade Multiparadigmática

Variedade inquietante de estilos, ecletismo generalizado e grande confusão. Na contabilidade surge o conceito de Multiparadigma – o encontro dos vários paradigmas: jurídico, económico –, surgindo a fase da conta @ abilidade, a contabilidade para os diferentes utilizadores, a teoria normativa-condicional e a ênfase dada aos fluxos de caixa.

3. A contabilidade como arte: uma metáfora sem conteúdo

A conexão entre a contabilidade e arte é efetuada por muitos autores e divulgadores desta disciplina de forma acrítica e não refletida. É bastante frequente, na história do pensamento contabilístico, desde os tempos mais remotos à atualidade, assimilar à contabilidade à arte – pintura, escultura, arquitetura – criando um estereótipo, uma cliché ou uma ideia feita, que nunca foi contestada. Os autores contistas, de um modo geral, evidenciam que a contabilidade deve ocupar-se de funcionamento das contas e dos sistemas de contas. E, dentro deste quadro concetual, surgem um conjunto de definições de contabilidade em que a arte de escriturar é evidenciada. *Serrano* (1972:36-38) aponta os seguintes autores: *Degranges* (1975) atribui à contabilidade a arte de registar todas as operações que o comerciante realiza; *Boccardo* (1863) concebe a contabilidade como ciência ou arte de estabelecer contas; *Courcelle Seneuil* (1866) apresenta-a como arte de escriturar e combinar as contas de uma entidade de forma a tirar delas, o mais comodamente possível, os esclarecimentos que desejamos; *Barré* (1870) define-a como a arte de conceber o fim a atingir antes de iniciar a tarefa para a sua consecução; *Degranges* filho (1903) refere-a como a arte de registar com métodos e segundo determinados princípios, toda a espécie de operações; *Julliet* (1923) conceitua-a como a arte de ter as contas em ordem. O próprio Comité de Terminologia da *American Institute of Certified Public Accountant* (1953:5) define-a como a arte de registar, classificar em termos monetários eventos e transações: conceito que tem perdurado até à atualidade.

Recentemente, *Kieso et al.* (2012:1-3), *Belkaoui* (2004:38), *Scott* (2003:1-3), *Audas* (1993:29), *Bertolus* (1988:17-23), continuam a aplicar à contabilidade a metáfora de arte, sobretudo, quando, no contexto de uma contabilidade criativa – metáfora – são modificadas as contas de uma empresa, no sentido de aperfeiçoar a imagem verdadeira e apropriada através de operações de *window dressing*, revalorizações dos ativos imobilizados, e outras decisões de gestão conducentes a melhorar resultados – *shopping for accounting principles* –, indicadores de liquidez, solvabilidade e autonomia financeira (*Bonnet*, 1995:1-10).

A estes malabarismos, que têm subjacente opções subjetivas e tratamentos contabilísticos duvidosos, chamam os autores já citados de criatividade contabilística ou a arte contabilística de calcular resultados. No entanto, não se compreende qual o conceito de arte que está subjacente às ideias de tão ilustres tratadistas ao considerarem, como arte, uma disciplina que tem por objetivo registar em unidades monetárias os movimentos de valores económicos, a fim de facilitar o procedi-

mento de negócios financeiros, industriais e comerciais (Forastier, 1957:18).

Yamey (1989:1-138), na sua notável pesquisa de obras de arte que têm por objeto da pintura os livros contabilísticos, retratos de homens de negócios ou ilustrações bíblicas representando os mesmos temas, salienta que a inclusão dos livros contabilísticos (diário, razão, caixa, etc.) nas obras de arte é o único ponto de conexão entre arte e a contabilidade. Questiona, porém, e mostra um extremo ceticismo, relativamente a qualquer influência da contabilidade nas artes visuais: apesar do princípio da dualidade aplicado ao registo das transações ter potenciado o crescimento comercial, industrial e financeiro do mundo e, indiretamente, ter contribuído para o crescimento da economia e, por esta via, ter alargado a base material através da qual os artistas sustentaram o Renascimento Italiano. Evidencia, ainda, entre outros (1989:4), o quadro de Thomas Rowlandson (1756-1827), intitulado de *Merchant's Office*⁽¹⁾, e o de Jan de Baen (1633-1702), conhecido como *Directors of the Horn Chambers*⁽²⁾: o primeiro

nado tempo, seja arte. Esta é uma expressão com um conteúdo concreto, refere-se a um objeto, mas não a uma obra qualquer. A arte é uma causa estética, feita para ser visto e apreciada pelo seu valor intrínseco. As suas características especiais, tornam-na numa causa à parte, longe da vida quotidiana, sendo encontrada nos museus, igrejas ou cavernas (Janson, 1998:9). Sendo certo que o gosto e as nossas opções são condicionados pela cultura e pela envolvente em que estamos inseridos, também as obras de arte têm de ser apreciadas no contexto do seu tempo e da circunstancialidade subjacente.

As obras de arte estão associados requisitos de imaginação, criatividade, originalidade, auto-expressão e público, predicados que a contabilidade e a gestão não comportam, quer isoladamente, quer na sua totalidade, muito embora, possa haver algumas parecenças, mas não passam disso mesmo: a arte tem o condão de penetrar no âmago do ser humano e resiste à passagem do tempo. Já não se faz contabilidade como nos tempos antigos, todavia, pode ela ser executada

Às obras de arte estão associados requisitos de imaginação, criatividade, originalidade, auto-expressão e público, predicados que a contabilidade e a gestão não comportam, quer isoladamente, quer na sua totalidade (...). Estamos decididamente convencidos que a contabilidade nunca foi arte por não cumprir qualquer dos requisitos anteriormente associados à palavra arte.

apresenta um escritório com um conjunto de indivíduos a escriturar livros contabilísticos, e o segundo representa um conjunto de transações entre um comerciante e um banco. Afasta, contudo, qualquer pensamento do qual se possa inferir que o princípio da dualidade ao dispor dos comerciantes da altura, tenha, igualmente, criado um clima particular de inovações na arquitetura, na escultura e na pintura.

É possível, assim, sugerir que das transações, atitudes, ideias e práticas do registo contabilístico e da administração, nenhuma repercussão houve, para além deste campo.

Como corolário, arte, contabilidade e gestão não se confundem. A contabilidade – os seus instrumentos e os seus agentes – podem ser retratados como arte, mas não são arte em si mesmo. Dai que a metáfora – arte – quando aplicada à contabilidade não tenha correspondência adequada.

Hausdorfer (1986:121) apresenta também a contabilidade como a arte de escrever livros, e, mais uma vez, não podemos compreender que a contabilidade constituindo, no entendimento de Florentino (1980:17), um sistema de registo das alterações sofridas por determinado património, em determi-

como antigamente, mas ninguém consegue fazer ou repetir o ato criador da pintura, da escultura e da arquitetura do Renascimento: já existia arte antes de haver contabilidade e gestão.

Em suma, até aos anos 80 do século passado, a contabilidade era apresentada como uma arte de escriturar. A partir desta data, numerosos artigos da chamada contabilidade criativa, começaram a enfatizar não o registo em si, mas os seus efeitos, apresentando a contabilidade como a arte de apresentar contas musculadas ou truncadas (Grossard, 1992:7), ou a arte de otimizar resultados (Bernheim, 1993:58-60). Estas metáforas aplicadas à contabilidade, apresentam-na como arte de modificar as contas, o que tem subjacente o recurso a opções contabilísticas é à subjetividade na avaliação. Mas isto será arte? Estamos decididamente convencidos que a contabilidade nunca foi arte por não cumprir qualquer dos requisitos anteriormente associados à palavra arte.

