



DIÁRIO DA REPÚBLICA

Terça-feira, 2 de junho de 2015

Número 106

ÍNDICE

Assembleia da República

Resolução da Assembleia da República n.º 56/2015:

Recomenda ao Governo a ponderação de incentivos à reconversão urbanística das áreas urbanas de génese ilegal designadamente a admissibilidade de aplicação do regime fiscal previsto para a reabilitação urbana, com as adaptações que se mostrem necessárias 3469

Resolução da Assembleia da República n.º 57/2015:

Suspensão da ação de despejo das casas de função da Guarda Nacional Republicana no Pátio da Quintinha. 3469

Resolução da Assembleia da República n.º 58/2015:

Conta Geral do Estado de 2013 3469

Presidência do Conselho de Ministros

Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2015:

Autoriza a Autoridade Tributária e Aduaneira a realizar a despesa relativa à aquisição de serviços para licenciamento e manutenção de *software*. 3469

Resolução do Conselho de Ministros n.º 35/2015:

Desafeta do domínio público militar o PM 45/Porto — Instalações do Carvalhido, correspondente ao prédio sito na Rua de Francos n.º 304, na freguesia de Ramalde e concelho do Porto, tendo em vista a cedência de utilização à Associação dos Deficientes das Forças Armadas, pelo prazo de 40 anos. 3470

Ministério das Finanças

Decreto-Lei n.º 98/2015:

Transpõe a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas 3470

Decreto-Lei n.º 99/2015:

Procede à terceira alteração ao Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, que contempla as normas legais disciplinadoras dos procedimentos necessários à aplicação da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso, aprovada pela Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro. 3493

Decreto-Lei n.º 100/2015:

Aprova o regime jurídico das sociedades financeiras de crédito e altera os regimes jurídicos das sociedades de investimento, sociedades de locação financeira, sociedades de factoring e sociedades de garantia mútua. 3499

Ministério da Agricultura e do Mar**Portaria n.º 163/2015:**

Primeira alteração ao Regulamento do Fundo Florestal Permanente aprovado pela Portaria n.º 77/2015, de 16 de março. 3501

Supremo Tribunal de Justiça**Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2015:**

«A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a EUR 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 n.º 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido» 3502



ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

Resolução da Assembleia da República n.º 56/2015

Recomenda ao Governo a ponderação de incentivos à reconversão urbanística das áreas urbanas de génese ilegal designadamente a admissibilidade de aplicação do regime fiscal previsto para a reabilitação urbana, com as adaptações que se mostrem necessárias.

A Assembleia da República resolve, nos termos do disposto do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição da República Portuguesa, recomendar ao Governo que proceda à avaliação da possibilidade de aplicar às áreas urbanas de génese ilegal os pertinentes benefícios fiscais existentes para a reabilitação urbana, com as adaptações que se mostrem necessárias.

Aprovada em 24 de abril de 2015.

A Presidente da Assembleia da República, *Maria da Assunção A. Esteves*.

Resolução da Assembleia da República n.º 57/2015

Suspensão da ação de despejo das casas de função da Guarda Nacional Republicana no Páteo da Quintinha

A Assembleia da República resolve, nos termos do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, recomendar ao Governo:

1 — A suspensão imediata da ação de despejo das casas de função da Guarda Nacional Republicana no Páteo da Quintinha, na Freguesia da Ajuda, em Lisboa.

2 — O envolvimento do Ministério da Administração Interna, da Guarda Nacional Republicana e dos moradores numa solução de realojamento ou de autorização de permanência para estas famílias nas casas de função da Guarda Nacional Republicana no Páteo da Quintinha, na Freguesia da Ajuda, em Lisboa.

Aprovada em 8 de maio de 2015.

A Presidente da Assembleia da República, *Maria da Assunção A. Esteves*.

Resolução da Assembleia da República n.º 58/2015

Conta Geral do Estado de 2013

A Assembleia da República resolve, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, aprovar a Conta Geral do Estado do ano de 2013.

Aprovada em 22 de maio de 2015.

A Presidente da Assembleia da República, *Maria da Assunção A. Esteves*.

PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS

Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2015

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) é o serviço da administração direta do Estado que, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 142/2012, de 11 de julho, 6/2013, de 17 de janeiro, e 51/2014, de

2 de abril, e pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, desenvolve e gere as infraestruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições e à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes.

A AT necessita de proceder à aquisição de serviços para licenciamento e manutenção de *software* Microsoft ou equivalente, para um período de 36 meses, entre os anos de 2015 a 2017.

Deste modo, a presente resolução autoriza a realização da despesa relativa à aquisição de serviços para licenciamento e manutenção de *software* Microsoft ou equivalente, e delega na Ministra de Estado e das Finanças as competências atribuídas pelo Código dos Contratos Públicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro (CCP), ao órgão competente para a decisão de contratar, designadamente a aprovação das peças do procedimento e a outorga do contrato.

Atendendo a que o objeto do contrato a celebrar se insere no âmbito do acordo quadro de licenciamento de *software* e serviços conexos da Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P., o procedimento deve ser realizado ao abrigo do mesmo, na modalidade prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 252.º do CCP.

Assim:

Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de junho, do n.º 1 do artigo 109.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 252.º do Código dos Contratos Públicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, da alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, e da alínea g) do artigo 199.º da Constituição, o Conselho de Ministros resolve:

1 — Autorizar a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a realizar a despesa relativa à aquisição de serviços para licenciamento e manutenção de *software* Microsoft ou equivalente, no montante máximo de 6 998 683,03 EUR, ao qual acresce IVA à taxa legal em vigor, com recurso ao acordo quadro da Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P.

2 — Determinar que os encargos com a despesa referida no número anterior não podem exceder, em cada ano económico, os seguintes montantes, aos quais acresce o IVA à taxa legal em vigor:

a) 2015 — 2 316 058,66 EUR;

b) 2016 — 2 316 058,66 EUR;

c) 2017 — 2 366 565,71 EUR.

3 — Estabelecer que o montante máximo da despesa fixado no número anterior para cada ano económico pode ser acrescido do saldo remanescente do ano que antecede.

4 — Estabelecer que os encargos decorrentes da presente resolução são satisfeitos por verbas adequadas inscritas ou a inscrever no orçamento da AT.

5 — Delegar na Ministra de Estado e das Finanças, com faculdade de subdelegação, todas as competências atribuídas pelo Código dos Contratos Públicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, ao órgão competente para a decisão de contratar, designadamente a aprovação das peças do procedimento e a outorga do contrato.

6 — Determinar que a presente resolução produz efeitos a partir da data da sua aprovação.

Presidência do Conselho de Ministros, 14 de maio de 2015. — O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 35/2015

Considerando que o PM 45/Porto — Instalações do Carvalhido é, atualmente, constituído pelo prédio sito na Rua de Francos n.º 304, no Porto, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Ramalde sob o artigo 94 e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 3861 da freguesia de Ramalde;

Considerando que, através da Portaria n.º 736/97, de 11 de setembro, publicada no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 222, de 25 de setembro, o referido prédio foi indevidamente cedido a título definitivo e oneroso à Associação dos Deficientes das Forças Armadas (ADFA), quando apenas se pretendia ceder as instalações contíguas ao PM 45/Porto, e que correspondem ao prédio sito na Rua Pedro Hispano n.º 1105, inscrito sob o artigo rústico 635 da freguesia de Ramalde, descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 3862 da freguesia de Ramalde;

Considerando que, através da Portaria n.º 899/2014, de 17 de outubro, publicada no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 208, de 28 de outubro, foi alterado o n.º 1 da aludida Portaria n.º 736/97, de 11 de setembro, de modo a que a cessão a título definitivo e oneroso tenha apenas por objeto as instalações que a ADFA ocupa na Rua Pedro Hispano n.º 1105;

Considerando que a ADFA tem vindo a manifestar interesse na cedência do PM 45/Porto, o qual se encontra disponibilizado, para aí instalar um Centro Social e Ocupacional;

Considerando que o PM 45/Porto é constituído por uma moradia identificada como de interesse patrimonial pelo seu valor arquitetónico, paisagístico e ecológico, cujo estado de degradação importa travar;

Considerando que o imóvel em causa foi objeto de avaliação pela Direção-Geral do Tesouro e Finanças, que homologou o valor de € 487 000,00 (quatrocentos e oitenta e sete mil euros) como custo de reposição do edificado a que corresponde um período de cedência de 40 anos;

Considerando que, não obstante se encontrar disponibilizado, o PM 45/Porto integra o domínio público militar e que outra utilização fora daquele âmbito torna necessária a sua desafetação;

Considerando que conforme disposto no n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 32/99, de 5 de fevereiro, alterado pela Lei n.º 131/99, de 28 de agosto, a desafetação do domínio público militar é feita por Resolução do Conselho de Ministros mediante proposta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da defesa nacional, efetuada nos termos do n.º 1 do artigo 5.º daquele decreto-lei;

Considerando a proposta dos aludidos membros do Governo, constante do Despacho n.º 4905-A/2015, de 7 de maio, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 90, de 11 de maio.

Assim:

Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 32/99, de 5 de fevereiro, alterado pela Lei n.º 131/99, de 28 de agosto, e da alínea g) do artigo 199.º da Constituição, o Conselho de Ministros resolve:

1 — Desafetar do domínio público militar o PM 45/Porto — Instalações do Carvalhido, correspondente ao prédio sito na Rua de Francos n.º 304, sito no concelho e distrito do Porto, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Ramalde sob o artigo 94 e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º 3861 da freguesia de Ramalde.

2 — Autorizar a cedência de utilização, a título precário e oneroso, do imóvel referido no número anterior, à Associação dos Deficientes das Forças Armadas (ADFA), para instalação de um Centro Social e Ocupacional, pelo prazo de 40 anos, mediante a contrapartida de € 487 000,00 (quatrocentos e oitenta e sete mil euros), correspondente ao investimento para recuperação do imóvel a realizar pela ADFA, ao abrigo do artigo 53.º do Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de agosto.

3 — Determinar que a formalização do procedimento relativo à cedência de utilização referida no número anterior, seja efetuada pela Direção-Geral do Tesouro e Finanças, nos termos do n.º 4 do artigo 55.º do Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de agosto.

Presidência do Conselho de Ministros, 14 de maio de 2015. — O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS**Decreto-Lei n.º 98/2015**

de 2 de junho

O presente decreto-lei transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga as Diretivas n.ºs 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho.

A Diretiva que agora se transpõe foi adotada no âmbito de um conjunto de iniciativas europeias que, reconhecendo o papel significativo das pequenas e médias empresas na economia da União Europeia, têm apelado à adoção de medidas com vista à redução do peso global da regulamentação, nomeadamente a redução da carga burocrática, tendo em vista o aumento da produtividade destas empresas.

Com efeito, em 18 de dezembro de 2008, o Parlamento Europeu adotou uma resolução não legislativa sobre o reexame das diretivas contabilísticas no que respeita às pequenas e médias empresas, em particular às microentidades, onde se declara que as Diretivas Contabilísticas são muitas vezes excessivamente onerosas para estas empresas e convida a Comissão Europeia a prosseguir os seus esforços para a revisão desta regulação.

Em abril de 2011, foi adotada pela Comissão Europeia a Comunicação intitulada «Ato para o Mercado Único», na qual se propõe simplificar a Quarta Diretiva n.º 78/660/CEE, do Conselho, de 25 de julho de 1978, e a Sétima Diretiva n.º 83/349/CEE, do Conselho, de 13 de junho de 1983, no que respeita às obrigações de informação financeira, e reduzir os encargos administrativos, em especial para as pequenas e médias empresas.

Também a «Estratégia Europa 2020» para um crescimento inteligente, sustentável e agregador adota como prioridades a redução dos encargos administrativos e a melhoria do ambiente empresarial, em especial para as pequenas e médias empresas, e a promoção da sua internacionalização.

A diretiva que agora se transpõe tem como principais objetivos a redução de encargos administrativos das pequenas e médias empresas e a simplificação de procedimentos de relato financeiro, a redução da informação nas notas anexas às demonstrações financeiras e a dispensa da preparação

de demonstrações financeiras consolidadas para grupos de pequenas empresas.

O presente decreto-lei, procedendo à transposição da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, tem em consideração a evolução atrás descrita e, nomeadamente por questões de segurança jurídica, de estabilidade para os preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras, de simplificação e redução de custos para as empresas, introduz no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) as alterações consideradas indispensáveis para garantir a sua conformidade com aquela diretiva, dentro das opções aí permitidas aos Estados membros.

Atento aos objetivos de simplificação presentes na diretiva procede-se assim a uma redução das divulgações exigidas pelas normas contabilísticas e de relato financeiro, especialmente no que respeita às microentidades. São acolhidas algumas das definições constantes da diretiva, procedendo-se ainda à alteração dos limites que definem as diferentes categorias de entidades.

Com vista à unidade e clareza do sistema contabilístico, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, é ainda alterado no sentido de passar a incorporar as disposições relativas às entidades do setor não lucrativo e às microentidades, até hoje constantes do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio, e da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro.

Por fim, de modo a permitir uma maior transparência dos pagamentos feitos por grandes empresas e entidades de interesse público ativas na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária a administrações públicas, o presente decreto-lei cria, para estas entidades, a obrigação de divulgação dos pagamentos relevantes feitos a administrações públicas, num relato separado de cariz anual.

Na sequência da publicação do presente decreto-lei serão alteradas as portarias e os avisos relativos aos instrumentos contabilísticos que compõem o SNC.

Foi ouvida a Comissão de Normalização Contabilística, o Instituto Nacional de Estatística, I. P., o Banco de Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Assim:

Nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

CAPÍTULO I

Disposição geral

Artigo 1.º

Objeto

1 — O presente decreto-lei transpõe para o ordenamento jurídico interno a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga as Diretivas n.ºs 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho.

2 — No âmbito do processo de transposição da diretiva referida no número anterior, o presente decreto-lei altera:

a) O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro;

b) O Código das Sociedades Comerciais;

c) O Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio.

CAPÍTULO II

Sistema de Normalização Contabilística

Artigo 2.º

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

Os artigos 2.º a 12.º e 14.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 2.º

[...]

1 — (*Anterior próemio do artigo.*)

a)
b)
c)

d) ‘Subsidiária’, uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe, incluindo qualquer subsidiária da empresa-mãe de que essa empresa depende em última instância;

e) ‘Empresas coligadas’, duas ou mais empresas em relação de grupo;

f) ‘Empresa associada’, uma empresa na qual outra empresa tem uma participação e sobre cuja gestão política e financeira essa outra empresa exerce uma influência significativa, a qual se presume sempre que essa outra empresa detenha 20 % ou mais dos direitos de voto dos acionistas ou sócios da primeira;

g) ‘Grupo’, uma empresa-mãe e todas as suas empresas subsidiárias;

h) ‘Entidades de interesse público’, as entidades como tal definidas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho;

i) ‘Volume de negócios líquido’, o montante que resulta da venda dos produtos e da prestação de serviços, após dedução dos descontos e abatimentos sobre vendas, do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos diretamente ligados ao volume de negócios.

2 — Para efeitos do disposto no presente decreto-lei, tratando-se de entidade para a qual o volume de negócios líquido, tal como definido na alínea *i*) do número anterior, não seja por si só significativo da atividade desenvolvida, o que se presume quando o volume de negócios líquido for inferior a 75 % do total dos rendimentos da entidade, devem-lhe ser adicionados ainda os rendi-

mentos da entidade provenientes de outras fontes, desde que os mesmos resultem de transações realizadas com terceiros no âmbito da atividade operacional da entidade.

Artigo 3.º

[...]

1 — Sem prejuízo do disposto nos artigos 4.º e 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

a) Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;

b)

c)

d)

e) Cooperativas, exceto aquelas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes, designadamente as cooperativas de solidariedade social, previstas na alínea *m*) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 343/98, de 6 de novembro, 131/99, de 21 de abril, 108/2001, de 6 de abril, 204/2004, de 19 de agosto, e 76-A/2006, de 29 de março, equiparadas a instituições particulares de solidariedade social e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social, relativamente às quais a aplicação do SNC opera nos termos da alínea *g*);

f)

g) Entidades do setor não lucrativo (ESNL), entendendo-se como tal as entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo, devendo a aplicação do SNC a estas entidades sofrer as adaptações decorrentes da sua especificidade.

2 — *(Revogado.)*

3 —

Artigo 4.º

[...]

1 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem, nos termos do artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, elaborar as suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

2 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, que não sejam abrangidas pelo disposto no número anterior, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal das demonstrações financeiras.

3 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, que estejam incluídas no âmbito da consolidação

de entidades abrangidas pelo disposto no n.º 1 podem elaborar as respetivas demonstrações financeiras individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das demonstrações financeiras.

4 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, mas que estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades abrangidas pelo n.º 2, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das demonstrações financeiras.

5 — A possibilidade referida no n.º 3 é extensível às entidades subsidiárias de uma empresa-mãe regida pela legislação de um Estado membro da União Europeia cujas demonstrações financeiras sejam consolidadas nos termos dos artigos 4.º e 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

6 — As opções referidas nos n.ºs 2 a 5 devem ser globais, mantendo-se por um mínimo de três exercícios.