Conclusões

- A introdução de uma metáfora nas regras epistemológicas, implica a criação de uma nova linguagem, sendo, portanto, um processo de denotação dos fatos observáveis, indispensável para a compreensão do mundo e do ser humano.
- As metáforas, no processo de denotação, tiveram sempre a oposição firme dos positivistas, para os quais a epistemologia das ciências não podia comportar as metáforas, por serem perversões do ideal de uma correspondência inequívoca entre a palavra e o mundo.
- No entanto, a metáfora física teve um lugar preponderante na constituição do programa marginalista, em cujos fundamentos repousam muitas das bases da contabilidade atual.
- As metáforas podem ser de substituição, de comparação e de interação. Todas introduzem uma certa impertinência semântica. No entanto, as metáforas de substituição não implicam qualquer transformação no significado da expressão, enquanto que as metáforas de comparação são claramente casos de descoberta de novas ações, e as metáforas de interação permitem dar mais rigor e adequação dos modelos à realidade.
- A conceção da contabilidade, como arte de registar, que se desenvolveu até aos anos 80, foi alterada, depois desta data, para arte de modificar as contas, enfoque que tem subjacente o recurso a opções contabilísticas e à subjetividade na avaliação dos recursos.
- A contabilidade, considerada por alguns autores como arte plástica, pode, na sua evolução epistemológica, ser comparada, com as devidas diferenças, à evolução da pintura.
- As ruturas verificadas na pintura, nos anos 50, são igualmente verificadas na contabilidade. Com efeito, toda a contabilidade feita até ao momento, em termos epistemológicos, é baseada na plataforma normativista e passou a ser construída, grandemente, na plataforma positivista – dadaísmo contabilístico –.
- A matriz da arte pós-moderna, depois dos anos 80, caracterizada por um largo espetro de estilos, também se pode vislumbrar na contabilidade, com a introdução do multiparadigmatismo, isto é, na leitura da base de dados contabilística por lentes diferentes, consoante o utilizador.

Bibliografia

- Audas, J., 1993, *Le Window dressing ou L'habillage des bilans*, Option Finance, n.º 242.
- Belkaoui, A. R., 2004, *Accounting Theory*, Ed. 5, South Western, United Kingdom.
- Bernheim, Y., 1993, *Lettre ouverte aux responsables de la comptabilité*, Revue Française de Comptabilité, n.º 25, Dicembre.
- Bertolus, J. J., 1988, *L'art de truquer un bilan*, Science e Vie Economic, n.º 40, Juin.
- Bonnet, F., 1995, *Pièges (et délices) de la comptabilité (créative)*, Economica, Paris.
- Dumarchey, J., 1933, *Teoria Positiva da Contabilidade*, Ed. Revista de Contabilidade e Comércio.
- Fischer, I., 1993, *Mathematical Investigations in the Theory of Value and Prices*, New Haven, Yale University, Ed. 1926.
- Forastier, J., 1957, *La comptabilité*, Collections savoir, Paris.
- Grossard, V., 1992, *Les resultats de thomson depois par ses brevets*, La Tribune de L'expansion.
- Hausdorfer, 1986, *Accounting Bibliography*, Bay Books, Palo Alto, California.
- Janson, H.W., 1986, *História da arte*, Fundação Calouste Gulbenkian.
- Jevons, W., 1877, *The principles of Science*, New York, Dover publication, Ed. 1905.
- Kieso, et. al, 2012, *Financial Accounting*, Ed. 8, John Wiley & Sons Inc., USA.
- Marshall, A., 1890, *Principles of Economics – An Introductory Volum*, New York.
- Scott, W. R., 2003, *Financial accounting theory*, Ed. 3, Prentice-Hall, Toronto.
- Serrano, A., 1972, *Crítica das Doutrinas Contabilísticas e Métodos Ortográficos*, Instituto Comercial do Porto.
- Yamey, B. S., 1989, *Art & Accounting*, Yale University Press – New Haven, London.

(1) Que se pode admirar no *Yale Center for British Art*, New Haven, USA.

(2) Que se pode observar no *Westfries Museum*, Hoorn, Alemanha.

As alterações fiscais do Orçamento Rectificativo^(*)



Abílio Sousa
Economista
Chefe da Divisão de Liquidação do IRC

Introdução

Com a recente publicação da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio (Orçamento Rectificativo) procedeu-se à primeira alteração à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), no âmbito da iniciativa para o reforço da estabilidade financeira.

O documento agora aprovado e publicado contém algumas alterações de âmbito fiscal que convém realçar.

No presente artigo identificam-se algumas das mais importantes.

1. Alterações às obrigações declarativas em IRC

Com a alteração legislativa agora efectuada ao artigo 117.º do Código do IRC, foram modificadas algumas obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IRC que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A dispensa do envio da declaração modelo 22 passa a aplicar-se apenas às entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código do IRC, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma.

Assim as entidades que obtenham rendimentos isentos estão obrigadas a entregar o Anexo D da declaração modelo 22, sendo ainda de salientar que esta obrigação se aplica já aos rendimentos obtidos em 2011.

Este Anexo é obrigatoriamente apresentado pelas entidades:

- que exercendo, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, usufruam de regimes de isenção ou de qualquer outro benefício fiscal no período a que respeita a declaração;
- residentes que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, sempre que auferam rendimentos abrangidos por isenção, bem como pelas que tenham benefícios fiscais que se traduzam em deduções ao rendimento ou à colecta;
- Sociedades Gestoras de Participações Sociais, Sociedades de Capital de Risco e Investidores de Capital de Risco, com mais-valias e ou menos-valias enquadradas no artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais no período a que respeita a declaração.

Vejamos um exemplo de obrigação de entrega do Anexo D: A Associação Desportiva “Unidos da Boa-Hora” é uma entidade sem fins lucrativos e com enquadramento no artigo 11.º do CIRC. Em 2011 obteve como rendimentos as quotas dos seus associados e rendimentos de exploração do bar que totalizam € 6.300,00 anuais.

Os rendimentos das quotas pagas pelos associados em conformidade com estatutos não estão sujeitos a IRC, por força do n.º 3 do artigo 54.º do CIRC e por isso não são declarados no Anexo D.

Os rendimentos comerciais são indicados no campo 302 do Anexo D dado que embora sujeitos estão isentos ao abrigo do artigo 54.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2. Informações relativas a operações financeiras

Neste Orçamento foram efectuadas duas importantes alterações à Lei Geral Tributária, mais concretamente aos artigos 63.º-A e 63.º-C.

As instituições de crédito e sociedades financeiras têm agora a obrigação de fornecer, a qualquer momento, a pedido do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou do seu substituto legal, ou do Conselho Directivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P., as informações respeitantes aos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efectuados por seu intermédio a sujeitos passivos que sejam identificados no referido pedido de informação, sem por qualquer forma identificar os titulares dos referidos cartões.

Esta disposição aplica-se a todos os sujeitos passivos de IRC e aos sujeitos passivos de IRS que auferiram rendimentos da categoria B.

3. Contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial

O Orçamento Rectificativo alterou também o n.º 3 do artigo 63.º-C da Lei Geral Tributária, reduzindo significativamente o limite a partir do qual os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

Assim, após a entrada em vigor do Orçamento Rectificativo, o limite referido reduz-se de € 9.700,00 para € 1.000,00.

Em nossa opinião, trata-se de uma alteração com bastante significado, sendo importante consciencializar todos os sujeitos passivos para a adopção desta prática, embora o valor agora constante da lei nos pareça demasiado baixo. Facilmente se constata que muitas empresas e sobretudo empresários, ignoram, por desconhecimento ou opção, a importância do artigo 63.º-C da Lei Geral Tributária, pelo que não é descabido recordar aqui todo o seu conteúdo.

Segundo esta disposição legal, os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida.

Devem, ainda, ser efectuados através da conta ou contas referidas, todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.

Como se pode verificar tratam-se de disposições de elevada importância e cujo não cumprimento é seriamente penalizado.

4. Alterações aos pagamentos por conta de IRS e IRC relativos a rendimentos das actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias

O Orçamento Rectificativo introduz também alterações aos prazos para entrega dos pagamentos por conta de sujeitos passivo com rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

Os sujeitos passivos de IRS que desenvolvam a título principal uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária podem concentrar a totalidade dos pagamentos por conta do imposto referente ao ano de 2012 num único pagamento a efectuar até ao dia 20 do mês de Dezembro, aplicando-se as demais regras previstas no artigo 102.º do Código do IRS.

Os sujeitos passivos de IRC que desenvolvam a título principal uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária podem concentrar a totalidade dos pagamentos por conta do imposto referente ao período de tributação com início em, ou após, 1 de Janeiro de 2012, num único pagamento a efectuar até ao dia 15 do mês de Dezembro ou do 12.º mês do respectivo período de tributação, aplicando-se as demais regras previstas nos artigos 104.º, 105.º e 107.º do Código do IRC.

Para este efeito, considera-se que um sujeito passivo de IRS ou IRC desenvolve a título principal uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária quando, no ano anterior, os rendimentos resultantes desta actividade representem, pelo menos, metade do respectivo volume de negócios.

(*) Redigido em 2012-05-29

O autor opta por não aplicar o novo acordo ortográfico

Breves notas sobre a actualidade económica



Paulo Nogueira Filho (Jornalista)

Economia verde pode gerar até 60 milhões de empregos

Não há dia em que não se ouça dizer que o ambiente é uma pedra no sapato da economia. Estes números dizem, porém, o contrário: a chamada “economia verde” pode gerar 15 a 60 milhões de novos empregos nos próximos 20 anos. A estimativa resulta de uma análise feita pela Organização Internacional do Trabalho (OIT) e leva em conta os postos de trabalho criados em vários sectores, como o das energias renováveis, da eficiência energética ou da reciclagem.

O estudo admite que, com a transição para a economia verde, alguns vão ter de mudar de emprego. Mas trata-se de um número “gerível” – nos países desenvolvidos, será de um por cento da força de trabalho. “As preocupações sobre a perda de empregos na economia verde são, por isso, exagerados”, conclui o estudo, realizado no âmbito da Iniciativa Empregos Verdes, que envolve também outras agências da ONU.

A economia verde já está a dar sustento a milhões de pessoas. Nos Estados Unidos, segundo o relatório, há 3,1 milhões de trabalhadores (2,4%) a prestarem serviços ou produzirem bens na área do ambiente. No Brasil, são 2,9 milhões (6,6%). Só no sector das renováveis, trabalham, no mundo todo, cinco milhões de pessoas. E a área da biodiversidade criou quase 15 milhões de empregos directos e indirectos na Europa. Entre o dever e haver, as projecções apontam para um ganho positivo de 0,2% a 2,0% no número de empregos globais – ou seja, mais 15 a 60 milhões de postos de trabalho. A OIT dá exemplos desta ligação – como a utilização de práticas mais eficientes e com menor impacto por parte dos 400 milhões de pequenos agricultores nos países em desenvolvimento, ou a integração, na fileira da reciclagem, de milhões de “catadores” de lixo das grandes cidades. Ao benefício ambiental soma-se o aumento da produção e do rendimento. O foco da Rio+20 sobre a economia verde não é pacífico.

Vários países e organizações têm-se mostrado reticentes, invocando argumentos contra a mercantilização do ambiente e contra a ingerência externa no padrão de desenvolvimento de cada nação.

“A sustentabilidade ambiental não é assassina dos empregos, como normalmente se diz. Pelo contrário, se gerida adequadamente, pode levar a mais e melhores empregos, à redução da pobreza e à inclusão social”, afirma, no entanto, Juan Somavia, director-geral da OIT, citado num comunicado da organização.

Passos Coelho: “erro nas contas fiscais não compromete”

O primeiro-ministro português afirmou que o erro detectado pela Unidade Técnica de Apoio Orçamental (UTAO) nas contas das receitas fiscais não tem impacto na execução orçamental nem põe em causa as metas orçamentais estabelecidas.

“Não é um erro que tenha impacto na nossa execução orçamental, mas nos dados comparáveis com a execução de há um ano. Eu digo que não tem impacto sobre a execução, na medida em que a receita indirecta do IVA, que não foi devidamente contabilizada nos impostos indirectos, está contabilizada numa outra rubrica orçamental que respeita a receitas não fiscais”, afirmou Pedro Passos Coelho.

Em resposta a questões dos jornalistas, à saída de um seminário no Centro Europeu Jean Monnet, em Lisboa, o primeiro-ministro acrescentou que o Governo agradece “a chamada de atenção” da UTAO e que “com certeza que a Direcção-Geral do Orçamento (DGO) não deixará de produzir a devida correcção”.

Segundo Passos Coelho, “terá sido um lapso, que foi detectado pela UTAO”, mas o importante “é que isso não tem qualquer impacto sobre o nível da execução que está a decorrer e, portanto, não é nada que ponha em causa as metas que estavam estabelecidas”.

“A receita fiscal não tem hoje uma leitura daquela que teve no passado pelo facto desse engano, digamos, ter sido detectado. Mas enganar são enganar”, concluiu o primeiro-ministro.

O Ministério das Finanças emitiu, entretanto, um comunicado com um esclarecimento da DGO, a reforçar que o erro “não tem qualquer implicação para o total da receita efectiva e respectiva evolução homóloga, nem para o valor do saldo”. De acordo com a análise da UTAO, a queda nas receitas fiscais com impostos indirectos foi quase o dobro da que foi divulgada pela DGO, em resultado de uma incorrecção nas contas que influencia a comparação em percentagem.

“Ao contrário do que foi divulgado pela DGO, a quebra da receita proveniente de impostos indirectos foi mais acentuada. A UTAO detectou uma incorrecção na taxa de variação homóloga acumulada até Abril dos impostos indirectos da administração central e segurança social (sem EPR – Entidades Públicas Reclassificadas), publicada pela DGO”, refere a análise da UTAO às contas da execução orçamental entre Janeiro e Abril.

Os técnicos independentes, desta unidade que dá apoio ao Parlamento, explicam que na base deste erro estará a falha da DGO em somar a receita proveniente do IVA social entre Janeiro e Abril de 2011, no valor de 238 milhões de euros. Esta conta influencia a comparação entre os quatro primeiros meses deste ano com os primeiros quatro meses de 2011, tendo na altura da divulgação da síntese de execução orçamental a DGO afirmado que a quebra nas receitas com impostos indirectos (entre eles o IVA) da Administração Central mais Segurança Social teria sido de 3,5% face ao mesmo período de 2011.