7 — *(Anterior n.º 6.)*

8 — *(Anterior n.º 7.)*

Artigo 5.º

[...]

1 —

a) Do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões a definição do âmbito subjetivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como a definição das normas contabilísticas aplicáveis às demonstrações financeiras consolidadas, relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão;

b)

2 — O disposto no presente decreto-lei não prejudica a competência do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões para definir:

a) As normas contabilísticas aplicáveis às demonstrações financeiras individuais das entidades sujeitas à respetiva supervisão;

b)

Artigo 6.º

Obrigatoriedade de elaborar demonstrações financeiras consolidadas

1 — Qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, independentemente do local onde esteja situada a sede estatutária destas, sobre as quais:

a)

b)

2 —

- 3 —
- 4 —
- 5 — O disposto na subalínea *iv*) da alínea *b*) do n.º 1 não é aplicável caso um terceiro tenha, em relação à mesma entidade, os direitos a que se referem as subalíneas *i*), *ii*) e *iii*) da mesma alínea do mesmo número.
- 6 — As entidades do setor não lucrativo ficam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras consolidadas nos termos do presente artigo, com as necessárias adaptações.
- 7 — Para efeitos do disposto no número anterior, a existência de controlo entre entidades deve ser analisada casuisticamente, em função das circunstâncias concretas, tomando por referência a condição de poder e a condição de resultado.

Artigo 7.º

Dispensa da elaboração de demonstrações financeiras consolidadas

- 1 — Uma empresa-mãe de um pequeno grupo, tal como definido no artigo 9.º-B, fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas.
- 2 — (*Revogado.*)
- 3 — Não obstante o disposto no n.º 1, é ainda dispensada da obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas qualquer empresa-mãe que seja também uma subsidiária, incluindo uma entidade de interesse público, salvo quando esteja abrangida pela alínea *a*) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho, quando a sua própria empresa-mãe esteja subordinada à legislação de um Estado membro da União Europeia e:

- a*)
- b*) Detenha 90 %, ou mais, das partes de capital da entidade dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta entidade não tenham solicitado a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas pelo menos seis meses antes do fim do período.

- 4 —
- a*)
- b*) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea anterior bem como o relatório consolidado de gestão do conjunto mais vasto de entidades serem elaborados pela empresa-mãe deste conjunto e sujeitos a revisão legal segundo a legislação do Estado membro a que ela esteja sujeita;
- c*)

5 — As dispensas referidas nos números anteriores não se aplicam caso uma das entidades a consolidar seja uma sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia ou uma entidade de interesse público.

6 — É ainda dispensada de elaborar demonstrações financeiras consolidadas:

- a*) A empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, que apenas possua subsidiárias que não sejam materialmente relevantes para que as demonstrações financeiras reflitam verdadeira e apropriadamente

a posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, tanto individualmente quanto no seu conjunto;

- b*) A empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, em que todas as suas subsidiárias possam ser excluídas da consolidação por força do artigo seguinte.

7 — A entidade mãe do setor não lucrativo fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas demonstrações financeiras individuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites referidos no artigo 9.º-B.

8 — À dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas pelas entidades do setor não lucrativo aplica-se ainda o disposto nos n.ºs 2 a 6, com as necessárias adaptações.

Artigo 8.º

[...]

- 1 —
- 2 —
- 3 —
- a*)
- b*)
- c*) Se trate de um caso em que as informações necessárias para elaborar as demonstrações financeiras consolidadas não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada.
- 4 —
- 5 —
- 6 — Nos casos previstos na alínea *c*) do n.º 3, a entidade excluída da consolidação deve estar em condições de comprovar os factos aí previstos, bem como a realização de diligências para a obtenção das informações aí referidas.

Artigo 9.º

Categorias de entidades

1 — Consideram-se microentidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a*) Total do balanço: € 350 000;
- b*) Volume de negócios líquido: € 700 000;
- c*) Número médio de empregados durante o período: 10.

2 — Consideram-se pequenas entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas no número anterior, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a*) Total do balanço: € 4 000 000;
- b*) Volume de negócios líquido: € 8 000 000;
- c*) Número médio de empregados durante o período: 50.

3 — Consideram-se médias entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações

referidas nos números anteriores, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 20 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 40 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 250.

4 — Grandes entidades são as entidades que, à data do balanço, ultrapassem dois dos três limites referidos no número anterior.

5 — Para efeitos do presente decreto-lei, as entidades de interesse público são consideradas grandes entidades, independentemente do respetivo volume de negócios líquido, do total do balanço ou do número médio de empregados do período.

Artigo 10.º

[...]

1 — Ficam dispensadas do disposto no artigo 3.º as pessoas singulares que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios líquido superior a € 200 000.

2 — Ficam dispensadas do disposto no artigo 3.º as entidades do setor não lucrativo cujo volume de negócios líquido não exceda € 150 000 em nenhum dos dois períodos anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo seguinte, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.

3 — No período do início de atividade, os limites referidos nos números anteriores reportam-se ao valor anualizado estimado.

4 — As entidades do setor não lucrativo dispensadas da aplicação do SNC, nos termos do disposto nos números anteriores, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa.

5 — Cessa a dispensa a que se referem os n.ºs 1 e 2 quando forem ultrapassados os limites neles referidos, ficando a entidade obrigada a partir do período seguinte, inclusive, a aplicar o SNC.

Artigo 11.º

[...]

- 1 —
- a)
- b)
- c)
- d) Demonstração dos fluxos de caixa;
- e)

2 — (*Anterior n.º 3.*)

3 — As entidades a que se referem os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

4 — As entidades a que se refere o n.º 1 do artigo 9.º são dispensadas de apresentar o anexo a que se refere a

alínea e) do n.º 1, desde que, quando aplicável, procedam à divulgação das seguintes informações no final do balanço:

a) Montante total dos compromissos financeiros, garantias ou ativos e passivos contingentes que não estejam incluídos no balanço e uma indicação da natureza e forma das garantias reais que tenham sido prestadas e, separadamente, compromissos existentes em matéria de pensões, bem como compromissos face a empresas coligadas ou associadas;

b) Montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos aos membros dos órgãos de administração, de direção ou de supervisão, com indicação das taxas de juro, das condições principais e dos montantes eventualmente reembolsados, amortizados ou objeto de renúncia, assim como os compromissos assumidos em seu nome a título de garantias de qualquer natureza, com indicação do montante global para cada categoria;

c) As informações referidas na alínea d) do n.º 5 do artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais, quando aplicável.

5 — A demonstração a que se refere a alínea c) do n.º 1 não se aplica às entidades do setor não lucrativo, apresentando estas, por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras, uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais.

6 — As entidades do setor não lucrativo obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa nos termos do disposto no n.º 4 do artigo anterior divulgam a seguinte informação:

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

7 — As entidades públicas financiadoras podem exigir às entidades do setor não lucrativo outras informações, designadamente para efeitos de controlo orçamental, devendo o conteúdo e a extensão da informação exigida restringir-se ao estritamente necessário para os efeitos pretendidos com a sua obtenção.

Artigo 12.º

[...]

1 —

a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;

b)

2 — A obrigação prevista no número anterior não se aplica às entidades previstas no n.º 1 do artigo 9.º

3 — (*Revogado.*)

4 —

5 —

6 — As dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no número anterior mantêm-se até ao termo do período seguinte àquele em que, respetivamente, as atividades e as entidades neles referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram.

7 — Não obstante o disposto no número anterior, podem voltar a beneficiar das dispensas previstas na

alínea *d*) do n.º 4 e no n.º 5 as atividades e as entidades neles referidas em relação às quais deixem de se verificar, durante dois períodos consecutivos, os requisitos estabelecidos para a concessão da dispensa, produzindo efeitos a partir do período seguinte ao termo daquele período.

Artigo 14.º

[...]

1 — A entidade sujeita ao SNC que não aplique qualquer das disposições constantes nas normas contabilísticas e ou de relato financeiro cuja aplicação lhe seja exigível e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

2 — A entidade sujeita ao SNC que efetue a supressão de lacunas de modo diverso do aí previsto e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

3 — A entidade sujeita ao SNC que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

4 —

5 — Na graduação da coima são tidos em conta os valores dos capitais próprios ou dos fundos patrimoniais e do total de rendimentos das entidades, os valores associados à infração e a condição económica dos infratores.

6 — A organização do processo e a decisão sobre aplicação da coima competem ao presidente da Comissão de Normalização Contabilística, com possibilidade de delegação.

7 —

8 —»

Artigo 3.º

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

São aditados ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, os artigos 9.º-A a 9.º-E, com a seguinte redação:

«Artigo 9.º-A

Forma de apuramento das categorias de entidades

Os limites previstos no artigo anterior reportam-se ao período imediatamente anterior, devendo, quando aplicável, observar-se as seguintes regras:

a) Sempre que em dois períodos consecutivos imediatamente anteriores sejam ultrapassados dois dos três limites enunciados nos n.ºs 1 a 3 do artigo anterior, as entidades deixam de poder ser consideradas na respetiva categoria, a partir do terceiro período, inclusive, para efeitos do presente decreto-lei;

b) As entidades podem novamente ser consideradas nessa categoria, para efeitos do presente decreto-lei, caso deixem de ultrapassar dois dos três limites enunciados para a respetiva categoria nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores.

Artigo 9.º-B

Pequenos grupos

1 — Pequenos grupos são grupos constituídos pela empresa-mãe e pelas empresas subsidiárias a incluir na consolidação e que, em base consolidada e à data do balanço da empresa-mãe, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a)* Total do balanço: € 6 000 000;
- b)* Volume de negócios líquido: € 12 000 000;
- c)* Número médio de empregados durante o período: 50.

2 — Os limites do total do balanço e do volume de negócios líquido são majorados em 20 % se:

a) Os valores contabilísticos das ações ou quotas das entidades incluídas na consolidação não forem compensados pela fração que representam do capital e reservas dessas entidades; e

b) Se não forem eliminados das demonstrações financeiras consolidadas as dívidas e os créditos entre as entidades, os gastos e rendimentos relativos às operações efetuadas entre entidades e os resultados de operações efetuadas entre entidades, quando incluídos na quantia escriturada do ativo.

3 — Os limites previstos no presente artigo operam nos termos previstos no artigo anterior, com as devidas adaptações.

Artigo 9.º-C

Pequenas entidades

A ‘norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades’ (NCRF-PE), compreendida no SNC, apenas pode ser adotada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades a que se refere o n.º 2 do artigo 9.º

Artigo 9.º-D

Microentidades

1 — As entidades a que se refere o n.º 1 do artigo 9.º devem aplicar a ‘norma Contabilística para Microentidades’ (NC-ME), compreendida no SNC.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, as entidades aí referidas podem optar pela aplicação das ‘normas Contabilísticas e de Relato Financeiro’ (NCRF) ou da NCRF-PE, devendo tal opção ser identificada na declaração a que se refere a alínea *b*) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Artigo 9.º-E

Entidades do setor não lucrativo

Às entidades do setor não lucrativo aplica-se a Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL), podendo estas entidades optar pela aplicação do conjunto das normas contabilísticas e de relato financeiro compreendidas no SNC, com as necessárias adaptações, ou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que observado o disposto no artigo 4.º.»

Artigo 4.º

Alteração ao anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

O anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, passa a ter a redação constante do anexo I ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante.

Artigo 5.º

Alteração ao Código das Sociedades Comerciais

Os artigos 32.º, 66.º, 295.º e 451.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 32.º

[...]

- 1 —
 2 —
 3 — Os rendimentos e outras variações patrimoniais positivas reconhecidos em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial, nos termos das normas contabilísticas e de relato financeiro, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios, nos termos a que se refere o n.º 1, quando sejam realizados.

Artigo 66.º

[...]

- 1 —
 2 —
 3 —
 4 —
 5 —
 a)
 b)
 c)
 d) O número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o período, a fração do capital subscrito que representam, os motivos desses atos e o respetivo preço, bem como o número e valor nominal ou contabilístico de todas as quotas e ações próprias detidas no fim do período;
 e)
 f)
 g)
 h)

6 — Ficam dispensadas da obrigação de elaborar o relatório de gestão as microentidades, tal como definidas no n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, desde que procedam à divulgação, quando aplicável, no final do balanço, das informações mencionadas na alínea d) do n.º 5 do presente artigo.

Artigo 295.º

[...]

- 1 —
 2 —
 a)
 b)
 c)
 d) Diferença entre o resultado atribuível às participações financeiras reconhecido na demonstração de resultados e o montante dos dividendos já recebidos ou cujo pagamento possa ser exigido relativamente às mesmas participações.
 3 —
 4 —

Artigo 451.º

[...]

- 1 —
 2 —
 3 —
 a)
 b)
 c)
 d)
 e) Um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício, se o relatório de gestão foi elaborado de acordo com os requisitos legais aplicáveis e se, tendo em conta o conhecimento e a apreciação da empresa, identificou incorreções materiais no relatório de gestão, dando indicações quanto à natureza das mesmas;
 f)
 4 — No caso de sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, o revisor deve atestar se o relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário divulgado inclui os elementos referidos no n.º 1 do artigo 245.º-A do Código dos Valores Mobiliários, que lhe sejam exigíveis e emitir parecer sobre o cumprimento das alíneas c), d), f), h), i) e m) do mesmo artigo.
 5 —

CAPÍTULO III

Relato de pagamentos efetuados a Administrações Públicas

Artigo 6.º

Definições

Para efeitos do disposto no presente capítulo, entende-se por:

a) «Empresa ativa na indústria extrativa», uma empresa que realiza atividades que implicam a exploração, a prospeção, a descoberta, o desenvolvimento e a extração de minérios, de petróleo, de depósitos de gás natural ou de outras matérias, no âmbito das atividades económicas enumeradas na secção B, divisões 05 a 08, do anexo I ao Regulamento (CE) n.º 1893/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro de 2006, que estabelece a nomenclatura estatística das atividades económicas NACE Revisão 2;

b) «Empresa ativa na exploração de floresta primária», uma empresa que desenvolve atividades como as referidas na secção A, divisão 02, grupo 02.2, do anexo I ao Regulamento (CE) n.º 1893/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro de 2006, em florestas primárias;

c) «Administração Pública», uma autoridade nacional, regional ou local de um Estado membro ou de um país terceiro, incluindo um serviço, agência ou empresa controlados por essa autoridade, nos termos previstos no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro;

d) «Projeto», as atividades operacionais regidas por um contrato único, licença, locação, concessão ou um acordo jurídico similar, que constituem a base das responsabilidades de pagamento junto de uma administração pública, considerando-se um projeto o conjunto de acordos desse tipo que estejam substancialmente interligados;

e) «Pagamento», um montante pago, em dinheiro ou em espécie, para atividades descritas nas alíneas a) e b), dos seguintes tipos:

i) Direitos de produção;

ii) Impostos cobrados sobre o rendimento, a produção ou os lucros das empresas, com exceção dos impostos cobrados sobre o consumo, tais como o imposto sobre o valor acrescentado, impostos sobre o rendimento das pessoas singulares ou impostos sobre as transações;

iii) *Royalties*;

iv) Dividendos;

v) Prémios à assinatura, prospeção e produção;

vi) Taxas de licença, taxas de arrendamento, gastos de inscrição e outras contrapartidas por licenças e ou concessões; e

vii) Pagamentos para melhoramentos de infraestruturas.

Artigo 7.º

Empresas obrigadas a relatar os pagamentos efetuados a Administrações Públicas

1 — As grandes empresas e todas as entidades de interesse público ativas na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária devem preparar e publicar anualmente um relatório sobre os pagamentos efetuados a Administrações Públicas.

2 — A obrigação prevista no número anterior, não é aplicável a empresas regidas pelo direito de um Estado membro que seja uma subsidiária ou uma empresa-mãe, se estiverem reunidas cumulativamente as condições seguintes:

a) A empresa-mãe rege-se pelo direito de um Estado membro;

b) Os pagamentos a administrações públicas efetuados pela empresa-mãe são incluídos no relatório consolidado sobre os pagamentos a Administrações Públicas elaborado por essa empresa-mãe.

Artigo 8.º

Conteúdo do relatório

1 — Não é necessário ter em conta no relatório os pagamentos, efetuados sob a forma de um pagamento único ou de um conjunto de pagamentos conexos, cujo montante seja inferior a € 100 000 no decurso de um período.

2 — O relatório divulga as informações a seguir indicadas, relacionadas com as atividades descritas nas alíneas a) e b) do artigo 6.º, no que respeita ao período pertinente:

a) O montante total dos pagamentos efetuados a cada Administração Pública;

b) O montante total por tipo de pagamento, conforme especificado nas subalíneas i) a vii) da alínea e) do artigo 6.º, efetuado a cada Administração Pública;

c) Se esses pagamentos tiverem sido atribuídos a um projeto específico, o montante total por tipo de pagamento, conforme especificado nas subalíneas i) a vii) da alínea e) do artigo 6.º, efetuado para cada projeto, e o montante total dos pagamentos para cada projeto, podendo os pagamentos efetuados pela empresa relativos a obrigações impostas a nível da empresa ser divulgados a nível da empresa, em vez de a nível do projeto.