A UTAO refez as contas e diz agora que “a queda foi não apenas de 3,5%, mas sim de 6,8%, graças aos 238 milhões de euros que não foram tidos em conta do IVA social recebidos em 2011”. Corrigindo esta situação, a receita de impostos indirectos da administração central e da Segurança Social (sem EPR) diminui 6,8% (agravando em quase 1,1 pontos percentuais a quebra registada até Março), quase o dobro da variação pública na síntese de maio da DGO (-3,5%).

CE põe Portugal em tribunal

A Comissão Europeia recorreu ao Tribunal de Justiça da União Europeia contra cinco países, entre os quais Portugal, por incumprimento das novas regras das telecomunicações. Portugal pode vir a pagar uma multa de 22 mil euros por dia até notificar Bruxelas de que transpõe para o direito nacional todas as regras da nova legislação europeia.

O valor da coima diária foi divulgado pelo executivo comunitário, que pede ao Tribunal de Justiça que multe também a Eslovénia, a Bélgica, a Polónia e a Holanda (com coimas diárias diferentes).

Em causa está o facto de, a 25 de Maio do ano passado, Portugal e estes quatro países não terem concluído o processo de transposição para o direito nacional de dois novos diplomas, a directiva *Legislar Melhor* e a directiva *Direitos dos Cidadãos*, que alteram cinco diplomas.

Na proposta enviada ao Tribunal de Justiça, é sugerido que cada um dos cinco Estados-membros pague uma multa diária “desde a data do acórdão até à notificação da transposição cabal das regras das telecomunicações para o direito nacional”, explica a Comissão numa nota. Bruxelas sublinha, no entanto, que poderá não dar seguimento à medida “se as medidas de transposição lhe forem notificadas”.

Para Portugal, a coima proposta é de 22.014 euros por dia, para a Eslovénia é de 13.063 euros, para a Bélgica é de 70.353 euros, para a Polónia é de 112.190 euros, e para a Holanda é de 105.688 euros. O valor varia em função dos elementos em falta para estar concluída a transposição das regras. No caso de Portugal, falta transpor um elemento relacionado com a antiga directiva sobre privacidade.

As novas regras, que alteram a directiva-quadro das telecomunicações e as directivas “acesso”, “autorização”, “serviço universal” e “privacidade nas comunicações electrónicas”, permitem que se possa mudar de operador de comunicações telefónicas, fixas ou móveis, sem ser preciso mudar de número.

Em matéria dos direitos dos utilizadores da Internet, os operadores devem prestar-lhes informação “quando outras partes guardem ou acedam a dados nos seus computadores”. Em caso de perda de dados pessoais dos utilizadores das telecomunicações, os operadores têm ainda de informar “prontamente os clientes e as autoridades de protecção dos dados”.

Esclareça as suas dúvidas

IVA – Prestação de Serviços – País Terceiro

Questão Sócio n.º 18771

Uma empresa, sujeito passivo angolano, com o objeto de construção civil, criou em Portugal uma sucursal. Esta sucursal prossegue os mesmos fins que a empresa-mãe ou seja, a prestação de serviços na área da construção civil. Durante o exercício de 2010, a empresa-mãe angolana prestou diversos serviços de carácter técnico (arquitetura e engenharia) à sua sucursal, usando os seus quadros técnicos que comprovadamente se deslocaram a Portugal com frequência. Outros serviços houve, prestados pelos mesmos técnicos, que foram efectuados em Angola, na sede da empresa-mãe, nomeadamente os projetos, plantas, etc..

Havendo alguma dificuldade em interpretar o artigo 6.º do CIVA, mesmo depois do Ofício n.º 30115, de 29.12.2009, da DGI, solicito o favor de me informarem se estes custos (serviços efectuados em Angola pela empresa-mãe para a sucursal e outros prestados aí em Portugal) estão ou não sujeitos a tributação em sede de IVA.

Resposta do Assessor Fiscal:

1. A empresa angolana tem em Portugal uma sucursal que prossegue os mesmos fins da empresa-mãe, ou seja, presta serviços na área da construção civil, e à qual presta serviços de carácter técnico (arquitetura e engenharia), usando os seus quadros técnicos que, para o efeito, com frequência, se deslocam a Portugal.

2. Outros serviços são prestados pelos mesmos técnicos em Angola, na sede da empresa-mãe, nomeadamente, projectos, plantas, etc.

Põe-se, assim, a questão de saber se os custos respeitantes aos serviços efectuados pela empresa-mãe à sua sucursal, quer em Portugal quer em Angola, estão ou não sujeitos a tributação em sede de IVA.

3. Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado «as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal (alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA);

4. Por outro lado, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, integrando esse conceito qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas (n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código). **5.** Segundo a doutrina emanada do ofício-circulado n.º 30 114/09, de 25.11, que passamos a acompanhar, o conceito de independência, que condiciona a qualidade de

sujeito passivo, implica que, quando exista uma relação de subordinação comparável à criada por um contrato de trabalho entre a entidade empregadora e o trabalhador, este não age na qualidade de sujeito passivo nas prestações de serviços que efectua. **6.** Tendo em conta estes critérios, coloca-se a questão de saber se, no interior da mesma entidade jurídica, um estabelecimento estável pode dispor de suficiente autonomia para agir por conta própria, sob a sua responsabilidade e suportando sozinho os riscos económicos da sua actividade, assumindo assim a qualidade de sujeito passivo para efeitos de IVA.

7. O CIVA, tal como a Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, (Directiva do IVA), não contempla uma definição harmonizada de estabelecimento estável para efeitos de IVA; no entanto, ao longo da vigência deste imposto, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), tem vindo a emitir jurisprudência sobre este conceito.

8. Deve, por isso, considerar-se que uma entidade tem um estabelecimento estável quando disponha de uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, e de uma instalação, ambos com uma permanência suficiente para a realização de operações tributáveis.

9. Os estabelecimentos estáveis, seja na forma de sucursais, agências, delegações, escritórios de representação ou outras, constituem normalmente realidades patrimoniais ou centros de interesse autónomos, susceptíveis de *per se* ser objecto de relações jurídicas tributárias.

10. Nesse pressuposto, esses estabelecimentos estáveis, situados em diferentes Estados Membros, podem constituir sujeitos passivos do IVA diferenciados e dotados de personalidade tributária própria e distinta, no exercício das respectivas actividades.

11. Para aferir da existência de uma relação jurídica entre uma sociedade não residente e o estabelecimento estável, a fim de sujeitar a IVA as prestações de serviços fornecidas, há que verificar se o estabelecimento estável realiza uma actividade económica independente, designadamente se pode ser considerado autónomo por suportar o risco que decorre da sua actividade.

12. Deve, ainda, considerar-se que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações específicas. Nesse sentido, um estabelecimento estável, que não seja uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado-Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo pelos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações.

13. No mesmo sentido se pronuncia o Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades, de 23.03.2006, onde se decide

«que um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado-Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações (in CTF/Jan./Junho/06, n.º 417, pág. 418).

14. Ora, uma sucursal, por definição, não tem personalidade jurídica, exercendo, no todo ou em parte, a actividade da empresa-mãe sob a forma de representação permanente, no país ou no estrangeiro.

15. Aplicando a doutrina anteriormente exposta à situação sub-judice, a «sucursal» da empresa angolana, por se tratar de uma entidade sem personalidade jurídica que não age, por conseguinte, com independência no seio da entidade jurídica onde se integra, não deve ser considerada sujeito passivo do imposto (IVA) pelos custos que lhe são imputados pela sociedade-mãe em razão das prestações de serviços técnicos que esta lhe presta, e, sendo assim, tais custos não estarão abrangidos pelas regras de incidência do imposto.