3 — Se forem efetuados pagamentos em espécie a uma Administração Pública, são relatados em valor e, se aplicável, em volume, devendo ser fornecidas notas explicativas que indicam como foi determinado o seu valor.

4 — A divulgação dos pagamentos a que se refere o presente capítulo deve refletir o conteúdo, mais do que a forma, do pagamento ou atividade em causa.

5 — Os pagamentos e atividades não podem ser artificialmente divididos ou agregados para evitar a aplicação do presente capítulo.

Artigo 9.º

Relatório consolidado dos pagamentos a Administrações Públicas

1 — As grandes empresas e as entidades de interesse público ativas na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária devem elaborar um relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas nos termos dos artigos 7.º e 8.º, se a empresa-mãe tiver a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas, nos termos do disposto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro.

2 — Considera-se que uma empresa-mãe está ativa na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária se uma das suas subsidiárias estiver ativa numa dessas atividades.

3 — O relatório consolidado inclui apenas os pagamentos resultantes de operações de extração e ou de operações de exploração de floresta primária.

4 — A obrigação de elaborar o relatório consolidado a que se refere o n.º 1 não é aplicável:

a) A uma empresa-mãe de um grupo que, em base consolidada e à data do balanço da empresa-mãe, não exceda os limites referidos no n.º 3 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, exceto se a empresa coligada for uma entidade de interesse público;

b) A uma empresa-mãe que seja também uma empresa subsidiária, se a sua própria empresa-mãe for regida pelo direito de um outro Estado membro.

5 — Uma empresa, incluindo uma entidade de interesse público, pode não ser incluída num relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas se estiver satisfeita pelo menos uma das seguintes condições:

a) Existirem restrições graves e duradouras que prejudicam substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa empresa;

b) Tratar-se de um caso em que as informações necessárias para elaborar o relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas nos termos do presente capítulo não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada;

c) As ações ou quotas dessa empresa serem detidas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior.

6 — As isenções acima descritas só são aplicáveis se forem também utilizadas para efeitos das demonstrações financeiras consolidadas.

7 — Nos casos previstos na alínea b) do n.º 5, a entidade excluída do relatório consolidado deve estar em condições de comprovar os factos aí previstos, bem como a realização de diligências para a obtenção das informações aí referidas.

Artigo 10.º

Publicação

1 — O relatório a que se refere o artigo 7.º e o relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas a que se refere o artigo anterior são objeto de publicação nos termos do capítulo 2 da Diretiva n.º 2009/101/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de setembro de 2009.

2 — Os membros dos órgãos responsáveis da empresa têm a responsabilidade de assegurar, tanto quanto seja do seu conhecimento e esteja ao seu alcance, que o relatório sobre os pagamentos a administrações públicas seja elaborado e publicado de acordo com os requisitos do presente capítulo.

3 — Os termos em que devem ser publicados os relatórios referidos no n.º 1 são definidos por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Artigo 11.º

Crítérios de equivalência

As empresas a que se referem os artigos 7.º e 9.º que elaboram e divulguem publicamente um relato conforme com os requisitos de divulgação dos países terceiros avaliados como equivalentes aos requisitos do presente capítulo e como tal identificados pela Comissão Europeia ficam dispensadas dos requisitos do presente capítulo, exceto quanto à obrigação de publicar esse relato conforme estabelecido no artigo anterior.

CAPÍTULO IV

Disposições finais e transitórias

Artigo 12.º

Disposições transitórias

Para efeitos do apuramento dos limites previstos no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, com

a redação dada pelo presente decreto-lei, devem, quando aplicável, observar-se as seguintes regras:

a) Para as entidades constituídas em ano anterior à data de produção de efeitos do presente decreto-lei, os limites reportam-se às demonstrações financeiras do período anterior a esta data, produzindo efeitos a partir do período em que o presente decreto-lei produz os seus efeitos;

b) Para as entidades que se constituam no ano de produção de efeitos do presente decreto-lei e anos seguintes, os limites reportam-se às previsões para o ano da constituição e produzem efeitos imediatos.

Artigo 13.º

Norma revogatória

São revogados:

a) A Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto;

b) A Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro;

c) O n.º 2 do artigo 3.º, o n.º 2 do artigo 7.º e o n.º 3 do artigo 12.º e o parágrafo 3.3 do anexo I do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro;

d) Os n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º e os artigos 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º, 11.º, 13.º, 16.º, 17.º, 18.º, 19.º e 20.º e os anexos I e II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio.

Artigo 14.º

Republicação

É republicado, no anexo II ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com a redação atual.

Artigo 15.º

Produção de efeitos

O disposto no presente decreto-lei é aplicável aos períodos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2016.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 26 de março de 2015. — *Pedro Passos Coelho* — *Maria Luís Casanova Morgado Dias de Albuquerque* — *Rui Manuel Parente Chancelerelle de Machete* — *Paula Maria von Hafe Teixeira da Cruz*.

Promulgado em 25 de maio de 2015.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 26 de maio de 2015.

O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*.

ANEXO I

(a que se refere o artigo 4.º)

«ANEXO

Sistema de Normalização Contabilística

1 — Apresentação

1.1 — O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de

Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este Sistema, à semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º do presente decreto-lei. Às microentidades (ME), às pequenas entidades (PE) e às entidades do setor não lucrativo (ESNL) aplica-se o SNC com as especificidades constantes do presente decreto-lei, em particular no que se refere às características próprias das ESNL, conforme explicitado no ponto 1.5 e seguintes.

1.2 — Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adotadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 (Diretiva Contabilística), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE.

1.3 — O SNC, que assimila a transposição da Diretiva Contabilística da UE, é composto pelos seguintes instrumentos:

Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

Modelos de demonstrações financeiras (MDF)

Códigos de contas (CC)

Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)

Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)

Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)

Norma contabilística para microentidades (NC-ME)

Normas interpretativas (NI)

A Estrutura conceptual baseada no anexo 5 das «Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002», publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2003, que enquadra aqueles instrumentos, constitui um documento autónomo a publicar por aviso do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, no *Diário da República*.

1.4 — Sempre que o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que apresente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

1.5 — A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justificam que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades.

1.6 — As ESNL apresentam três características básicas distintas relativamente às entidades com finalidades lucrativas:

a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;

b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;

c) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação;

d) Acresce que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

1.7 — Nas ESNL, os utilizadores da informação financeira são as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública entre outros. Nesta conformidade:

a) Os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos;

b) Os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos;

c) Os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades;

d) Os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos;

e) O Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património;

f) O público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere.

2 — Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

2.1 — Âmbito, finalidade e componentes

2.1.1 — As BADF de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a compa-

rabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e aspetos particulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados, consoante os casos, nas NCRF, na NCRF-PE, na NCRF-ESNL ou na NC-ME.

2.1.2 — As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados especificamente para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas isoladamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospeto.

2.1.3 — As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados. Para satisfazer este objetivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

- a) Ativos;
- b) Passivos;
- c) Capital próprio ou fundos patrimoniais;
- d) Rendimentos (réditos e ganhos);
- e) Gastos (gastos e perdas);
- f) Outras alterações no capital próprio ou nos fundos patrimoniais; e
- g) Fluxos de caixa.

2.1.4 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- a) Um balanço;
- b) Uma demonstração dos resultados;
- c) Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- e) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações.

2.1.5 — As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na estrutura conceptual. Presume-se que a aplicação adequada das normas contabilísticas, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

2.1.6 — Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformi-

dade com as normas contabilísticas aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

- a) Selecione e adote políticas contabilísticas de acordo com a norma contabilística aplicável;
- b) Apresente a informação, incluindo as políticas contabilísticas adotadas de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fiável, comparável e compreensível;
- c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas normas contabilísticas possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.

2.1.7 — As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas, em notas ou material explicativo.

2.1.8 — A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade, quando usada juntamente com as restantes demonstrações financeiras, é útil ao proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

2.2 — Continuidade:

2.2.1 — Aquando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir encarando-a como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista a não ser adotar uma dessas alternativas, ou ainda, no caso das ESNL existam circunstâncias anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se indica tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira. No entanto, nas ESNL, este princípio não corresponde a um conceito económico ou financeiro puro, mas antes à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos. O órgão de gestão deve, em geral, divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade em prosseguir como uma entidade em continuidade. Quando as demonstrações financeiras não sejam preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com os fundamentos pelos quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.

2.2.2 — Ao avaliar se o pressuposto da entidade em continuidade é apropriado, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é considerado pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, pode concluir-se, sem necessidade de uma análise pormenorizada, que a base de contabilidade de entidade em continuidade

é apropriada. Noutros casos, o órgão de gestão pode necessitar de considerar um vasto leque de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, com esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição, para poder preencher de forma apropriada o pressuposto da entidade em continuidade.

2.3 — Regime de acréscimo (periodização económica):

2.3.1 — Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, exceto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica).

2.3.2 — Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica), os itens são reconhecidos como ativos, passivos, capital próprio ou fundos patrimoniais, rendimentos e gastos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual.

2.4 — Consistência de apresentação:

2.4.1 — A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser mantida de um período para outro, a menos que:

a) Seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respetivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas contidas nas normas contabilísticas aplicáveis; ou

b) Uma norma contabilística estabeleça uma alteração na apresentação.

2.4.2 — Uma entidade deve alterar a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue a ser adotada, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no ponto 2.7. Informação comparativa.

2.5 — Materialidade e agregação:

2.5.1 — Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se podem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

2.5.2 — As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transações ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital

próprio ou fundos patrimoniais e na demonstração de fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações seja nas notas do anexo. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode, porém, ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

2.5.3 — Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito específico de apresentação ou divulgação, decorrente de uma norma contabilística, não necessita de ser satisfeito se a informação não for materialmente relevante.

2.6 — Compensação

2.6.1 — Os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, são mensurados separadamente e não devem ser compensados exceto quando tal for exigido ou permitido por uma norma contabilística.

2.6.2 — É importante que os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, exceto quando a mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é considerada uma compensação.

2.6.3 — O réditto deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram réditto mas que são inerentes às principais atividades que o geram. Os resultados de tais transações são apresentados, quando esta apresentação reflita a substância da transação ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transação. Por exemplo:

a) Os ganhos e perdas na alienação de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, são relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do ativo e os gastos de venda relacionados; e

b) Os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a norma contabilística respetiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

2.6.4 — Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transações semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

2.7 — Informação comparativa:

2.7.1 — O balanço de abertura de um período corresponde ao balanço de encerramento do período anterior. A menos que uma norma contabilística o permita ou

exija de outra forma, deve ser divulgada informação comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

2.7.2 — Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e esteja ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço e da informação acerca das medidas adotadas durante o período para resolver a incerteza.

2.7.3 — Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

2.7.4 — Quando as quantias comparativas sejam reclassificadas, uma entidade deve divulgar:

- a) A natureza da reclassificação;
- b) A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e
- c) A razão para a reclassificação.

2.7.5 — Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

- a) A razão para não as reclassificar, e
- b) A natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

2.7.6 — Aperfeiçoar a comparabilidade de informação interperíodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.

2.8 — Mensuração:

2.8.1 — As rubricas reconhecidas nas demonstrações financeiras são mensuradas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, tal como explicitado nos pontos seguintes, exceto se uma NCRF dispuser diferentemente.

2.8.2 — Considera-se custo de aquisição o preço a pagar e as despesas acessórias, uma vez deduzidas as reduções acessórias.

2.8.3 — Considera-se custo de produção o custo de aquisição das matérias-primas e dos consumíveis, os custos diretamente atribuíveis ao produto em questão, bem como os custos gerais fixos e variáveis indiretamente atribuíveis aos produtos em questão, na medida em que digam respeito ao período de produção. Não são incluídos no custo de produção os custos de distribuição.

2.8.4 — Consideram-se ajustamentos de valor os ajustamentos destinados a ter em conta a alteração, definitiva ou não, da quantia pela qual os elementos do ativo se encontrem mensurados à data do balanço.

3 — Modelos de Demonstrações Financeiras:

3.1 — São publicados através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos para as demonstrações financeiras referidas no artigo 11.º do presente decreto-lei.

3.2 — Os referidos modelos obedecem, em particular, ao disposto no ponto 2, podendo, também, ser utilizados pelas entidades que se encontrem obrigadas ou tenham usado a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

3.3 — (Revogado.)

4 — Códigos de contas (CC)

4.1 — É publicado através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o Código de Contas de utilização generalizada, o Código de Contas específico das ESNL e o Código de Contas específico das microentidades, que se pretende sejam documentos não exaustivos, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas (lista codificada de contas); e
- c) Notas de enquadramento.

4.2 — O CC de utilização generalizada pode ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

4.3 — No CC para as ESNL, a lista codificada de contas e as notas de enquadramento apenas incluem as especificidades inerentes a essas entidades. O CC, com as especificidades relativas às ESNL, pode ser utilizado pelas entidades, de entre estas, que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

5 — Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF):

5.1 — As NCRF constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade, adotadas na UE, tendo em conta o tecido empresarial português e o facto de algumas entidades se encontrarem obrigadas ou terem a opção de aplicar as citadas normas internacionais, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Acolhem, igualmente, e no contexto das opções dadas aos Estados membros, as disposições constantes da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013. Assim, o conjunto das NCRF pode não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas.

5.2 — As NCRF são propostas pela CNC e publicadas através de avisos no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

6 — Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades e Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

6.1 — Para as entidades que cumpram os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 9.º do presente decreto-lei e para as entidades referidas nas alíneas e) e g) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma, são propostas pela CNC e publicada através de aviso no *Diário da República*, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, respetivamente, a «Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades» (NCRF-PE) e a «Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo» (NCRF-ESNL). Estas normas são de aplicação obrigatória para as entidades que, de entre aquelas, não optem pela aplicação do conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, no caso das entidades do setor não lucrativo, ou das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Quando uma entidade optar pela aplicação do conjunto das NCRF, deve utilizar os modelos de demonstrações financeiras previstos para as entidades sujeitas ao conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, no caso das entidades do setor não lucrativo.

6.2 — A NCRF-PE e a NCRF-ESNL condensam os principais aspetos de reconhecimento e mensuração, extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.

6.3 — Sempre que a NCRF-PE ou a NCRF-ESNL não respondam a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às NCRF e NI;

Às NIC, adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/02 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

7 — Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME)

7.1 — Esta norma é de aplicação obrigatória para as microentidades. Sem prejuízo do disposto anteriormente, as microentidades podem optar pela aplicação das NCRF ou da NCRF-PE.

A NC-ME estabelece os aspetos de reconhecimento e mensuração tidos como requisitos contabilísticos simplificados aplicáveis às referidas entidades.

7.2 — A NC-ME é proposta pela CNC e publicada através de aviso no *Diário da República*, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar.

8 — Normas interpretativas (NI):

8.1 — Sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e, ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas normas interpretativas (NI).

8.2 — As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

ANEXO II

(a que se refere o artigo 14.º)

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

Artigo 1.º

Objeto

É aprovado o Sistema de Normalização Contabilística, doravante designado por SNC, anexo ao presente decreto-lei e que dele faz parte integrante.

Artigo 2.º

Definições

1 — Para efeitos do presente decreto-lei, considera-se:

a) «Controlo» o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma;

b) «Demonstrações financeiras consolidadas» as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica;

c) «Empresa-mãe» uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias;

d) «Subsidiária» uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe, incluindo qualquer subsidiária da empresa-mãe de que essa empresa depende em última instância;

e) «Empresas coligadas» duas ou mais empresas em relação de grupo;

f) «Empresa associada» uma empresa na qual outra empresa tem uma participação e sobre cuja gestão política e financeira essa outra empresa exerce uma influência significativa, a qual se presume sempre que essa outra empresa detenha 20 % ou mais dos direitos de voto dos acionistas ou sócios da primeira;

g) «Grupo»: uma empresa-mãe e todas as suas empresas subsidiárias;

h) «Entidades de interesse público» as entidades como tal definidas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho;

i) «Volume de negócios líquido» o montante que resulta da venda dos produtos e da prestação de serviços, após

dedução dos descontos e abatimentos sobre vendas, do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos diretamente ligados ao volume de negócios.

2 — Para efeitos do disposto no presente decreto-lei, tratando-se de entidade para a qual o volume de negócios líquido, tal como definido na alínea *i*) do número anterior, não seja por si só significativo da atividade desenvolvida, o que se presume quando o volume de negócios líquido for inferior a 75 % do total dos rendimentos da entidade, devem-lhe ser adicionados ainda os rendimentos da entidade provenientes de outras fontes, desde que os mesmos resultem de transações realizadas com terceiros no âmbito da atividade operacional da entidade.

Artigo 3.º

Âmbito

1 — Sem prejuízo do disposto nos artigos 4.º e 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- a) Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas, exceto aquelas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes, designadamente as cooperativas de solidariedade social, previstas na alínea *m*) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 343/98, de 6 de novembro, 131/99, de 21 de abril, 108/2001, de 6 de abril, 204/2004, de 19 de agosto, e 76-A/2006, de 29 de março, equiparadas a instituições particulares de solidariedade social e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social, relativamente às quais a aplicação do SNC opera nos termos da alínea *g*);
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Entidades do setor não lucrativo (ESNL), entendendo-se como tal as entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo, devendo a aplicação do SNC a estas entidades sofrer as adaptações decorrentes da sua especificidade.

2 — (*Revogado.*)

3 — O disposto nos artigos 6.º a 8.º não prejudica o regime constante do Decreto-Lei n.º 147/94, de 25 de maio, e não se aplica às entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 36/92, de 28 de março.

Artigo 4.º

Aplicação das normas internacionais de contabilidade

1 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem, nos termos do artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, elaborar as suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as normas internacionais de conta-

bilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

2 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, que não sejam abrangidas pelo disposto no número anterior, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal das demonstrações financeiras.

3 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, que estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades abrangidas pelo disposto no n.º 1 podem elaborar as respetivas demonstrações financeiras individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das demonstrações financeiras.

4 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, mas que estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades abrangidas pelo n.º 2, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das demonstrações financeiras.

5 — A possibilidade referida no n.º 3 é extensível às entidades subsidiárias de uma empresa-mãe regida pela legislação de um Estado membro da União Europeia cujas demonstrações financeiras sejam consolidadas nos termos dos artigos 4.º e 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

6 — As opções referidas nos n.ºs 2 a 5 devem ser globais, mantendo-se por um mínimo de três exercícios.

7 — O período referido no número anterior não se aplica às entidades que, tendo optado pela aplicação de normas internacionais de contabilidade, passem a estar incluídas no âmbito da consolidação de entidades que não as adotem.

8 — A aplicação das normas internacionais de contabilidade a que se refere o presente artigo não prejudica que, para além das informações e divulgações inerentes a estas normas, as entidades abrangidas sejam obrigadas a divulgar outras informações previstas na legislação nacional.

Artigo 5.º

Competência das entidades de supervisão do setor financeiro

1 — Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 4.º, é da competência:

a) Do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões a definição do âmbito subjetivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como a definição das normas contabilísticas aplicáveis às demonstrações financeiras consolidadas, relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão;

b) Da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários a definição do âmbito subjetivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão.

2 — O disposto no presente decreto-lei não prejudica a competência do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões para definir:

a) As normas contabilísticas aplicáveis às demonstrações financeiras individuais das entidades sujeitas à respetiva supervisão;

b) Os requisitos prudenciais aplicáveis às entidades sujeitas à respetiva supervisão.

Artigo 6.º

Obrigatoriedade de elaborar demonstrações financeiras consolidadas

1 — Qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, independentemente do local onde esteja situada a sede estatutária destas, sobre as quais:

a) Independentemente da titularidade do capital, se verifique que, em alternativa:

i) Possa exercer, ou exerça efetivamente, influência dominante ou controlo;

ii) Exerça a gestão como se as duas constituíssem uma única entidade;

b) Sendo titular de capital, quando ocorra uma das seguintes situações:

i) Tenha a maioria dos direitos de voto, exceto se for demonstrado que esses direitos não conferem o controlo;

ii) Tenha o direito de designar ou de destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade;

iii) Exerça uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma outra cláusula do contrato social desta;

iv) Detenha pelo menos 20 % dos direitos de voto e a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto;

v) Disponha, por si só ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

2 — Para efeitos do disposto nas subalíneas *i)*, *ii)*, *iv)* e *v)* da alínea *b)* do número anterior, aos direitos de voto, de designação e de destituição da empresa-mãe devem ser adicionados os direitos de qualquer outra subsidiária e os das subsidiárias desta, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome, mas por conta da empresa-mãe ou de qualquer outra subsidiária.

3 — Para os mesmos efeitos, aos direitos indicados no número anterior devem ser deduzidos os direitos relativos:

a) Às partes de capital detidas por conta de uma entidade que não seja a empresa-mãe ou uma subsidiária; ou

b) Às partes de capital detidas como garantia, desde que os direitos em causa sejam exercidos em conformidade

com as instruções recebidas ou que a posse destas partes seja para a entidade detentora uma operação decorrente das suas atividades normais, em matéria de empréstimos, com a condição de que os direitos de voto sejam exercidos no interesse do prestador da garantia.

4 — Ainda para os efeitos do disposto nas subalíneas *i)*, *iv)* e *v)* da alínea *b)* do n.º 1, à totalidade dos direitos de voto dos titulares do capital da entidade subsidiária devem deduzir-se os direitos de voto relativos às partes de capital detidas por essa entidade, por uma subsidiária desta ou por uma pessoa que atue no seu próprio nome mas por conta destas entidades.

5 — O disposto na subalínea *iv)* da alínea *b)* do n.º 1 não é aplicável caso um terceiro tenha, em relação à mesma entidade, os direitos a que se referem as subalíneas *i)*, *ii)* e *iii)* da mesma alínea do mesmo número.

6 — As entidades do setor não lucrativo ficam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras consolidadas nos termos do presente artigo, com as necessárias adaptações.

7 — Para efeitos do disposto no número anterior, a existência de controlo entre entidades deve ser analisada casuisticamente, em função das circunstâncias concretas, tomando por referência a condição de poder e a condição de resultado.

Artigo 7.º

Dispensa da elaboração de demonstrações financeiras consolidadas

1 — Uma empresa-mãe de um pequeno grupo, tal como definido no artigo 9.º-B, fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas.

2 — (*Revogado.*)

3 — Não obstante o disposto no n.º 1, é ainda dispensada da obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas qualquer empresa-mãe que seja também uma subsidiária, incluindo uma entidade de interesse público, salvo quando esteja abrangida pela alínea *a)* do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho, quando a sua própria empresa-mãe esteja subordinada à legislação de um Estado membro da União Europeia e:

a) Seja titular de todas as partes de capital da entidade dispensada, não sendo tidas em consideração as partes de capital desta entidade detidas por membro dos seus órgãos de administração, de direção, de gerência ou de fiscalização, por força de uma obrigação legal ou de cláusulas do contrato de sociedade; ou

b) Detenha 90 %, ou mais, das partes de capital da entidade dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta entidade não tenham solicitado a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas pelo menos seis meses antes do fim do período.

4 — A dispensa referida no número anterior depende da verificação das seguintes condições:

a) A entidade dispensada, bem como todas as suas subsidiárias, serem consolidadas nas demonstrações financeiras de um conjunto mais vasto de entidades cuja empresa-mãe esteja sujeita à legislação de um Estado membro da União Europeia;

b) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea anterior bem como o relatório consolidado de

gestão do conjunto mais vasto de entidades serem elaborados pela empresa-mãe deste conjunto e sujeitos a revisão legal segundo a legislação do Estado membro a que ela esteja sujeita;

c) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea a) e o relatório consolidado de gestão referido na alínea anterior, bem como o documento de revisão legal dessas contas, serem objeto de publicidade por parte da empresa dispensada, em língua portuguesa.

5 — As dispensas referidas nos números anteriores não se aplicam caso uma das entidades a consolidar seja uma sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia ou uma entidade de interesse público.

6 — É ainda dispensada de elaborar demonstrações financeiras consolidadas:

a) A empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, que apenas possua subsidiárias que não sejam materialmente relevantes para que as demonstrações financeiras reflitam verdadeira e apropriadamente a posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, tanto individualmente quanto no seu conjunto;

b) A empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, em que todas as suas subsidiárias possam ser excluídas da consolidação por força do artigo 8.º

7 — A entidade mãe do setor não lucrativo fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas demonstrações financeiras individuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites referidos no artigo 9.º-B.

8 — À dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas pelas entidades do setor não lucrativo aplica-se ainda o disposto nos n.ºs 2 a 6, com as necessárias adaptações.

Artigo 8.º

Exclusões da consolidação

1 — Uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para a realização do objetivo de as demonstrações financeiras darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas na consolidação.

2 — Quando duas ou mais entidades estejam nas circunstâncias referidas no número anterior, mas sejam, no seu conjunto, materialmente relevantes para o mesmo objetivo devem ser incluídas na consolidação.

3 — Uma entidade pode também ser excluída da consolidação sempre que:

a) Restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade;

b) As partes de capital desta entidade tenham sido adquiridas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior, e enquanto se mantenhem classificadas como detidas para venda;

c) Se trate de um caso em que as informações necessárias para elaborar as demonstrações financeiras consolidadas não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada.

4 — Uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo simples facto de as suas atividades empresariais serem dissemelhantes das atividades das outras entidades do grupo.

5 — O disposto nos números anteriores não se aplica quando as demonstrações financeiras consolidadas sejam preparadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE.

6 — Nos casos previstos na alínea c) do n.º 3, a entidade excluída da consolidação deve estar em condições de comprovar os factos aí previstos, bem como a realização de diligências para a obtenção das informações aí referidas

Artigo 9.º

Categorias de entidades

1 — Consideram-se microentidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 350 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 700 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 10.

2 — Consideram-se pequenas entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas no número anterior, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 4 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 8 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 50.

3 — Consideram-se médias entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas nos números anteriores, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 20 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 40 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 250.

4 — Grandes entidades são as entidades que, à data do balanço, ultrapassem dois dos três limites referidos no número anterior.

5 — Para efeitos do presente decreto-lei, as entidades de interesse público são consideradas grandes entidades, independentemente do respetivo volume de negócios líquido, do total do balanço ou do número médio de empregados do período.

Artigo 9.º-A

Forma de apuramento das categorias de entidades

Os limites previstos no artigo anterior reportam-se ao período imediatamente anterior, devendo, quando aplicável, observar-se as seguintes regras:

a) Sempre que em dois períodos consecutivos imediatamente anteriores sejam ultrapassados dois dos três limites enunciados nos n.ºs 1 a 3 do artigo anterior, as entidades deixam de poder ser consideradas na respetiva categoria,

a partir do terceiro período, inclusive, para efeitos do presente decreto-lei;

b) As entidades podem novamente ser consideradas nessa categoria, para efeitos do presente decreto-lei, caso deixem de ultrapassar dois dos três limites enunciados para a respetiva categoria nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores.

Artigo 9.º-B

Pequenos grupos

1 — Pequenos grupos são grupos constituídos pela empresa-mãe e pelas empresas subsidiárias a incluir na consolidação e que, em base consolidada e à data do balanço da empresa-mãe, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 6 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 12 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 50.

2 — Os limites do total do balanço e do volume de negócios líquido são majorados em 20 % se:

a) Os valores contabilísticos das ações ou quotas das entidades incluídas na consolidação não forem compensados pela fração que representam do capital e reservas dessas entidades; e

b) Se não forem eliminados das demonstrações financeiras consolidadas as dívidas e os créditos entre as entidades, os gastos e rendimentos relativos às operações efetuadas entre entidades e os resultados de operações efetuadas entre entidades, quando incluídos na quantia escriturada do ativo.

3 — Os limites previstos no presente artigo operam nos termos previstos no artigo anterior, com as devidas adaptações.

Artigo 9.º-C

Pequenas entidades

A «norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF-PE), compreendida no SNC, apenas pode ser adotada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades a que se refere o n.º 2 do artigo 9.º

Artigo 9.º-D

Microentidades

1 — As entidades a que se refere o n.º 1 do artigo 9.º devem aplicar a «norma Contabilística para Microentidades» (NC-ME), compreendida no SNC.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, as entidades aí referidas podem optar pela aplicação das «normas Contabilísticas e de Relato Financeiro» (NCRF) ou da NCRF-PE, devendo tal opção ser identificada na declaração a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Artigo 9.º-E

Entidades do setor não lucrativo

Às entidades do setor não lucrativo aplica-se a Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor

não lucrativo (NCRF-ESNL), podendo estas entidades optar pela aplicação do conjunto das normas contabilísticas e de relato financeiro compreendidas no SNC, com as necessárias adaptações, ou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que observado o disposto no artigo 4.º

Artigo 10.º

Dispensa de aplicação

1 — Ficam dispensadas do disposto no artigo 3.º as pessoas singulares que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios líquido superior a € 200 000.

2 — Ficam dispensadas do disposto no artigo 3.º as entidades do setor não lucrativo cujo volume de negócios líquido não exceda € 150 000 em nenhum dos dois períodos anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo seguinte, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.

3 — No período do início de atividade, os limites referidos nos números anteriores reportam-se ao valor anualizado estimado.

4 — As entidades do setor não lucrativo dispensadas da aplicação do SNC, nos termos do disposto nos números anteriores, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa.

5 — Cessa a dispensa a que se referem os n.ºs 1 e 2 quando forem ultrapassados os limites neles referidos, ficando a entidade obrigada a partir do período seguinte, inclusive, a aplicar o SNC.

Artigo 11.º

Demonstrações financeiras

1 — As entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa;
- e) Anexo.

2 — Adicionalmente, pode ser apresentada uma demonstração dos resultados por funções.

3 — As entidades a que se referem os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

4 — As entidades a que se refere o n.º 1 do artigo 9.º são dispensadas de apresentar o anexo a que se refere a alínea e) do n.º 1, desde que, quando aplicável, procedam à divulgação das seguintes informações no final do balanço:

a) Montante total dos compromissos financeiros, garantias ou ativos e passivos contingentes que não estejam

incluídos no balanço e uma indicação da natureza e forma das garantias reais que tenham sido prestadas e, separadamente, compromissos existentes em matéria de pensões, bem como compromissos face a empresas coligadas ou associadas;

b) Montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos aos membros dos órgãos de administração, de direção ou de supervisão, com indicação das taxas de juro, das condições principais e dos montantes eventualmente reembolsados, amortizados ou objeto de renúncia, assim como os compromissos assumidos em seu nome a título de garantias de qualquer natureza, com indicação do montante global para cada categoria;

c) As informações referidas na alínea d) do n.º 5 do artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais, quando aplicável.

5 — A demonstração a que se refere a alínea c) do n.º 1 não se aplica às entidades do setor não lucrativo, apresentando estas, por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras, uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais.

6 — As entidades do setor não lucrativo obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa nos termos do disposto no n.º 4 do artigo anterior divulgam a seguinte informação:

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

7 — As entidades públicas financiadoras podem exigir às entidades do setor não lucrativo outras informações, designadamente para efeitos de controlo orçamental, devendo o conteúdo e a extensão da informação exigida restringir-se ao estritamente necessário para os efeitos pretendidos com a sua obtenção.

Artigo 12.º

Inventário permanente

1 — As entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE ficam obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos.

a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;

b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos.

2 — A obrigação prevista no número anterior não se aplica às entidades previstas no n.º 1 do artigo 9.º

3 — *(Revogado.)*

4 — Ficam também dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas relativamente às seguintes atividades:

- a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça;
- b) Silvicultura e exploração florestal;
- c) Indústria piscatória e aquicultura;

d) Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300 000 nem a 10 % das vendas globais da respetiva entidade.

5 — Ficam ainda dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas cuja atividade predominante consista na prestação de serviços, considerando-se como tais, para efeitos deste artigo, as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda € 300 000 nem 20 % dos respetivos custos operacionais.

6 — As dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no número anterior mantêm-se até ao termo do período seguinte àquele em que, respetivamente, as atividades e as entidades neles referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram.

7 — Não obstante o disposto no número anterior, podem voltar a beneficiar das dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 as atividades e as entidades neles referidas em relação às quais deixem de se verificar, durante dois períodos consecutivos, os requisitos estabelecidos para a concessão da dispensa, produzindo efeitos a partir do período seguinte ao termo daquele período.

Artigo 13.º

Referências ao Plano Oficial de Contabilidade

Todas as referências ao Plano Oficial de Contabilidade previstas em anteriores diplomas devem passar a ser entendidas como referências ao SNC.

Artigo 14.º

Ílícitos de mera ordenação social

1 — A entidade sujeita ao SNC que não aplique qualquer das disposições constantes nas normas contabilísticas e ou de relato financeiro cuja aplicação lhe seja exigível e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

2 — A entidade sujeita ao SNC que efetue a supressão de lacunas de modo diverso do aí previsto e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

3 — A entidade sujeita ao SNC que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

4 — Caso as infrações referidas nos números anteriores sejam praticadas a título de negligência, as coimas são reduzidas a metade.

5 — Na graduação da coima são tidos em conta os valores dos capitais próprios ou dos fundos patrimoniais e do total de rendimentos das entidades, os valores associados à infração e a condição económica dos infratores.

6 — A organização do processo e a decisão sobre aplicação da coima competem ao presidente da Comissão de Normalização Contabilística, com possibilidade de delegação.

7 — O produto das coimas reverte nas seguintes proporções:

- a) 60 % para o Estado;
- b) 40 % para a Comissão de Normalização Contabilística.

8 — Aos ilícitos de mera ordenação social previstos no presente decreto-lei é subsidiariamente aplicável o regime geral do ilícito de mera ordenação social.