16. Não sendo, neste âmbito, um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, afastada está a hipótese de aplicação às referidas prestações de serviço das regras previstas no n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

17. Os documentos que sejam emitidos a fim de titular os débitos em causa, os mesmos não são considerados facturas ou documentos equivalentes para efeitos de IVA, pelo que não são obrigados a obedecer aos requisitos formais exigidos pelo artigo 36.º do CIVA.

SP – 2011-07-26

Exportação – Enquadramento IVA

Questão Sócio n.º 18623

Perante uma venda de bens de uma empresa nacional (A) para uma outra empresa nacional (B), em que estes bens são para ser exportados, a factura de venda da empresa A é isenta? Qual a base legal desta isenção? Confunde-se um pouco com o art.º 14 do CIVA e DL 190/90. Qual a base legal mais adequada para estas situações?

Resposta do Assessor Fiscal:

Se na compra de mercadorias para exportação, de valor superior a 1 000 €, forem cumpridas as regras previstas no artigo 6.º do DL n.º 198/90, de 19.06, tal operação está isenta de IVA, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Nestas circunstâncias, o fornecedor não tem, obviamente, de liquidar impos-

to na factura correspondente que emite. Não sendo este o caso, por, designadamente, a mercadoria ter sido entregue pelo fornecedor ao comprador/exportador, a transmissão passa a consubstanciar uma operação interna sujeita a IVA, a liquidar na respectiva factura. A exportação posterior dos mesmos bens pelo comprador está, então, isenta de imposto, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

SP – 2011-07-26

IVA

Questão Sócio n.º 17932

A actividade de uma clínica dentária está isenta de IVA ao abrigo do Art.º 9, n.º 2? Ao dar-se o início de actividade, terá que optar pela Regime Normal de IVA atendendo ao investimento realizado, e para fins de recuperação do IVA?

Resposta do Assessor Fiscal:

1. Só é dedutível o imposto suportado a montante incidente sobre bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo para a realização de operações tributáveis não isentas (alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA).
2. As actividades da «clínica dentária» estão isentas de imposto ao abrigo do artigo 9.º, n.º 2, do CIVA.
3. Sendo assim, o imposto suportado na compra de bens e serviços para a realização das actividades nela desenvolvidas, não é dedutível; logo, neste caso, não haverá lugar a crédito de imposto, e, consequentemente, não haverá direito a reembolso do imposto suportado nas referidas aquisições (n.ºs 1, 4 e 5 do artigo 22.º do CIVA).
4. Contudo «Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas – alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA», podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações.
5. O direito de opção pela renúncia é exercido mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação.
6. Tendo exercido o direito de opção, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, no caso de desejar voltar ao regime de isenção.

7. Entrando, com a renúncia, no regime normal de tributação, o direito à dedução do imposto, passa a obedecer às regras constantes dos artigos 19.º e seguintes.

8. O pedido de reembolso do IVA a que haja lugar, de acordo com o disposto no artigo 22.º do CIVA, deve obedecer às instruções transmitidas pelo «Despacho Normativo n.º 18-A/10, de 01.07, Série II, n.º126, 1.ºSUP».

SP – 2011-07-28

IVA

Questão Sócio n.º 17611

Uma empresa estrangeira situada na U.E. e sem qualquer representação em Portugal deseja estabelecer um contrato de venda à consignação com um distribuidor português. A mercadoria será expedida directamente da U.E. para o armazém do distribuidor, através de uma factura à consignação e é o distribuidor que fará a respectiva venda em Portugal. Mensalmente, o distribuidor dará indicações da mercadoria vendida para que a outra empresa emitia a competente factura firme da venda.

Em sede de IVA, como deve ser montada esta operação?

1. A empresa da U.E. tem de se registar em Portugal para proceder ao mecanismo do reverse-charge?
2. O distribuidor procederá ele mesmo a esse mecanismo?
3. Caso tenha de se registar, quais os documentos que devem ser emitidos?

Resposta do Assessor Fiscal:

Uma empresa estrangeira situada na U.E. celebra um contrato de venda à consignação com um distribuidor português. A mercadoria é expedida directamente da U.E. para o armazém do distribuidor acompanhada de uma factura à consignação e é o distribuidor que procede à sua venda em Portugal.

1. Entende-se por vendas à consignação, o envio de mercadorias de um fornecedor para outro, não na sequência de uma venda, mas para que este último as transaccione ao melhor preço, com direito a uma participação nos lucros e a obrigação de restituir as unidades não vendidas (Circular n.º 11/2003, Série II, de 07.02.2003, da Direcção-Geral da Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo – Divisão de Documentação e Relações Públicas).

2. A empresa comunitária ao enviar a mercadoria para o armazém do consignatário em Portugal estabelece aqui um stock de mercadorias em consignação, sem qualquer transferência de propriedade.

3. Ora, esta operação, por caracterizar uma aquisição intracomunitária de bens, implica a necessidade de o vendedor,

sujeito passivo noutro Estado-Membro, se obrigar a nomear, aqui, um representante fiscal ou a proceder ao respectivo registo como sujeito passivo em Portugal, já que não se verifica a transmissão do direito dos bens como proprietário para o consignatário/detentor do stock (INF. N.º 1 229, de 09.02.93, da DSCA do SIVA, que passamos a acompanhar).

4. Com efeito, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do RITI, considera-se assimilada a aquisição intracomunitária de bens efectuada a título oneroso “a afectação por sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado-Membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua actividade”.

5. O representante fiscal a ser nomeado (tal como decorre do estatuído no artigo 24.º do RITI) deverá cumprir todas as obrigações decorrentes da aplicação do RITI, incluindo a do registo, sendo devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado (De notar que a obrigação de nomear um representante fiscal é facultativa para os não residentes que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro).

6. De referir, finalmente, que as transmissões posteriores das mercadorias constantes do stock deixado em consignação aos respectivos clientes se qualificam, naturalmente, como transmissões efectuadas no território nacional pelo sujeito passivo no outro Estado-Membro com as consequências daí decorrentes.

7. Tratando-se de uma aquisição intracomunitária de bens localizada e tributada no território nacional, conforme o preceituado no n.º 1 do artigo 8.º e na alínea a) do artigo 1.º, ambos do RITI, dever-se-á atender ao seguinte: 7.1. A pessoa colectiva com sede no outro Estado-Membro que efectua a aquisição intracomunitária de bens deverá proceder ao respectivo registo como sujeito passivo no território nacional (conforme o previsto no artigo 23.º do RITI e no artigo 28.º do Código do IVA), ou nomear um representante fiscal (tal como decorre do estatuído no artigo 24.º do RITI); 7.2. O representante nomeado deverá solicitar ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas um número de registo para o seu representado (entidade competente neste âmbito) e cumprir as correspondentes obrigações declarativas; 7.3. Após obtenção de tal número de registo dever-se-á proceder à entrega de uma declaração de início/registo de actividade na Repartição de Finanças competente, devendo juntar-se em apenso uma procuração, da qual deverá constar a identificação completa do representante. 7.4. No entanto, note-se, caso seja efectuada o registo comercial da representação, dispensa-se a apresentação da procuração aquando da entrega da declaração de início de actividade.

SP – 2011-07-28

Regime Geral das Infracções Tributárias

Anotado – 4.^a Edição 2010

O **“Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado”** é da autoria de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santo e edição da Áreas Editora.

Tendo em vista o reforço das garantias dos contribuintes, a simplificação processual e a reformulação da organização judiciária tributária, o Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, retoma disposições que constavam já do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras e do Regime Geral das Infracções Aduaneiras, do Código de Processo Tributário e da Lei Geral Tributária, mas constitui também, em virtude das soluções que preconiza e na integração que produz, um diploma novo. Como reconhecem os autores, o diploma contém, pois, uma quantidade apreciável de disposições inovadoras que geram dificuldades de interpretação. Assim, para além da unidade formal ao Direito Penal Tributário, reforça os poderes/funções desempenhadas pela Administração tributária e a Segurança Social no processo penal tributário, introduz novos tipos de contra-ordenações e novos tipos de crimes e agrava as penas de prisão e de multa por crime, de entre muitas outras inovações.

Nesta edição, os autores atualizaram o texto, fizeram a recolha da nova Doutrina, Legislação e Jurisprudência, alteraram e aditaram novas anotações e comentários, tendo em conta não só as alterações ao próprio Regime Geral das Infracções Tributárias, mas também os demais diplomas relacionados, sempre com o objetivo de dar resposta à generalidade dos problemas que se deparam, mesmo quando se trata de questões complexas.

O apelo constante à legislação subsidiariamente aplicável aos crimes e às contra-ordenações e seu processamento, com a necessidade de determinação do regime legal aplicável, justificam a análise detalhada dessa disciplina nesta Anotação, no seguimento de outras obras dos autores no domínio do Direito Criminal, Direito Processual Penal, Direito das Contraordenações e Direito Tributário.

O Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado constitui assim um importante instrumento de estudo e consulta para todos os interessados nas matérias, especialmente para os profissionais.

Jorge Lopes de Sousa é Juiz Conselheiro na Secção do Contencioso Administrativo e na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e também Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.



É autor, entre outras obras, de *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, 2.^a edição, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais* e co-autor de *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3.^a edição, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, 5.^a edição, e *Contra-ordenações – Anotações ao Regime Geral*, 6.^a edição.

Manuel Simas Santos é Juiz Conselheiro Jubilado do Supremo Tribunal de Justiça, Presidente do Conselho de Fiscalização das Bases de Dados da ADN, Professor Catedrático Convidado do ISMAI e membro do Conselho Diretivo do Mestrado em Direito Judiciário da Universidade do Minho.

É co-autor, entre outras, das *Noções Elementares do Direito Penal*, 3.^a edição, *Recursos em Processo Penal*, 7.^a edição, *Código Penal Anotado*, 3.^a edição, e *Código do Processo Penal Anotado*, 3.^a edição, e ainda autor de diversos artigos publicados em revistas da especialidade.

Um exemplar do REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS Anotado, 4.^a Edição 2010, encontra-se disponível na Biblioteca da APOTEC, para consulta.

TÍTULO: REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS Anotado 4.^a Edição – 2010

AUTORES: JORGE LOPES DE SOUSA E MANUEL SIMAS SANTOS

EDITORA: ÁREAS EDITORA

Faleceu Carlos Alberto Gomes Luso

Faleceu no passado dia 19 de Maio, Carlos Gomes Luso. Sócio fundador, manteve a sua filiação na APOTEC até 2009, ano em que se reformou. Gomes Luso fez parte da Comissão para a Defesa dos Técnicos de Contas, no período de Julho de 1988 a Julho de 1991.

Importa aqui lembrar o trabalho meritório em defesa dos Técnicos de Contas, que levou a APOTEC em 1981, numa Assembleia Geral, a nomear uma Comissão para a Defesa dos Técnicos de Contas, presidida por José Joaquim Gomes Dias, nessa altura Vice-presidente da Direcção Central.

Com a tomada de posse desta Comissão, e no cumprimento pelo determinado pela Assembleia Geral da APOTEC, várias iniciativas são encetadas, nomeadamente na luta pela inconstitucionalidade de alguns artigos dos antigos Códigos da Contribuição Industrial e do Imposto de Transacções, bem como pela definição de um Estatuto para os Técnicos de Contas.

Em Julho de 1988, é nomeada uma nova Comissão para a Defesa dos Técnicos de Contas, desta vez presidida por Carlos Alberto Gomes Luso, coadjuvado por António José Dias Cardoso e Mário Sousa Azevedo.

Esta Comissão termina o seu propósito em Julho de 1991 quando em Diário da República é publicada a autorização legislativa concedida pela Assembleia da República ao Governo para “legislar sobre a instituição e definição do regime jurídico da associação pública dos técnicos oficiais de contas”. Como a maioria dos Associados se devem recordar, esta autorização legislativa acabou por cair, e só mais tarde, fruto de contínuas iniciativas, quer da APOTEC quer de outras instituições, o estatuto do TOC acabou por ser uma realidade.

E foi assim que em 1996, se dá a homenagem à Direcção Central da APOTEC e à Comissão de Defesa dos Técnicos de Contas, por iniciativa da Secção Regional de Lisboa, podendo ler-se no Jornal de Contabilidade de Março desse ano:



“Caro Colega, se o estatuto hoje é uma realidade, em muito ao empenho dos homenageados se deve. Aquele pode merecer-nos algumas críticas, mas, globalmente, representa um marco histórico, para a profissão. É justo reconhecer o muito que por ele alguns colegas fizeram. É pois, justa a homenagem aos que por ele mais se empenharam.”

Homenageados:

Direcção Central da APOTEC: Manuel Patuleia, José Luis Rochinha (a título póstumo), Maria Teresa Neto, José Manuel Marques, Manuel Benavente Rodrigues.

Comissão de Defesa dos Técnicos de Contas: Carlos Alberto Gomes Luso, Mário Sousa Azevedo, António Dias Cardoso, Luiz Chaves de Almeida (a título póstumo), José Rodrigues Dias (a título póstumo), Alirio Ferreira da Silva (a título póstumo).”

Todos os elementos que integraram a Comissão de Defesa dos Técnicos de Contas já deixaram de estar entre nós, ficando a sua acção registada na história da APOTEC e dos Técnicos Oficiais de Contas.

À Família as mais sentidas condolências.

Dicas sobre eventos culturais^(*) (15/6 a 15/7)

Teatro

Do Discurso Amoroso: Fragmento #2

Sinopse: Uma noite. Um café. Alguém se perdeu em recordações. Uma mulher misteriosa.

Uma rapariga que questiona a abundância da sua ternura. Um homem que espera alguém.

Um homem condenado a transitar continuamente de amor em amor.

Um espetáculo sobre a Espera, a Recordação, a Sedução, a Ternura e a Vagabundagem.

Localidade: Hard Club – Porto

Contactos: T 220101185

E-mail: dodiscursoamoroso@gmail.com

Website: <http://dodiscursoamoroso.blogspot.pt>

Coisas de Homem

Sinopse: Texto cruel e comovente deste dramaturgo alemão, cuja obra nos remete para as mais inquietantes texturas sociais e políticas contemporâneas.

Entre cutelos, álcool, um cão e um amante esquipático, Martha, talhante de profissão, mulher de meia-idade e sem encantos, persiste numa relação em que o achincalho, a insensibilidade e o desequilíbrio, são normas.