Artigo 15.º

Norma revogatória

1 — São revogados:

- a) Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro;
- b) Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho;
- c) Decreto-Lei n.º 29/93, de 12 de fevereiro;
- d) Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de junho;
- e) Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de abril;
- f) Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de abril;
- g) Os artigos 4.º, 7.º e 11.º a 15.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro.

2 — São revogadas as diretrizes contabilísticas n.ºs 1 a 29 emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística.

Artigo 16.º

Produção de efeitos

O presente decreto-lei entra em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2010.

ANEXO

Sistema de Normalização Contabilística

1 — Apresentação

1.1 — O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este Sistema, à semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º do presente decreto-lei. Às microentidades (ME), às pequenas entidades (PE) e às entidades do setor não lucrativo (ESNL) aplica-se o SNC com as especificidades constantes do presente decreto-lei, em particular no que se refere às características próprias das ESNL, conforme explicitado no ponto 1.5 e seguintes.

1.2 — Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adotadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 (Diretiva Contabilística), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE.

1.3 — O SNC, que assimila a transposição da Diretiva Contabilística da UE, é composto pelos seguintes instrumentos:

Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

Modelos de demonstrações financeiras (MDF)

Códigos de contas (CC)

Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)

Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)

Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)

Norma contabilística para microentidades (NC-ME)

Normas interpretativas (NI)

A Estrutura conceptual baseada no anexo 5 das «Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho», publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2003, que enquadra aqueles instrumentos, constitui um documento autónomo a publicar por aviso do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, no *Diário da República*.

1.4 — Sempre que o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que apresente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

1.5 — A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justificam que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades.

1.6 — As ESNL apresentam três características básicas distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas:

a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;

b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;

c) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação;

d) Acresce que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

1.7 — Nas ESNL, os utilizadores da informação financeira são as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de volunta-

riado), o Governo e a Administração Pública entre outros. Nesta conformidade:

- a) Os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos;
- b) Os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos;
- c) Os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades;
- d) Os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos;
- e) O Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património;
- f) O público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere.

2 — Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

2.1 — Âmbito, finalidade e componentes

2.1.1 — As BADF de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e aspetos particulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados, consoante os casos, nas NCRF, na NCRF-PE, na NCRF-ESNL ou na NC-ME.

2.1.2 — As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados especificamente para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas isoladamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospeto.

2.1.3 — As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados. Para satisfazer este objetivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

- a) Ativos;
- b) Passivos;
- c) Capital próprio ou fundos patrimoniais;
- d) Rendimentos (réditos e ganhos);
- e) Gastos (gastos e perdas);

- f) Outras alterações no capital próprio ou nos fundos patrimoniais; e
- g) Fluxos de caixa.

2.1.4 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- a) Um balanço;
- b) Uma demonstração dos resultados;
- c) Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- e) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações.

2.1.5 — As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na estrutura conceptual. Presume-se que a aplicação adequada das normas contabilísticas, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

2.1.6 — Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

- a) Selecione e adote políticas contabilísticas de acordo com a norma contabilística aplicável;
- b) Apresente a informação, incluindo as políticas contabilísticas adotadas de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fiável, comparável e compreensível;
- c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas normas contabilísticas possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.

2.1.7 — As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas, em notas ou material explicativo.

2.1.8 — A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade, quando usada juntamente com as restantes demonstrações financeiras, é útil ao proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

2.2 — Continuidade:

2.2.1 — Aquando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir encarando-a como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista a não ser adotar uma dessas alternativas, ou ainda, no caso das ESNL existam circunstâncias

anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se indica tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira. No entanto, nas ESNL, este princípio não corresponde a um conceito económico ou financeiro puro, mas antes à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos. O órgão de gestão deve, em geral, divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade em prosseguir como uma entidade em continuidade. Quando as demonstrações financeiras não sejam preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com os fundamentos pelos quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.

2.2.2 — Ao avaliar se o pressuposto da entidade em continuidade é apropriado, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é considerado pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, pode concluir-se, sem necessidade de uma análise pormenorizada, que a base de contabilidade de entidade em continuidade é apropriada. Noutros casos, o órgão de gestão pode necessitar de considerar um vasto leque de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, com esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição, para poder preencher de forma apropriada o pressuposto da entidade em continuidade.

2.3 — Regime de acréscimo (periodização económica):

2.3.1 — Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, exceto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica).

2.3.2 — Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica), os itens são reconhecidos como ativos, passivos, capital próprio ou fundos patrimoniais, rendimentos e gastos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual.

2.4 — Consistência de apresentação:

2.4.1 — A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser mantida de um período para outro, a menos que:

a) Seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respetivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas contidas nas normas contabilísticas aplicáveis; ou

b) Uma norma contabilística estabeleça uma alteração na apresentação.

2.4.2 — Uma entidade deve alterar a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue a ser adotada, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, uma entidade

reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no ponto 2.7. Informação comparativa.

2.5 — Materialidade e agregação:

2.5.1 — Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se podem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

2.5.2 — As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transações ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou fundos patrimoniais e na demonstração de fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações seja nas notas do anexo. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode, porém, ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

2.5.3 — Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito específico de apresentação ou divulgação, decorrente de uma norma contabilística, não necessita de ser satisfeito se a informação não for materialmente relevante.

2.6 — Compensação

2.6.1 — Os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, são mensurados separadamente e não devem ser compensados exceto quando tal for exigido ou permitido por uma norma contabilística.

2.6.2 — É importante que os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, exceto quando a mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é considerada uma compensação.

2.6.3 — O rédito deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram rédito mas que são inerentes às principais atividades que o geram. Os resultados de tais transações são apresentados, quando esta apresentação reflita a substância da transação ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transação. Por exemplo:

a) Os ganhos e perdas na alienação de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, são

relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do ativo e os gastos de venda relacionados; e

b) Os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a norma contabilística respetiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

2.6.4 — Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transações semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

2.7 — Informação comparativa:

2.7.1 — O balanço de abertura de um período corresponde ao balanço de encerramento do período anterior. A menos que uma norma contabilística o permita ou exija de outra forma, deve ser divulgada informação comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

2.7.2 — Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e esteja ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço e da informação acerca das medidas adotadas durante o período para resolver a incerteza.

2.7.3 — Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

2.7.4 — Quando as quantias comparativas sejam reclassificadas, uma entidade deve divulgar:

- a) A natureza da reclassificação;
- b) A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e
- c) A razão para a reclassificação.

2.7.5 — Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

- a) A razão para não as reclassificar, e
- b) A natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

2.7.6 — Aperfeiçoar a comparabilidade de informação interperíodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.

2.8 — Mensuração:

2.8.1 — As rubricas reconhecidas nas demonstrações financeiras são mensuradas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, tal como explicitado nos pontos seguintes, exceto se uma NCRF dispuser diferentemente.

2.8.2 — Considera-se custo de aquisição o preço a pagar e as despesas acessórias, uma vez deduzidas as reduções acessórias.

2.8.3 — Considera-se custo de produção o custo de aquisição das matérias-primas e dos consumíveis, os custos diretamente atribuíveis ao produto em questão, bem como os custos gerais fixos e variáveis indiretamente atribuíveis aos produtos em questão, na medida em que digam respeito ao período de produção. Não são incluídos no custo de produção os custos de distribuição.

2.8.4 — Consideram-se ajustamentos de valor os ajustamentos destinados a ter em conta a alteração, definitiva ou não, da quantia pela qual os elementos do ativo se encontrem mensurados à data do balanço.

3 — Modelos de Demonstrações Financeiras:

3.1 — São publicados através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos para as demonstrações financeiras referidas no artigo 11.º do presente decreto-lei.

3.2 — Os referidos modelos obedecem, em particular, ao disposto no ponto 2, podendo, também, ser utilizados pelas entidades que se encontrem obrigadas ou tenham usado a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

3.3 — (*Revogado.*)

4 — Códigos de contas (CC)

4.1 — É publicado através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o Código de Contas de utilização generalizada, o Código de Contas específico das ESNL e o Código de Contas específico das microentidades, que se pretende sejam documentos não exaustivos, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas (lista codificada de contas); e
- c) Notas de enquadramento.

4.2 — O CC de utilização generalizada pode ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

4.3 — No CC para as ESNL, a lista codificada de contas e as notas de enquadramento apenas incluem as especificidades inerentes a essas entidades. O CC, com as especificidades relativas às ESNL, pode ser utilizado pelas entidades, de entre estas, que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

5 — Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF):

5.1 — As NCRF constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade, adotadas na UE, tendo em conta o tecido empresarial português e o facto de algumas entidades se encontrarem obrigadas ou terem a opção de

aplicar as citadas normas internacionais, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Acolhem, igualmente, e no contexto das opções dadas aos Estados membros, as disposições constantes da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013. Assim, o conjunto das NCRF pode não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas.

5.2 — As NCRF são propostas pela CNC e publicadas através de avisos no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

6 — Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades e Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

6.1 — Para as entidades que cumpram os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 9.º do presente decreto-lei e para as entidades referidas nas alíneas e) e g) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma, são propostas pela CNC e publicada através de aviso no *Diário da República*, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, respetivamente, a «Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades» (NCRF-PE) e a «Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo» (NCRF-ESNL). Estas normas são de aplicação obrigatória para as entidades que, de entre aquelas, não optem pela aplicação do conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, no caso das entidades do setor não lucrativo, ou das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Quando uma entidade optar pela aplicação do conjunto das NCRF, deve utilizar os modelos de demonstrações financeiras previstos para as entidades sujeitas ao conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, no caso das entidades do setor não lucrativo.

6.2 — A NCRF-PE e a NCRF-ESNL condensam os principais aspetos de reconhecimento e mensuração, extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.

6.3 — Sempre que a NCRF-PE ou a NCRF-ESNL não respondam a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às NCRF e NI;

Às NIC, adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/02 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002;

As normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

7 — Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME)

7.1 — Esta norma é de aplicação obrigatória para as microentidades. Sem prejuízo do disposto anteriormente, as microentidades podem optar pela aplicação das NCRF ou da NCRF-PE.

A NC-ME estabelece os aspetos de reconhecimento e mensuração tidos como requisitos contabilísticos simplificados aplicáveis às referidas entidades.

7.2 — A NC-ME é proposta pela CNC e publicada através de aviso no *Diário da República*, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar.

8 — Normas interpretativas (NI):

8.1 — Sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e, ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas normas interpretativas (NI).

8.2 — As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

Decreto-Lei n.º 99/2015

de 2 de junho

A Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso foi aprovada pela Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, alterada pelas Leis n.ºs 20/2012, de 14 de maio, 64/2012, de 20 de dezembro, 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 22/2015, de 17 de março (LCPA), e regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, alterado pelas Leis n.ºs 64/2012, de 20 de dezembro, e 66-B/2012, de 31 de dezembro, quanto aos procedimentos necessários à sua implementação.

O objetivo central da LCPA foi o de evitar a acumulação de pagamentos em atraso nos organismos das Administrações Públicas, ao estabelecer que a execução orçamental não pode conduzir, em momento algum, ao aumento dos pagamentos em atraso, sob pena de reduzir os fundos disponíveis, através da diminuição da receita que neles pode ser incluída.

Decorridos dois anos da vigência da LCPA foi criado um Grupo de Trabalho (GT), com a finalidade de proceder à avaliação dos impactos decorrentes da aplicação da LCPA, nomeadamente, no que se refere à identificação de oportunidades de melhoria.

Considerando as recomendações efetuadas pelo GT procede-se à alteração do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, alterado pelas Leis n.ºs 64/2012, de 20 de dezembro, e 66-B/2012, de 31 de dezembro, nomeadamente, no sentido de clarificar o conceito de compromisso plurianual de forma a englobar, também, neste conceito os compromissos que são assumidos num ano, gerando obrigação de pagamento no ano ou anos seguintes, de incluir os ativos e passivos financeiros no conceito de fundos disponíveis, e de aumentar o montante e o prazo para a assunção dos encargos relativos a despesas urgentes e inadiáveis.

Foram ouvidos os órgãos de governo próprio da Região Autónoma dos Açores.

Foi promovida a audição dos órgãos de governo próprio da Região Autónoma da Madeira, da Associação Nacional de Municípios Portugueses e da Associação Nacional de Freguesias.

Assim:

Nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º

Objeto

O presente decreto-lei procede à terceira alteração ao Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, alterado pelas Leis n.ºs 64/2012, de 20 de dezembro, e 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Artigo 2.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho

Os artigos 5.º, 8.º, 9.º, 11.º, 12.º, 16.º, 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, alterado pelas Leis n.ºs 64/2012, de 20 de dezembro, e 66-B/2012, de 31 de dezembro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 5.º

[...]

- 1 — [...].
- 2 — [...].
- 3 — [...]:

- a*) [...];
- b*) [...];

c) A receita relativa a ativos financeiros e a outros passivos financeiros.

- 4 — [...].

Artigo 8.º

[...]

- 1 — [...].

2 — Independentemente da duração do respetivo contrato, se o montante efetivamente a pagar não puder ser determinado no momento da celebração do contrato, nomeadamente, por depender dos consumos a efetuar pela entidade adjudicante, a assunção do compromisso é efetuada aquando da emissão da nota de encomenda se for o caso ou pelo valor estimado de encargos relativos ao período temporal de apuramento dos fundos disponíveis.

Artigo 9.º

[...]

1 — Nas despesas urgentes e inadiáveis, devidamente fundamentadas, do mesmo tipo ou natureza cujo valor, isolada ou conjuntamente, não exceda o montante de (euro) 10 000, por mês, a assunção do compromisso é efetuada até ao 5.º dia útil após a realização da despesa.

- 2 — [...].

Artigo 11.º

[...]

- 1 — [...].
- 2 — [...].

3 — O regime previsto no presente diploma para a assunção de compromissos plurianuais aplica-se aos pro-

cedimentos de despesa que dão lugar a encargo orçamental em ano económico que não seja o da sua realização.

- 4 — [Anterior n.º 3].

5 — No caso dos institutos públicos de regime especial, das instituições de ensino superior públicas de natureza fundacional e das entidades públicas empresariais que não tenham pagamentos em atraso, a competência para a assunção de compromissos plurianuais que apenas envolvam receita própria e ou receitas provenientes de cofinanciamento comunitário é do respetivo órgão de direção.

- 6 — [Anterior n.º 5].

- 7 — [Anterior n.º 6].

8 — O disposto no n.º 5 e a delegação de competência prevista no n.º 6 cessam no momento em que as entidades neles previstas passem a ter pagamentos em atraso.

- 9 — [Anterior n.º 8].

Artigo 12.º

[...]

1 — Para efeitos de aplicação da alínea *c*) do n.º 1 do artigo 6.º da LCPA, a autorização prévia para a assunção de compromissos plurianuais ou a sua reprogramação pelo órgão deliberativo competente pode ser conferida aquando da aprovação das Grandes Opções do Plano.

2 — Exceção-se do disposto no número anterior os casos em que a reprogramação dos compromissos plurianuais implique aumento de despesa.

Artigo 16.º

[...]

1 — As entidades referidas no n.º 1 do artigo 2.º da LCPA procedem, mensalmente, ao registo no suporte informático das instituições referidas no n.º 5 do artigo 7.º, até à data definida para o efeito no decreto-lei de execução orçamental:

a) Da receita a cobrar ou a receber para o conjunto do ano, especificada por meses, sendo que nos meses passados a previsão é substituída pela receita efetivamente arrecadada;

b) Dos fundos disponíveis, compromissos assumidos, saldo inicial das contas a pagar, movimento mensal e saldo das contas a pagar a transitar para o mês seguinte e pagamentos em atraso.

- 2 — [...].

3 — No reporte de informação relativa aos fundos disponíveis e pagamentos em atraso, devem as entidades dar cumprimento aos procedimentos e formalidades previstas no manual de apoio à aplicação da LCPA a que se refere o artigo 21.º

- 4 — [...].

- 5 — [...].

- 6 — [...].

Artigo 22.º

[...]

1 — A adesão a programa de assistência económica suspende, até à conclusão da utilização do financiamento destinado a reduzir os pagamentos em atraso, a aplicação à entidade beneficiária do disposto no artigo 8.º da LCPA.

- 2 — [...].
 3 — [...].
 4 — [...].
 5 — [...].
 6 — [...].

Artigo 23.º

[...]

- 1 — [...].
 2 — [...].
 3 — [...].
 4 — [...].

5 — A autorização a que se refere o n.º 1 do artigo 11.º, conferida mediante portaria de extensão de encargos, dispensa a emissão do parecer prévio vinculativo previsto na lei.

- 6 — [...].
 7 — [...].»

Artigo 3.º

Norma revogatória

É revogado o artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, alterado pelas Leis n.ºs 64/2012, de 20 de dezembro, e 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Artigo 4.º

Republicação

É republicado, em anexo ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante, o Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, com a redação atual.

Artigo 5.º

Entrada em vigor

O presente decreto-lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 9 de abril de 2015. — *Pedro Passos Coelho* — *Maria Luís Casanova Morgado Dias de Albuquerque*.

Promulgado em 25 de maio de 2015.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 26 de maio de 2015.

O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*.