Num universo comportamental curto circuitado, o seu confronto com Otto, traduz o lado mais sombrio e desconforme duma intimidade (conjugabilidade) que transporta todas as emoções para o “fio da navalha”. Com sangue. Porque, afinal de contas, as realidades quotidianas, tal como os seres humanos, nem sempre são a duas cores. Ou seja, a carne é uma intensa cruz e o nosso cérebro ardiloso. Texto cruel e comovente deste dramaturgo alemão, cuja obra nos remete para as mais inquietantes texturas sociais e políticas contemporâneas. (Maria Emília Correia)

Localidade: Teatro da Trindade – Lisboa

Contactos: T 939749701 • E-mail: geral@tenda.pt

Website: <http://www.tenda.pt>

Música

Concerto de Professores – GRATUITO

Concerto de Professores com as obras elaboradas na disciplina de Análise e Técnicas de Composição

Localidade: Rua do Sobral – Ponte de Lima

Academia de Música Fernandes Fão

Dança e Teatro

Peepashow – Desnudamento Frontal do Corpo

Uma viagem vertiginosa pelos seus trilhos biológico-científicos, dos seus segredos mais íntimos e das suas partes mais sórdidas – Um deslizar pelos seus lugares mais apetecíveis.

“A Igreja diz: O CORPO É CULPA. A Ciência diz: O CORPO É UMA MÁQUINA. A publicidade diz: O CORPO É UM NEGÓCIO. E o corpo diz: EU SOU UMA FESTA.” (Eduardo Galeano) *É PRÓ MENINO E PRÁ MENINA*

Espectáculo de *CABARET-BURLESCUE* ao jeito de *REVISTA-PUNK-à-PORTUGUESA*.

BREJEIRO * ERÓTICO * BURLESCO * SATÍRICO * REBARBATIVO

Localidade: Teatro Extremo – Rua Serpa Pinto, n.º 16

Almada

Contactos: T 964503382

E-mail: arenadeferas@gmail.com

Website: <http://arenadeferas.co.cc>

Exposições

Exposição de Inma Doval Porto – Raio Verde GRATUITO

Descrição: Em muito raras ocasiões, quando o sol está prestes a desaparecer trás do horizonte, pode-se ver um brilho verde durante uns segundos. Este fenómeno chama-se “GREEN FLASH”, resplendor ou raio verde (W.J. Burroughs).

O raio verde é um fulgor efémero. Talvez seja o fugidio passo de uma ondina de cabelos verdes, que viaja veloz sobre a superfície do oceano, Rusalka na procura desesperada de Jezebel, ou o acordar de um pássaro que acaricia o horizonte, a oferta de um “homem-peixe” ao mar, o leve suspiro de Anfitriote ou talvez, o primeiro sonho da noite.

Localidade: Bobogi – Espaço de Arte – Aveiro

Contactos: T 918757505

E-mail: bobogi.espacodearte@gmail.com

Website: <http://bobogi-espacodeart.blogspot.com>

A Eternidade do Efémero – GRATUITO

Descrição: Movimento de Expressão Fotográfica

Localidade: Pavilhão de Macau, Parque da Cidade, Loures

Contactos: T 962527453

E-mail: geral@mef.pt

Website: <http://www.mef.pt>

Cinema

Le Havre, de Aki Kaurismaki

Sinopse: Marcel Marx, antigo escritor e boémio famoso, exilou-se voluntariamente na cidade portuária do Havre onde a sua profissão, honrada mas não remuneradora, de engraxador de sapatos lhe dá o sentimento de estar mais próximo das gentes servindo-as. Ele resignou-se da sua ambição literária e leva uma vida satisfatória dentro do triângulo constituído pelo bar do canto, o seu trabalho e a sua mulher Arletty, quando

o destino põe, bruscamente no seu caminho, uma criança imigrada oriunda da África negra. Ao mesmo tempo, Arletty fica gravemente doente e Marcel vê-se obrigado a confrontar-se novamente com o muro frio da indiferença humana tendo, por únicas armas, o seu otimismo nato e a solidariedade obstinada dos habitantes do seu bairro.

Ele enfrenta a mecânica cega de um Estado de direito ocidental, representado pelo torno da polícia que aperta cada vez o jovem refugiado. Chegou a altura de Marcel engraxar os seus sapatos e mostrar os dentes.

Localidade: Cine-Teatro S. Pedro – Abrantes

Contatos: T 241372515

E-mail: espalhafitas@gmail.com

Website: <http://www.espalhafitas.org>

Offside, De Jafar Panahi

Sinopse: Quem é aquele rapaz estranho que se senta, sossegado, no canto de um autocarro cheio de adeptos aos gritos a caminho do jogo de futebol? Na realidade, o rapaz tímido é uma rapariga disfarçada. Não está sozinha: no Irão, as mulheres também adoram futebol. Antes do jogo começar, é detida à entrada e colocada no interior de uma cerca mesmo ao lado do estádio juntamente com um bando de outras mulheres todas vestidas como homens. Serão todas entregues à polícia de costumes depois do jogo. Mas, antes disso, serão torturadas! Terão de suportar todos os cânticos, todos os gritos de um jogo que não podem ver. Pior ainda, terão de ouvir relato da boca de um soldado que nada percebe de futebol. Ainda assim, estas jovens não desistem. Utilizam todos os truques possíveis e imaginários para ver o jogo.

Localidade: Cine-Teatro S. Pedro – Abrantes

Contatos: T 241372515

E-mail: espalhafitas@gmail.com

Website: <http://www.espalhafitas.org>

Passatempo sotaques – GRATUITO

Descrição: Passatempo Sotaques/Tomás Gonzaga

O Sotaques promove esta semana o passatempo Tomás Gonzaga em homenagem ao grande poeta brasileiro.

Responda corretamente à seguinte questão e habilite-se a ganhar um exemplar do livro “Tomás Gonzaga. Em busca da musa Clío” da autoria de Danyel Guerra.

A obra mais importante de Tomás Gonzaga chama-se:

a) Dom Casmurro; b) Caramuru; c) Marília de Dirceu

Envie a resposta para o e-mail antonio.sotaques@gmail.com

Localidade: Porto

Contatos: T 917852955

E-mail: antonio.sotaques@gmail.com

Website: <http://www.sotaques.eu>



No atual contexto de crise económica, o ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão – reconhece o seu papel preponderante na formação e valorização do capital humano do país nas áreas de economia e gestão, não esquecendo a sua vocação de escola pública. Deste modo, o ISEG disponibiliza o seu MBA em regime de part-time e com uma duração de 15 meses, sem abdicar do rigor científico e técnico que caracterizam os programas desta escola com mais de 100 anos de existência.

Uma das principais mais-valias do MBA | ISEG é o programa de imersão em Silicon Valley, desenvolvido em parceria com a Universidade de São Francisco, que permite aos participantes o desenvolvimento das suas capacidades de empreendedorismo, inovação e intrapreneurship.

O valor da propina do MBA ISEG é de €12.500, sendo que os Sócios da APOTEC beneficiam de preço especial: MBA ISEG Universo ISEG/UTL: €10.000

Mais informações em www.apotec.pt e

<http://www.iseg.utl.pt/MBAISEG/>

Encadernações “Jornal de Contabilidade”

½ Tela (1 ou 2 anos) € 23,00

Pele (1 ou 2 anos) € 28,00

Cores disponíveis em ½ Tela:

- azul escuro
- vermelho
- verde

Cor disponível em Pele:

- castanho

Para pedido de encadernações deverá enviar os jornais e meio de pagamento, para a sede da APOTEC, acompanhados de:

- Nome e morada completos
- Indicar o n.º de volumes e respectivos anos
- Indicar se pretende receber via CTT, não sendo necessário pagamento adicional

VALORIZE O JORNAL DA APOTEC!