ANEXO

(a que se refere o artigo 4.º)

Republicação do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho

CAPÍTULO I

Âmbito

Artigo 1.º

Objeto

O presente diploma contempla as normas legais disciplinadoras dos procedimentos necessários à aplicação

da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso, aprovada pela Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, doravante abreviadamente designada por LCPA, e, bem assim, à operacionalização da prestação de informação constante do artigo 10.º da mesma lei.

Artigo 2.º

Âmbito

O presente diploma aplica-se às entidades referidas no artigo 2.º da LCPA.

CAPÍTULO II

Princípios e regras gerais

Artigo 3.º

Conceitos

Para efeitos de aplicação da LCPA, entende-se por:

a) «Titulares de cargos políticos», aqueles que se encontram investidos em cargos políticos com competências para assunção de compromissos ou autorização de despesas e pagamentos;

b) «Dirigentes», aqueles que se encontram investidos em cargos de direção superior de 1.º e 2.º grau, ou equiparados a estes para quaisquer efeitos, bem como os membros do órgão de direção dos institutos públicos;

c) «Gestores», aqueles que se encontrem designados para órgão de gestão ou administração das empresas públicas do setor empresarial do Estado, das Regiões Autónomas, dos municípios e as suas associações;

d) «Responsáveis pela contabilidade», os dirigentes de nível intermédio e, na sua ausência, os trabalhadores que exerçam funções públicas que, não correspondendo a qualquer dos cargos identificados nas alíneas anteriores, exerçam funções de direção ou supervisão dos serviços de contabilidade das entidades abrangidas pela LCPA.

Artigo 4.º

Pagamentos em atraso

1 — Consideram-se pagamentos em atraso as contas a pagar que permaneçam nessa situação mais de 90 dias posteriormente à data de vencimento acordada ou especificada na fatura, contrato, ou documentos equivalentes.

2 — Excluem-se do âmbito de aplicação do número anterior os pagamentos objeto de impugnação judicial até que sobre eles seja proferida decisão final e executória, as situações de impossibilidade de cumprimento por ato imputável ao credor e os montantes objeto de acordos de pagamento desde que o pagamento seja efetuado dentro dos prazos acordados.

Artigo 5.º

Fundos disponíveis

1 — Consideram-se fundos disponíveis as verbas disponíveis a muito curto prazo, que incluem, quando aplicável e desde que não tenham sido comprometidos ou gastos:

a) A dotação corrigida líquida de cativos, relativa aos três meses seguintes;

b) As transferências ou subsídios com origem no Orçamento do Estado, relativos aos três meses seguintes;

c) A receita efetiva própria que tenha sido cobrada ou recebida como adiantamento;

d) A previsão da receita efetiva própria a cobrar nos três meses seguintes;

e) O produto de empréstimos contraídos nos termos da lei;

f) As transferências ainda não efetuadas decorrentes de programas e projetos do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN) e de outros programas estruturais, cujas faturas se encontrem liquidadas e devidamente certificadas ou validadas;

g) Outros montantes autorizados nos termos do artigo 4.º da LCPA.

2 — As transferências referidas na alínea f) do número anterior correspondem a pedidos de pagamentos que tenham sido submetidos nas plataformas eletrónicas dos respetivos programas, desde que a entidade beneficiária não tenha tido, nos últimos seis meses, uma taxa de correção dos pedidos de pagamento submetidos igual ou superior a 10 %.

3 — Integram ainda os fundos disponíveis:

a) Os saldos transitados do ano anterior cuja utilização tenha sido autorizada nos termos da legislação em vigor;

b) Os recebimentos em atraso existentes entre as entidades referidas no artigo 2.º da LCPA, desde que integrados em plano de liquidação de pagamentos em atraso da entidade devedora no respetivo mês de pagamento;

c) A receita relativa a ativos financeiros e a outros passivos financeiros.

4 — Para os fundos disponíveis previstos nas alíneas a), b) e d) do n.º 1 não releva o ano económico.

Artigo 6.º

Aumento temporário dos fundos disponíveis

1 — A autorização para o aumento temporário dos fundos disponíveis nas entidades relativamente às quais os órgãos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 4.º da LCPA não exerçam poderes de tutela ou superintendência é da competência dos respetivos órgãos executivos.

2 — O aumento temporário dos fundos disponíveis a que se refere o artigo 4.º da LCPA só pode ser efetuado mediante recurso a montantes a cobrar ou a receber dentro do período compreendido entre a data do compromisso e a data em que se verifique a obrigação de efetuar o último pagamento relativo a esse compromisso.

Artigo 7.º

Assunção de compromissos

1 — Até ao 5.º dia útil de cada mês, devem as entidades determinar os fundos disponíveis de acordo com o disposto no artigo 5.º do presente diploma.

2 — Os compromissos assumidos não podem ultrapassar os fundos disponíveis.

3 — Sob pena da respetiva nulidade, e sem prejuízo das responsabilidades aplicáveis, bem como do disposto nos artigos 9.º e 10.º do presente diploma, nenhum compromisso pode ser assumido sem que tenham sido cumpridas as seguintes condições:

a) Verificada a conformidade legal e a regularidade financeira da despesa, nos termos da lei;

b) Registado no sistema informático de apoio à execução orçamental;

c) Emitido um número de compromisso válido e sequencial que é refletido na ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente.

4 — As entidades são responsáveis por manter registos informáticos permanentemente atualizados dos fundos disponíveis, compromissos, passivos, contas a pagar e pagamentos em atraso, especificados pela respetiva data de vencimento.

5 — O cumprimento do previsto no n.º 2 é verificado através das declarações eletrónicas das entidades, nos suportes informáticos relevantes, por parte das seguintes instituições:

a) Direção-Geral do Orçamento (DGO), no subsetor da administração central;

b) Direções Regionais de Finanças que reportam à DGO, no subsetor da administração regional;

c) Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS), no Serviço Nacional de Saúde (SNS);

d) Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), no subsetor da administração local;

e) Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P. (IGFSS, I. P.), no subsetor da segurança social.

6 — O incumprimento do disposto nos n.ºs 1 a 3 é comunicado pelas entidades referidas no número anterior aos membros do Governo responsáveis pela área das finanças e da respetiva tutela para efeitos de eventual auditoria, a cargo da Inspeção-Geral de Finanças ou da inspeção setorial, em função da gravidade ou da materialidade da situação, e à DGO, para efeitos de publicação mensal da lista das entidades incumpridoras e da natureza do incumprimento.

Artigo 8.º

Regras relativas à assunção de compromissos

1 — A assunção de compromissos no âmbito dos contratos com duração limitada ao ano civil, independentemente da sua forma e natureza jurídica, deve ser efetuada pelo seu valor integral aquando da outorga do respetivo contrato, emissão da ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente.

2 — Independentemente da duração do respetivo contrato, se o montante efetivamente a pagar não puder ser determinado no momento da celebração do contrato, nomeadamente, por depender dos consumos a efetuar pela entidade adjudicante, a assunção do compromisso é efetuada aquando da emissão da nota de encomenda se for o caso ou pelo valor estimado de encargos relativos ao período temporal de apuramento dos fundos disponíveis.

Artigo 9.º

Despesas urgentes e inadiáveis

1 — Nas despesas urgentes e inadiáveis, devidamente fundamentadas, do mesmo tipo ou natureza cujo valor, isolada ou conjuntamente, não exceda o montante de (euro) 10.000, por mês, a assunção do compromisso é efetuada até ao 5.º dia útil após a realização da despesa.

2 — Nas situações em que estejam em causa o excepcional interesse público ou a preservação da vida humana, a assunção do compromisso é efetuada no prazo de 10 dias após a realização da despesa.

Artigo 10.º

Fundo de maneió

Os pagamentos efetuados pelo fundo de maneió são objeto de compromisso pelo seu valor integral aquando da sua constituição e reconstituição, a qual deve ter caráter mensal e registo da despesa em rubrica de classificação económica adequada.

Artigo 11.º

Compromissos plurianuais

1 — A autorização prévia do membro do Governo responsável pela área das finanças a que se refere a alínea *a*) do n.º 1 do artigo 6.º da LCPA é efetuada nas situações em que a assunção de compromissos plurianuais depende de portaria de extensão de encargos, mediante aprovação e assinatura desta portaria ou do ato de excecionamento a que se refere o n.º 7 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de junho.

2 — Nas situações que não se encontram previstas no número anterior, a autorização para assunção de encargos plurianuais, a que se refere a alínea *a*) do n.º 1 do artigo 6.º da LCPA, por parte dos membros do Governo responsáveis pela área das finanças e da tutela pode ser dada mediante despacho genérico, conjunto ou individual.

3 — O regime previsto no presente diploma para a assunção de compromissos plurianuais aplica-se aos procedimentos de despesa que dão lugar a encargo orçamental em ano económico que não seja o da sua realização.

4 — Exclui-se do âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 6.º da LCPA a assunção de compromissos relativos a despesas com pessoal independentemente da natureza do vínculo.

5 — No caso dos institutos públicos de regime especial, das instituições de ensino superior públicas de natureza fundacional e das entidades públicas empresariais que não tenham pagamentos em atraso, a competência para a assunção de compromissos plurianuais que apenas envolvam receita própria e ou receitas provenientes de cofinanciamento comunitário é do respetivo órgão de direção.

6 — Por despacho dos membros do Governo responsáveis pela área das finanças e da tutela pode ser delegada nos órgãos de direção das entidades referidas no número anterior e circunscrita às situações nele referidas a competência referida no n.º 1 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de junho.

7 — O exercício da competência delegada nos termos do número anterior deve observar, com as devidas adaptações, o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de junho, e revestir a forma de despacho sujeito a publicação no *Diário da República*.

8 — O disposto no n.º 5 e a delegação de competência prevista no n.º 6 cessam no momento em que as entidades neles previstas passem a ter pagamentos em atraso.

9 — O disposto no presente artigo não prejudica o cumprimento do disposto no artigo 13.º do presente diploma.

Artigo 12.º

Compromissos plurianuais no âmbito do subsector local

1 — Para efeitos de aplicação da alínea *c*) do n.º 1 do artigo 6.º da LCPA, a autorização prévia para a assunção de compromissos plurianuais ou a sua reprogramação pelo órgão deliberativo competente pode ser conferida aquando da aprovação das Grandes Opções do Plano.

2 — Excetuam-se do disposto no número anterior os casos em que a reprogramação dos compromissos plurianuais implique aumento de despesa.

Artigo 13.º

Inscrição dos compromissos plurianuais

1 — Os compromissos plurianuais das entidades da administração central são registados obrigatoriamente na base de dados central disponibilizada e mantida pela DGO.

2 — As instituições referidas nas alíneas *b*) a *e*) do n.º 5 do artigo 7.º são responsáveis por centralizar a informação relativa a cada subsector.

Artigo 14.º

Atrasos nos pagamentos

Para efeitos do cumprimento do disposto no artigo 7.º da LCPA, no final de cada mês os pagamentos em atraso não podem ser superiores aos verificados no final do mês anterior.

Artigo 15.º

Receitas de natureza pontual ou extraordinária

Para efeitos de aplicação do artigo 8.º da LCPA, considera-se que a receita tem natureza pontual ou extraordinária quando não tem um caráter repetitivo ou contínuo, nomeadamente quando resulte da alienação de bens imóveis ou da aceitação de heranças e doações.

CAPÍTULO III

Prestação de informação

Artigo 16.º

Prestação de informação

1 — As entidades referidas no n.º 1 do artigo 2.º da LCPA procedem, mensalmente, ao registo no suporte informático das instituições referidas no n.º 5 do artigo 7.º, até à data definida para o efeito no decreto-lei de execução orçamental:

a) Da receita a cobrar ou a receber para o conjunto do ano, especificada por meses, sendo que nos meses passados a previsão é substituída pela receita efetivamente arrecadada;

b) Dos fundos disponíveis, compromissos assumidos, saldo inicial das contas a pagar, movimento mensal e saldo das contas a pagar a transitar para o mês seguinte e pagamentos em atraso.

2 — A informação prestada nos termos do número anterior deve ser consistente com o registo de compromissos a que se refere o artigo 7.º do presente diploma.

3 — No reporte de informação relativa aos fundos disponíveis e pagamentos em atraso, devem as entidades dar cumprimento aos procedimentos e formalidades previstas no manual de apoio à aplicação da LCPA a que se refere o artigo 21.º

4 — Estão isentas do dever de prestação de informação relativa aos fundos disponíveis as entidades que não tenham pagamentos em atraso.

5 — O disposto no número anterior cessa na data em que a entidade passe a ter pagamentos em atraso.

6 — A prestação de informação referida no presente artigo pode ser objeto de atualização no decreto-lei de execução orçamental.

Artigo 17.º

Declarações

1 — Para efeitos de cumprimento da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 15.º da LCPA, os pagamentos e recebimentos em atraso existentes em 31 dezembro do ano anterior podem ser declarados de forma agregada quando se verifique uma das seguintes situações:

- a*) Os pagamentos ou recebimentos tenham uma mesma natureza e o seu valor individualmente considerado seja inferior a € 5000;
- b*) O devedor ou credor seja uma pessoa individual.

2 — O disposto no número anterior não é aplicável aos pagamentos ou recebimentos existentes entre as entidades previstas no artigo 2.º da LCPA.

3 — Sem prejuízo do disposto no presente artigo, devem as entidades manter internamente o registo individualizado de todos os pagamentos e recebimentos em atraso existentes em 31 de dezembro do ano anterior.

4 — Deve a Autoridade Tributária e Aduaneira informar as autarquias locais, até 30 dias após a data de entrada em vigor do presente diploma, dos recebimentos em atraso referentes às respetivas receitas fiscais.

CAPÍTULO IV

Declarações e plano de liquidação dos pagamentos em atraso

Artigo 18.º

Plano de liquidação dos pagamentos em atraso

1 — As entidades com pagamentos em atraso elaboram um plano de liquidação de pagamentos em atraso com a indicação dos montantes a liquidar em cada período.

2 — Para efeitos do disposto no artigo 16.º da LCPA, os planos de pagamento a apresentar pelas entidades não podem ter um prazo superior a cinco anos.

3 — O prazo referido no número anterior pode ser alargado até ao limite de 10 anos, desde que 50 % da dívida sejam pagos em prazo não superior a 5 anos, nos casos em que a entidade demonstre, justificadamente e em termos claros e inequívocos, que aquele prazo irá conduzir ao incumprimento da LCPA.

4 — Os montantes considerados nos planos de liquidação de pagamentos em atraso acrescem aos compromissos assumidos nos respetivos períodos de cálculo dos fundos disponíveis.

Artigo 19.º

Informação e mapa

1 — As entidades devem manter atualizada a informação relativa aos planos de liquidação dos pagamentos, nomeadamente, a identificação dos credores originários, o montante total a pagar, os pagamentos previstos e os executados em cada ano.

2 — Caso os montantes a pagar sejam cedidos a entidades financeiras, deve a entidade registar a informação relativa às condições de cedência e respetiva modalidade.

3 — Juntamente com os documentos da prestação de contas, devem as entidades proceder à junção de um mapa relativo aos planos de liquidação dos pagamentos em atraso e dos acordos de pagamento, o qual deve integrar a informação referida nos números anteriores, de acordo com modelo predefinido em suporte informático pela DGO.

CAPÍTULO V

Disposições finais

Artigo 20.º

Compromissos plurianuais

[Revogado].

Artigo 21.º

Procedimentos

1 — De forma a auxiliar as entidades na aplicação da LCPA, deverão as entidades setoriais, em coordenação com a DGO, elaborar um manual de apoio à aplicação desta lei, a disponibilizar nas respetivas páginas da Internet.

2 — Os manuais de apoio à aplicação da LCPA referidos no número anterior serão, sempre que se mostre necessário, objeto de atualização.

Artigo 22.º

Programas de assistência económica

1 — A adesão a programa de assistência económica suspende, até à conclusão da utilização do financiamento destinado a reduzir os pagamentos em atraso, a aplicação à entidade beneficiária do disposto no artigo 8.º da LCPA.

2 — No decurso do programa de assistência económica, as entidades beneficiárias não podem aumentar o valor global dos pagamentos em atraso, sob pena de multa calculada nos termos dos números seguintes.

3 — A multa referida no número anterior é mensal e progressiva, e corresponde:

a) No 1.º mês, a 1 % do acréscimo global de pagamentos em atraso relativamente ao valor mais baixo verificado desde a adesão ao programa;

b) Em cada um dos meses subsequentes em que se mantenha o acréscimo, a taxa referida na alínea anterior é agravada em 0,5 % até um limite máximo de 3 %.

4 — As multas só são aplicadas quando, pela aplicação do disposto no número anterior, perfaçam um montante igual ou superior a € 500.

5 — As multas são aplicadas pelas entidades de acompanhamento setorial.

6 — As receitas das multas aplicadas nos termos do presente artigo constituem receita geral do Estado, devendo ser entregues nos cofres do Estado.

Artigo 23.º

Norma transitória

1 — Sem prejuízo do cumprimento das regras e dos princípios constantes da LCPA e do presente diploma,

as entidades dispõem de um período de 45 dias seguidos para, sempre que tal se mostre necessário, procederem à adaptação ou aquisição de sistemas informáticos necessários à execução destes diplomas legais, salvo os serviços periféricos externos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, em que o período referido pode ser alargado por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e dos negócios estrangeiros.

2 — Durante o período transitório, o cumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 5.º da LCPA far-se-á obrigatoriamente mediante a inserção manual do número de compromisso sequencial na ordem de compra, nota de encomenda, ou documento equivalente.

3 — No caso de compromissos assumidos até à data da entrada em vigor do presente diploma em desconformidade com as regras procedimentais nele estatuidas presume-se, nos termos gerais de direito penal, excluída a culpa, para os efeitos do disposto no artigo 11.º da LCPA.

4 — O disposto no número anterior é igualmente aplicável às entidades que beneficiem de programa de assistência económica, no âmbito do Programa de Apoio à Economia Local, ou do programa extraordinário de regularização de dívidas ao Serviço Nacional de Saúde, até ao início dos pagamentos previstos e desde que a sua adesão aos programas seja contratualizada até ao dia 30 de setembro de 2012.

5 — A autorização a que se refere o n.º 1 do artigo 11.º, conferida mediante portaria de extensão de encargos, dispensa a emissão do parecer prévio vinculativo previsto na lei.

6 — Para efeitos do disposto no artigo 16.º da LCPA, acrescem os pagamentos em atraso verificados entre 1 de janeiro e 21 de fevereiro de 2012.

7 — Para as entidades que beneficiem do programa extraordinário de regularização de dívidas do SNS, o cumprimento do disposto no artigo 16.º da LCPA só é obrigatório após o termo de tal programa.

Artigo 24.º

Entrada em vigor

O presente diploma entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Decreto-Lei n.º 100/2015

de 2 de junho

As alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 157/2014, de 24 de outubro, ao Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, alargaram o âmbito de atividades principais a exercer pelas sociedades financeiras, possibilitando-lhes o exercício das atividades que podem ser realizadas pelos bancos, com exceção da receção de depósitos ou outros fundos reembolsáveis do público e da prestação de serviços de pagamento e de emissão de moeda eletrónica. Deste modo, e à semelhança do que ocorre na generalidade dos restantes Estados-Membros da União Europeia, a atividade creditícia não leva, por si só, à classificação de entidades que desenvolvam essa atividade como instituições de crédito.

O Decreto-Lei n.º 157/2014, de 24 de outubro, criou ainda um novo tipo de sociedades financeiras — as sociedades financeiras de crédito. À semelhança das demais sociedades financeiras, cumpre aprovar as normas específicas

aplicáveis às sociedades financeiras de crédito. Pretende-se que as sociedades financeiras de crédito tenham um âmbito alargado, podendo prosseguir as atividades permitidas aos bancos, com exceção da receção de depósitos ou outros fundos reembolsáveis do público e da prestação de serviços de pagamento e de emissão de moeda eletrónica. Este tipo de sociedades permitirá, assim, reagrupar numa única entidade jurídica a prossecução de atividades financeiras desenvolvidas de forma dispersa pelas restantes sociedades financeiras, anteriormente classificadas como instituições de crédito.

Por outro lado, na sequência das recentes alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de fevereiro, ao artigo 349.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, importa ajustar os regimes jurídicos das sociedades de investimento, sociedades de locação financeira, sociedades de *factoring*, e sociedades de garantia mútua, no que respeita às formas de financiamento das respetivas atividades. Nesta medida, não obstante a introdução de novas regras aplicáveis às emissões obrigacionistas ao abrigo do Código das Sociedades Comerciais, considera-se adequado manter para as referidas sociedades financeiras o atual limite da emissão de obrigações até ao quádruplo dos seus capitais próprios, ajustando-se a redação das respetivas normas a essa realidade. Tendo em conta a atividade que desempenham, introduz-se ainda a obrigatoriedade de as referidas sociedades financeiras adotarem a forma de sociedade anónima.

Foram ouvidos o Banco de Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, a Associação Portuguesa de Bancos, a ASFAC — Associação de Instituições de Crédito Especializado e a ALF — Associação Portuguesa de Leasing, Factoring e Renting.

Foi promovida a audição do Conselho Nacional do Consumo.

Assim:

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º

Objeto

1 — O presente diploma aprova o regime jurídico das sociedades financeiras de crédito e ajusta os regimes jurídicos das sociedades de investimento, sociedades de locação financeira, sociedades de *factoring* e sociedades de garantia mútua, no que às formas de financiamento das respetivas atividades respeita, às alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de fevereiro, ao artigo 349.º do Código das Sociedades Comerciais.

2 — No âmbito das alterações referidas no número anterior, o presente diploma procede ainda à alteração:

a) Ao Decreto-Lei n.º 260/94, de 22 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 157/2014, de 24 de outubro;

b) Ao Decreto-Lei n.º 72/95, de 15 de abril, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 285/2001, de 3 de novembro, 186/2002, de 21 de agosto, e 157/2014, de 24 de outubro;

c) Ao Decreto-Lei n.º 171/95, de 18 de julho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 186/2002, de 21 de agosto, e 157/2014, de 24 de outubro; e

d) Ao Decreto-Lei n.º 211/98, de 16 de julho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 19/2001, de 30 de janeiro, 309-A/2007, de 7 de setembro, e 157/2014, de 24 de outubro.

Artigo 2.º

Aprovação

É aprovado em anexo ao presente diploma e que dele faz parte integrante, o regime jurídico das sociedades financeiras de crédito.

Artigo 3.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 260/94, de 22 de outubro

Os artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 260/94, de 22 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 157/2014, de 24 de outubro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 3.º

Objeto e forma

1 — [...].

2 — [...].

3 — [...].

4 — As sociedades de investimento adotam a forma de sociedade anónima.

Artigo 4.º

[...]

1 — [Anterior proémio do artigo]:

a) Emissão de obrigações de qualquer espécie, nas condições previstas na lei, em montante que não exceda o quádruplo dos seus capitais próprios, considerando a soma do preço de subscrição de todas as obrigações emitidas e não amortizadas, bem como emissão de papel comercial;

b) [...];

c) [...];

d) [...].

2 — Para efeitos da alínea a) do número anterior, entende-se por capitais próprios o somatório do capital realizado, deduzidas as ações próprias, com as reservas, os resultados transitados e os ajustamentos em ativos financeiros.»

Artigo 4.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 72/95, de 15 de abril

Os artigos 3.º e 5.º do Decreto-Lei n.º 72/95, de 15 de abril, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 285/2001, de 3 de novembro, e 157/2014, de 24 de outubro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 3.º

Forma e verdade da firma

1 — As sociedades de locação financeira adotam a forma de sociedade anónima.

2 — [Anterior corpo do artigo].

Artigo 5.º

[...]

1 — [Anterior proémio do artigo]:

a) Emissão de obrigações de qualquer espécie, nas condições previstas na lei, em montante que não exceda

o quádruplo dos seus capitais próprios, considerando a soma do preço de subscrição de todas as obrigações emitidas e não amortizadas, bem como emissão de papel comercial;

b) [...];

c) [...].

2 — Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, entende-se por capitais próprios o somatório do capital realizado, deduzidas as ações próprias, com as reservas, os resultados transitados e os ajustamentos em ativos financeiros.»

Artigo 5.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 171/95, de 18 de julho

Os artigos 4.º e 5.º do Decreto-Lei n.º 171/95, de 18 de julho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 186/2002, de 21 de agosto, e 157/2014, de 24 de outubro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 4.º

Forma e verdade da firma

1 — [...].

2 — As sociedades de *factoring* adotam a forma de sociedade anónima.

3 — [Anterior n.º 2].

Artigo 5.º

[...]

1 — As sociedades de *factoring* só podem financiar a sua atividade com fundos próprios e através dos seguintes recursos:

a) Emissão de obrigações de qualquer espécie, nas condições previstas na lei, em montante que não exceda o quádruplo dos seus capitais próprios, considerando a soma do preço de subscrição de todas as obrigações emitidas e não amortizadas, bem como emissão de papel comercial;

b) [...];

c) [...].

2 — Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, entende-se por capitais próprios o somatório do capital realizado, deduzidas as ações próprias, com as reservas, os resultados transitados e os ajustamentos em ativos financeiros.»

Artigo 6.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 211/98, de 16 de julho

Os artigos 5.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 211/98, de 16 de julho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 19/2001, de 30 de janeiro, 309-A/2007, de 7 de setembro, e 157/2014, de 24 de outubro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 5.º

Forma e representação do capital

1 — As sociedades de garantia mútua adotam a forma de sociedade anónima.

2 — [Anterior n.º 1].

3 — [Anterior n.º 2].

Artigo 8.º

[...]

1 — [Anterior proémio do artigo]:

a) [...];

b) Emissão de obrigações de qualquer espécie, nas condições previstas na lei, em montante que não exceda o quádruplo dos seus capitais próprios, considerando a soma do preço de subscrição de todas as obrigações emitidas e não amortizadas.

2 — Para efeitos do disposto na alínea c) do número anterior, entende-se por capitais próprios o somatório do capital realizado, deduzidas as ações próprias, com as reservas, os resultados transitados e os ajustamentos em ativos financeiros.»

Artigo 7.º

Norma revogatória

É revogado o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de fevereiro.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 23 de abril de 2015. — *Pedro Passos Coelho* — *Maria Luís Casanova Morgado Dias de Albuquerque*.

Promulgado em 25 de maio de 2015.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 26 de maio de 2015.

O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*.

ANEXO

(a que se refere o artigo 2.º)

Regime Jurídico das Sociedades Financeiras de Crédito

Artigo 1.º

Objeto

1 — As sociedades financeiras de crédito são sociedades financeiras que têm por objeto a prática das operações permitidas aos bancos, com exceção da receção de depósitos ou outros fundos reembolsáveis do público e da prestação de serviços de pagamento e de emissão de moeda eletrónica.

2 — Para efeitos do disposto no presente regime não são considerados como outros fundos reembolsáveis do público os fundos obtidos mediante a emissão de obrigações de qualquer espécie, nas condições previstas na lei, em montante que não exceda o quádruplo dos seus capitais próprios, considerando a soma do preço de subscrição de todas as obrigações emitidas e não amortizadas, bem como mediante a emissão de papel comercial.

3 — Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por capitais próprios o somatório do capital realizado, deduzidas as ações próprias, com as reservas, os resultados transitados e os ajustamentos em ativos financeiros.

Artigo 2.º

Regime jurídico

As sociedades financeiras de crédito regem-se pelo disposto no presente regime e pelas disposições do Regime Geral das Instituições de Crédito e das Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

Artigo 3.º

Forma e verdade da firma

1 — As sociedades financeiras de crédito adotam a forma de sociedade anónima.

2 — As sociedades financeiras de crédito devem incluir na sua denominação a expressão «sociedade financeira de crédito», podendo apenas estas entidades utilizar esta designação.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA E DO MAR

Portaria n.º 163/2015

de 2 de junho

A Portaria n.º 77/2015, de 16 de março, procedeu à aproximação do modelo do procedimento de concessão de apoios do Fundo Florestal Permanente, às regras instituídas no Programa de Desenvolvimento Rural (PDR2020), financiado pelo FEADER, com o objetivo de incrementar a eficácia e a eficiência na sua operacionalização.

No entanto, constatou-se, no prosseguimento da agilização dos procedimentos inerentes à concessão dos apoios, ser conveniente introduzir alguns ajustamentos no Regulamento do Fundo por forma a maximizar a execução física e financeira das ações previstas.

A presente portaria visa, assim, ajustar os períodos para apresentação de candidaturas e para a publicitação dos anúncios dos procedimentos concursais.

Assim:

Manda o Governo, pela Ministra da Agricultura e do Mar, ao abrigo do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 63/2004, de 22 de março, o seguinte:

Artigo 1.º

Alteração ao Regulamento do Fundo Florestal Permanente

Os artigos 19.º e 20.º do Regulamento do Fundo Florestal Permanente, aprovado pela Portaria n.º 77/2015, de 16 de março, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 19.º

Apresentação de candidaturas

1 — São estabelecidos períodos para apresentação de candidaturas de acordo com a calendarização prevista no plano anual de atividades ou a estabelecer nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 6.º e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 10.º, os quais devem ter a duração mínima de 10 dias úteis.

2 — [...].

Artigo 20.º

Anúncio do procedimento

1 — [...].

2 — [...].

3 — Os anúncios são publicitados no sítio da *Internet* do ICNF, I. P., com a antecedência mínima de cinco dias relativamente ao início do período de apresentação das candidaturas.»

Artigo 2.º

Entrada em vigor e produção de efeitos

A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e produz efeitos a partir do dia 16 de março de 2015.

A Ministra da Agricultura e do Mar, *Maria de Assunção Oliveira Cristas Machado da Graça*, em 29 de maio de 2015.

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2015

Processo 85/14

Uniformização de Jurisprudência

Relato n.º 642

Acordam no Supremo Tribunal de Justiça

O arguido Pedro Araújo veio interpor recurso extraordinário para fixação de jurisprudência do acórdão da Relação de Lisboa de 15 de Maio de 2014, proferido nos autos de recurso penal supra identificado, nos termos do artigo 437.º Cód. Proc. Penal. Alega que a solução nele adoptada se encontra em oposição com a constante do acórdão da mesma Relação, proferido a 21 de Novembro de 2013, no Processo n.º 22/10.3IDFUN.L1.

Em abono da sua tese refere que o litígio jurisprudencial se concretiza no facto de o acórdão fundamento considerar que, para efeitos do preenchimento do crime de abuso de confiança fiscal do artigo 105.º do RGIT, «*o recebimento da prestação tributária é...pressuposto essencial do crime...*, sendo que o dever fiscal de entrega de IVA não recebido não goza de protecção penal, por atipicidade do facto», enquanto o recorrido, adoptou solução contrária, decidindo que «*o elemento típico “recebimento” não consta do tipo incriminador*», e sendo «*um crime de omissão pura, em que não se exige qualquer elemento de apropriação*», «*o pagamento do IVA liquidado e declarado à Administração Fiscal, é exigível assim que decorra o prazo para o efeito, tenha ou não o sujeito tributário recebido a quantia do cliente/devedor*».

Na sequência processual adequada o Supremo Tribunal de Justiça, por acórdão proferido a 8 de Janeiro de 2015, decidiu-se pela oposição de julgados, determinando o prosseguimento do recurso.

Sinteticamente a questão que se coloca é definir se o agente que não entrega à administração tributária prestação tributária de IVA de valor superior a (euro) € 7.500 relativo a quantias que tenha liquidado, mas que não tenha efectivamente recebido, comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105.º, n.º 1 do RGIT.

No que concerne o acórdão fundamento entendeu que, como o recebimento faz parte do tipo legal, só comete o crime de abuso de confiança fiscal do artigo 105.º, n.º 1 e

2 do RGIT, quem não entregar ao Estado, no prazo legalmente fixado, o montante de imposto que efectivamente recebeu no concreto período em causa.

Por seu turno, o acórdão recorrido entendeu que comete o crime de abuso de confiança fiscal o arguido que não entregar à administração tributária prestação tributária deduzida nos termos da lei e a que estava legalmente obrigado, mesmo que não tenha efectivamente recebido tais valores, porquanto o recebimento não faz parte do tipo.

Em abono da posição que defende refere, em termos de argumentário, o acórdão fundamento:

1) O sujeito passivo tributário que liquida na factura e recebe o IVA é um fiel depositário da prestação tributária podendo, em cada declaração, apurar um saldo nulo de imposto a entregar, ou um saldo positivo que lhe seja favorável. O que o agente económico tem de entregar é o eventual saldo que, nessa contabilidade, exista a favor do Estado.

2) Não se encontra, no quadro do IVA, uma prestação tributária deduzida, cuja retenção (omissão de entrega), tal como se encontra prevista no artigo 105.º, n.º 1 do RGIT, seja merecedora de tutela criminal.

3) No âmbito do IVA, trata-se de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber nos termos dos artigos 19º a 25º do CIVA, mas não em qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha sido deduzido. Na concretização do direito à dedução, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram, mas, pelo contrário, apenas têm de fazer a entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito.

4) A norma a aplicar é o artigo 105.º, n.º 2, do RGIT, que estabelece uma extensão do tipo previsto no n.º 1 aos casos de não entrega de IVA que tenha sido recebido.

5) Se o tipo legal do abuso de confiança fiscal pressupõe necessariamente a existência de uma relação fiduciária que se estabelece entre o Estado e os agentes económicos, só existe desvalor da acção (omissão) quando o agente que, tendo efectivamente recebido o IVA, o liquidou, recebeu e detém omitida a sua entrega ao Estado.

6) Se a prestação tributária não chegou a ser recebida e retida não há possibilidade de cumprimento da obrigação de entrega, nem existe depositário legal, pelo que não pode haver quebra de confiança, nem conduta censurável.

7) A atribuição de dignidade penal à omissão de entrega de quantia não recebida significaria uma insustentável violação da proibição de punição de uma conduta sem culpa.

8) O crime de abuso de confiança fiscal tem como um dos seus elementos objectivos a dedução ou o recebimento da prestação tributária.