(*) Informação conforme site Rede Cultural

Actualidades / Notícias

Homenagem a Braz Machado pela APC – Associação Portuguesa de Contabilistas

A Associação Portuguesa de Contabilistas homenageou, no passado dia 26 de Maio de 2012, o seu Associado Honorário, Dr. José Rita Braz Machado, num almoço que decorreu no Restaurante Espaço 10, no ATRIUM Saldanha, com uma presença assinalável de personalidades, profissionais e docentes da área da contabilidade e matérias afins e também de muitos amigos do homenageado.

A Direção da APOTEC foi representada pelo Diretor do Jornal de Contabilidade, Severo Praxedes Soares.

O Dr. José Rita Braz Machado é uma personalidade sobejamente conhecida de todos os Contabilistas e profissionais por via dos relevantes serviços prestados aos profissionais e ao País.

Em termos sintéticos, desenvolveu a sua atividade profissional em grandes empresas, nomeadamente na SHELL e na Sidurgia Nacional, participou desde muito cedo em debates, nomeadamente nos promovidos pela Sociedade Portuguesa de Contabilidade, nos quais transmitia a sua experiência e os conhecimentos obtidos como membro da American Accounting Association (AAA), integrou, em representação da APC, a Comissão de Normalização Contabilística, e a sua Comissão Executiva, ininterruptamente durante 35 anos, de 1974 a 2009, contribuiu com os seus estudos para a transformação dos institutos comerciais nos atuais estabelecimentos de ensino superior da contabilidade, colaborou na tradução das normas internacionais de contabilidade, publicou até à data vários artigos nomeadamente na Revista de Contabilidade e Finanças, e editou vários livros no domínio da contabilidade, podendo ser considerado o precursor da visão atual da contabilidade. Como disse o Presidente da APC, Braz Machado viu antes do tempo, tendo ideias claras acerca do conteúdo da profissão e da dignificação da contabilidade e dos contabilistas.

Atualmente Braz Machado é membro do Conselho Técnico da APC e do Conselho Consultivo-Redatorial da Revista de Contabilidade e Finanças.

O Jornal de Contabilidade felicita a APC pela oportuna iniciativa.

Caixa Geral de Depósitos e APOTEC celebram novo protocolo

No passado dia 17 de Maio, foi finalmente renovado o protocolo entre a **APOTEC** e a **Caixa Geral de Depósitos**.

Este acordo visa proporcionar à APOTEC e aos Associados, o acesso, em condições especiais, ao crédito para investimento ou para cobertura das necessidades correntes de exploração, bem como aos serviços bancários da Caixa e das Empresas do Grupo CGD.

Além das finalidades empresariais, a Caixa propõe-se disponibilizar aos Gestores, Quadros, Técnicos, demais colaboradores permanentes e Associados da APOTEC operações e serviços bancários e financeiros, destinados a clientes particulares, para fins de natureza pessoal e social.

As condições particulares e detalhes deste Protocolo encontram-se disponíveis na Área de Protocolos em www.apotec.pt

APOTEC pede fixação definitiva do prazo de entrega do relatório único – o pedido não foi aceite!

A APOTEC solicitou ao Ministro da Solidariedade e da Segurança Social, no passado dia 3 de Maio, a fixação em carácter definitivo do prazo de entrega do Relatório Único, conforme divulgado na edição anterior deste Jornal.

Em resposta a este pedido, fomos informados que *“Conscientes de que existe uma sobreposição entre o período definitivo e o calendário fiscal existente para os profissionais de contabilidade, salienta-se, no entanto que o Relatório Único recepcionado num dado ano é referente a dados do ano anterior. Assim, o adiamento da recolha do Relatório para a data proposta por essa Associação (15 de Setembro a 30 de Outubro) iria implicar que, no caso particular do Quadro de Pessoal, a recolha dos dados fosse efectuada com mais de um ano de diferença face à referência dos mesmos, o que não se afigura recomendável.”*

Esta comunicação encontra-se, na íntegra, disponível em www.apotec.pt

Da nossa parte, compreendemos os argumentos apresentados, embora saibamos que o problema deste Relatório Único, cuja responsabilidade é das entidades empregadoras, reside no facto de serem os *profissionais das contas* que asseguram o cumprimento desta obrigação declarativa.

E esta é a raiz do problema, se à luz da lei a responsabilidade é dos empregadores na prática ela recai sobre os profissionais!

Secção Regional do Porto elege corpos sociais para o triénio 2011/2013



Realizaram-se no passado dia 12 de Abril, as eleições dos corpos sociais para o triénio de 2012 a 2014 da Secção Regional do Porto.

Para conhecimento geral passamos a divulgar os nomes dos Associados que assim vão continuar a gerir os destinos desta Secção Regional, aos quais desde já, felicitamos e desejamos as maiores venturas no real desempenho dos seus cargos.

Assembleia Regional

Presidente: Manuel Barros da Costa
Vice-Presidente: Fernando José de Castro
Secretário: Nídio Hélder Pereira Durão

Direcção Regional

Presidente: António Jorge Pereira Ribeiro
Vice-Presidente: Luís Ribeiro Teixeira
Tesoureira: Sofia Manuela Gonçalves Monteiro

Delegados

António Jorge Pereira Ribeiro
Carlos do Carmo Fernandes Durão
Fernando José de Castro
Fernando José Oliveira
Jorge Amadeu de Almeida Viana
José Luís Brito Araújo
Luís Ribeiro Teixeira
Manuel Barros da Costa
Maria Manuela Pinho de Carvalho
Nídio Hélder Pereira Durão
Sofia Manuela Gonçalves Monteiro

Aposte na sua valorização profissional – aproveite a campanha dos 35 anos da APOTEC

Não é demais lembrar que a Formação surge por real necessidade dos profissionais. Neste sentido, há 35 anos que a APOTEC apoia e desenvolve acções de formação, conferências, seminários, Jornadas e Encontros, sempre com o objectivo de proporcionar aos profissionais em geral, e aos associados em particular, condições para o melhor desempenho face aos constantes desafios que as sucessivas alterações legislativas provocam neste sector.

Por tal, as Acções de Formação ministradas pela APOTEC obedecem aos requisitos formais necessários, sendo válidas para efeitos do cumprimento das obrigações de formação profissional para os empregadores, exigidas pelo artigo 163º da Lei 35/2004, de 29 de Julho.

Como é hábito, em anexo a este Jornal constam algumas das Acções de Formação já agendadas para o segundo semestre deste ano, que também se encontram disponíveis em www.apotec.pt

Porque os tempos actuais assim exigem, e no sentido de apoiar e promover a contínua valorização profissional dos Associados, está em curso a Campanha dos 35 anos da APOTEC, com ofertas ao nível das Acções de Formação. Aproveite esta oportunidade e consiga vantagens formativas, nomeadamente uma formação gratuita. Saiba como em www.apotec.pt ou através da separata da formação que acompanha este jornal.



Formação em Coimbra



**Sage
easy**

Sage 2012 It's Easy!

Conheça a Solução
de Gestão onde
só Paga o que Usa.

- ◆ **Sem Investimento Inicial**
- ◆ **Total Flexibilidade**
Solução ajustada às
suas necessidades
- ◆ **Adesão e Renovação Simples**

**Na Sage encontra a Solução Certa
para a Gestão Eficaz do seu Negócio.
Contacte-nos já!**

www.sage.pt | 808 200 482

sage

Software para uma gestão eficaz.