9) Assim, só comete o crime de abuso de confiança fiscal, p. e p. pelo artigo 105.º n.º 1 e 2 do RGIT, quem não proceder à entrega ao Estado, no prazo legalmente fixado, do montante de imposto que efectivamente recebeu no concreto período em causa.

Em suporte da sua tese chama à colação na área da jurisprudência:- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 22.01.2014, procº 49/08.5 IDAVR.C2, www.dgsi.pt; Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 22.04.2013, procº 520/11.1 IDBRG.G1, www.dgsi.pt,- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18.03.2013, procº 412/11.4 IDGRG.G1, www.

dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28.03.2012, procº 1133/10.0 IDLRA.C1, www.dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 29.02.2012, procº 1638/09.6 ID;LRA.C1, www.dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 09.06.2005, procº 203/04-1, www.dgsi.pt;- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 13.12.2001, 01P3749, sumário disponível em www.dgsi.pt;- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 20.05.1999, procº 276/99; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 02.07.1998, CJ, acórdãos do STJ, ano VI, tomo II, 1998, pág. 230. e da doutrina:- Susana Aires de Sousa, Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador, Coimbra Editora, 2006;- Alfredo José de Sousa, Infracções Fiscais Não Aduaneiras, 3ª edição, Anotada, Livraria Almedina Coimbra, 1998; Isabel Marques Silva, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Vol. II, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia.;- Augusto Silva Dias, ainda no domínio do RIFNA, Os Crimes de Fraude Fiscal e de Abuso de Confiança Fiscal: Alguns Aspectos Dogmáticos e Político-Criminais.;- Américo Taipa de Carvalho, O Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Coimbra Editora.;- Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, Regime Geral das Infracções Tributárias, Anotado, 2008, Areas Editora.;- Nuno Lumbrals, O abuso de confiança Fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias, Fiscalidade, n.º 13/14.

Por seu turno o acórdão recorrido suporta-se nas seguintes premissas:

1) No IVA o arguido actua como substituto do devedor originário (adquirente dos bens ou serviços) sendo ele a pessoa a quem a lei impõe o dever de praticar actos tributários em nome do credor estatal.

2) Ao nível da interpretação literal do preceito incriminador em causa, o “recebimento” não consta do tipo incriminador como seu elemento típico.

3) Na lógica do sistema fiscal a dívida de IVA de um determinado período não tem de ser necessariamente paga pelas “forças financeiras” da empresa angariadas no período a que a dívida diz respeito, podendo sê-lo com o dinheiro recebido noutros períodos, anteriores ou posteriores, com crédito bancário, com venda de bens da empresa, com suprimentos dos sócios, etc.

4) O direito penal tributário não é “direito penal de justiça” no sentido de direito penal clássico em que está em causa a protecção das principais referências éticas e axiológicas da comunidade, mas direito penal secundário no sentido de que pretende sobretudo o reforço da garantia de execução das finalidades dos Estados modernos, sem particulares fundamentos axiológicos, como é o caso da cobrança de impostos.

5) A perspectiva de que o recebimento é elemento típico deste tipo legal de crime abre uma autêntica “caixa de pandora” relativamente à garantia daquelas finalidades.

6) E tal perspectiva não pondera que o IVA devido às finanças é uma relação dinâmica entre IVA cobrado aos clientes do contribuinte e o IVA pago pelo contribuinte aos seus fornecedores. Se existem situações em que o IVA liquidado não é recebido até à data do seu pagamento, elas coexistem com situações em que o contribuinte também não pagou IVA aos seus fornecedores. E tal como declara IVA liquidado aos seus clientes, mas não recebido, também

abate nesse “deve” o “haver” dos montantes de IVA que os seus fornecedores lhe liquidaram e que ainda não pagou.

7) Uma vez que o recebimento não faz parte do tipo, ainda que não tenha recebido os valores deduzidos, comete o crime de abuso de confiança fiscal, p. e p. no artigo 105.º, n.º 1, do RGIT, o arguido que não entregar à administração tributária prestação tributária deduzida nos termos da lei e a que estava legalmente obrigado.

Fundamenta-se, em termos jurisprudenciais nas seguintes decisões; Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 24.10.2012, procº 314/09.4 IDAVR.C1, www.dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 21.09.2011, procº 142/09.7 IDCBR.C1, www.dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 04.02.2009, procº 11036/2008 — 3, www.dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 01.10.2008, procº 0842659, www.dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 19.12.2006, procº 3360/2006-5, www.dgsi.pt;- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 20.11.2006, procº 1796/06-2, www.dgsi.pt

O Exº Mº Sr. Procurador-Geral Adjunto apresentou alegações concluindo que:

1- O IVA, como os demais impostos, constitui um dever fundamental do cidadão, sendo o contributo indispensável que possibilita concretizar a ideia redistribuição de riqueza e de solidariedade social acolhidas na Constituição.

2- O IVA visa tributar todo o consumo de bens materiais e serviços, abrangendo, na sua incidência, todas as fases do circuito económico, com a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada uma.

3- A dívida tributária de cada operador económico é calculada pelo método de crédito de imposto segundo o qual, aplicada a taxa ao valor global das transacções da empresa em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas facturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a pagar ao Estado.

4- Sendo o IVA um imposto sobre o consumo final em que os agentes económicos têm o dever de o fazer repercutir sobre os adquirentes de bens ou serviços, são estes últimos os verdadeiros contribuintes de facto ou devedores originários do imposto de que aqueles são substitutos tributários.

5- No IVA, a prestação tributária deduzida é a suportada pelo sujeito passivo e entra, como elemento a subtrair, no cálculo da prestação tributária a entregar. Daí que o IVA a entregar, nos casos em que existe e foi exercido o direito à dedução, é, não a prestação tributária deduzida nos termos da lei, mas a diferença positiva entre o IVA liquidado pelo sujeito passivo aos adquirentes dos seus bens ou serviços e o IVA que suportou.

6- Deste modo, não correspondendo o IVA a entregar “à prestação deduzida nos termos da lei”, a conduta do agente que não entregar prestação tributária de IVA não se inscreve, face ao princípio da tipicidade e da legalidade, no n.º 1 do artigo 105.º do RGIT.

7- Verificando-se que no IVA existe a obrigação legal de liquidar e de entregar ao Estado, a omissão de entrega preenche a previsão do n.º 1 e 2 do artigo 105.º, do referido diploma legal.

8- E, de harmonia com o n.º 2, o “recebimento” é elemento típico do crime.

9- Quando o legislador considera dotado de dignidade penal certo bem jurídico, a permanência da norma incriminatória na ordem jurídica será determinada pela absoluta indispensabilidade de tutela penal: a necessidade da pena e as inerentes razões de prevenção geral e especial com vista à protecção do bem jurídico.

10- No direito penal económico terá sempre de haver uma essencial correspondência de sentido entre a ordem legal dos bens jurídicos-económicos e a ordem axiológica constitucional, sob pena de inconstitucionalidade.

11- Tal como no direito penal comum, o ponto de partida da fundamentação da pena é sempre a ideia de prevenção geral positiva ou de integração, não podendo a intervenção do direito penal ocorrer por motivos estranhos a razões de política criminal.

12- A razão da tipificação do crime de abuso de confiança fiscal reside no facto de o agente ficar investido na posição de fiel depositário e não entregar (no cumprimento dos deveres de cooperação e de colaboração com a administração) as quantias recebidas, o que gera uma quebra de confiança, na qual radica o desvalor da acção que justifica a intervenção do direito penal.

13- Não pode ser imputada responsabilidade criminal, ao sujeito passivo, por não conseguir, por motivos alheios à sua vontade, concretizar a cobrança efectiva do imposto ao adquirente do bem ou do serviço, nem tal responsabilidade se pode fundamentar no facto de este não assumir o pagamento do imposto com o seu próprio património.

Consequentemente, acompanhando a solução do acórdão fundamento, propõe que o Conflito de Jurisprudência existente entre os acórdãos da Relação de Lisboa, de 15 de Maio de 2014 (recorrido) e de 21 de Novembro de 2013 (fundamento), seja resolvido nos seguintes termos:

«A omissão de entrega, total ou parcial, à administração tributária, de prestação tributária de valor superior a (euro) € 7.500, relativa a quantias provenientes de IVA, em relação às quais haja obrigação de liquidação e que tenham sido liquidadas, só preenche o crime de abuso de confiança fiscal, do artigo 105.º, n.ºs 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido.»

Igualmente o recorrente apresentou alegações concludindo que:

1. O presente recurso tem como objecto a fixação de Jurisprudência, proveniente da existência de dois Acórdãos em oposição entre si, porque com soluções opostas, proferidos ambos pelo Tribunal da Relação de Lisboa, relativamente à mesma questão de Direito.

2. A questão de Direito com soluções opostas resume-se à (in)existência do critério de apropriação do Tributo no Crime de Abuso de Confiança Fiscal, no regime estabelecido no artigo 105º do R.G.I.T.;

3. Este artigo determina o abuso de confiança, como um crime de resultado, praticado na forma omissiva, contendo uma presunção legal (*juris et de jure*) que impede a exclusão do elemento subjectivo do tipo legal e respectiva ilicitude;

4. Contudo, e por via do disposto no art. 73º da LGT, as normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário;

5. Constando provado em juízo sobre a inexistência do efectivo recebimento do imposto, deverá concluir-se que não se encontra preenchida a moldura penal prevista no artigo 105º do RGIT, por inexistência de constituição da relação tributária enquanto fiéis depositários da prestação tributária;

6. O Acórdão Recorrido consignou que “Por conseguinte, tratando-se o crime de abuso de confiança fiscal de um crime omissivo, o pagamento do IVA liquidado e declarado à Administração Fiscal, é exigível assim que decorra o prazo para o efeito, tenha ou não o sujeito tributário recebido a quantia do cliente/devedor; contrariamente ao que defende o recorrente.”

7. No entanto e respeitosamente não perfilha o Recorrente do mesmo entendimento que o Acórdão Recorrido, perfilhando, pelo contrário, os fundamentos defendidos na defesa que apresentou nos articulados, bem como diversa doutrina e jurisprudência que sufraga no sentido de que, “(...)”, no caso do IVA, só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º do RGIT, aquele sujeito passivo que tendo efectivamente recebido o montante devido pela cobrança do imposto e esteja por isso obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal”;

8. E é neste sentido que o Acórdão Fundamento se expressa, perante a mesma questão de Direito aplicada em situações deveras equitativas e com soluções completamente antagónicas — a condenação e a absolvição;

9. Há igualmente expressão Doutrinária no sentido de que o tipo legal do art. 105º do RGIT não se encontra preenchido quando a omissão da entrega da diferença do IVA liquidado ao Estado/Administração se deve à não recepção do mesmo, pelo que não opera a retenção na fonte nem se constitui fiel depositário.

10. A Jurisprudência que acompanha este entendimento é próspera: Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13-12-2011, processo n.º 01P3749, rel. Cons.º Hugo Lopes, os Acórdãos do Tribunal da Relação de Coimbra de 27-6-2001, proc.º n.º 127/2001, rel. Ferreira Diniz, de 15-12-2010, proc.º n.º 24/06.4IDGRD, rel. Mouraz Lopes (cfr. Colectânea Jurisprudência, Ano XXXV, V, 2010 p. 61) e de 29-2-2012, proc.º n.º 1638/09.6IDLRA.C1, rel. Paulo Guerra, o acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 3-12-2009, proc.º n.º 1358/06.3TDLSB.E1, rel. Fernando Ribeiro Cardoso, os acórdãos deste Tribunal da Relação de Guimarães de 9-6-2005, proc.º n.º 203/04-1, rel. Ricardo Silva, de 13-6-2011, proc.º n.º 137/09.0IDBRG, rel. Fernando Ventura (cfr. Colectânea de Jurisprudência Ano XXXVI, 2011, III, p. 299), de 3-12-2012, proc.º n.º 103/11.6IDBRG.G1, rel. Fernando Monteroso e de 18-3-2013, proc.º n.º 412/11.4IDGRG.G1, rel. João Lee Ferreira, todos in www.dgsi.pt; Ac. Rel. Évora, de 2013-11-19 (Rec. n.º 95/08.9IDFAR.E2, rel. António João Latas, in www.dgsi.pt); Ac. Rel. Évora, de 2013-09-17 (Rec. n.º 152/10.1IDSTR.E1, rel. José Maria Martins Simão, in www.dgsi.pt); Ac. Rel. Évora, de 2013-09-10 (Rec. n.º 346/09.2IDSTB.E1, rel. António João Latas, in www.dgsi.pt);

11. *É fundamental distinguir na presente questão de oposição de julgados a obrigação fiscal de um crime fiscal;*

12. *O dever fiscal existe. Prevalecerá sempre sobre o recebimento ou não recebimento do tributo pelos adquirentes dos serviços;*

13. *Contudo, questão diversa é se tal incumprimento do dever fiscal é necessariamente um crime, quando não há efectivo pagamento desse dinheiro (e IVA) pelos seus clientes devedores da factura;*

14. *Não goza de protecção penal o dever fiscal de entrega de IVA não recebido, pois o recebimento da prestação tributária é pressuposto necessário e obrigatório para aferir a ilicitude e o dolo e consequentemente, a tipicidade do crime de abuso de confiança fiscal.*

15. *Os fins do Estado têm de ser escrupulosamente cumpridos, mas não se consigna igualdade quando os fins dos Cidadãos são marginalizados em detrimento da salvaguarda da Administração;*

16. *O não recebimento efectivo do IVA determina a atipicidade do crime de abuso de confiança fiscal nos termos do artigo 105.º do RGIT.*

17. *Torna-se fundamental uniformizar a jurisprudência para uma justa e correcta aplicação da lei no que concerne ao pressuposto de recebimento efectivo do tributo para a concretização do tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal previsto no artigo 105.º do RGIT.*

18. *Face ao exposto, a Recorrente acompanha a solução do Acórdão Fundamento, propondo que o conflito de Jurisprudência entre os acórdãos da Relação de Lisboa, de 15/05/2014, no âmbito do processo n.º 169/09.9IDFUN.L2 (acórdão recorrido) e de 21/11/2013, no âmbito do processo n.º 22/10.3IDFUN.L1 (acórdão fundamento) seja resolvido nos seguintes termos:*

“No caso do IVA, só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105.º do RGIT, aquele sujeito passivo que tendo efectivamente recebido o montante devido pela cobrança do imposto e esteja por isso obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal.”

Os autos tiveram os vistos legais.

*

Cumpre decidir

I

Este Supremo Tribunal de Justiça é novamente convocado para se pronunciar sobre questão suscitada pela interpretação de um dos segmentos em que se decompõe o tipo legal previsto, e punido, nos termos do artigo 105 do RGIT. Equaciona-se agora uma das diferentes questões que têm sido suscitadas pela diversa, e sucessiva, conformação com que o legislador modelou os diferentes tipos legais inscritos no direito penal fiscal e articulou o seu relacionamento recíproco, originando a qualificativa da “irrequietude” atribuída por alguns autores.¹

Em termos concretos somos agora interpelados para o tema da necessidade, ou não, do prévio recebimento do imposto sobre o valor acrescentado deduzido como elemento constitutivo do tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal previsto, e punido, nos referidos termos.

Neste tipo legal de crime o objecto da omissão de entrega, total ou parcial, é a prestação tributária, conceito constante do artigo 1.º n.º 1, alínea a) e definido no artigo 11.º alínea a), do Regime Geral das Infracções Tributárias o qual inclui os impostos e outros tributos cuja cobrança caiba à administração tributária, abrangendo o artigo 105.º três tipos de prestações pecuniárias cuja não entrega faz recair sobre o agente a responsabilidade penal por tal crime — para além da prestação tributária deduzida nos termos da lei, prevista no n.º 1, o objecto é “alargado” pela definição extensiva do n.º 2 e do n.º 3 (aqui abrangendo prestações com natureza parafiscal) do citado preceito legal.

No normativo sancionador estão em causa créditos de impostos ou de tributos fiscais, ou parafiscais devidos ao Estado, estabelecendo-se uma relação entre o Estado representado pela Administração Fiscal, enquanto sujeito activo da relação jurídica tributária e titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, do crédito do imposto e o sujeito passivo que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, como substituto ou como responsável (cfr. artigos 18.º (sujeitos da relação jurídica tributária), 20.º (substituição tributária), 28.º (responsabilidade em caso de substituição tributária) e 34.º (retenção na fonte) da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17-12, republicado em anexo à Lei n.º 15/2001.

O delito em causa pressupõe assim, na maior parte das situações relevantes, uma relação em que convergem três entidades: o Estado-Administração Fiscal, titular do crédito do imposto; o contribuinte originário propriamente dito, que é o sujeito substituído, e, por último, um terceiro, o substituto, o único sujeito em posição de cometer o crime.

Aprofundando a natureza do crime em apreço dir-se-á que a conduta omissiva é o elemento central do *abuso de confiança fiscal* pois que “ao não se exigir como elemento típico do crime de abuso de confiança fiscal a apropriação, mas a mera falta de entrega, não deixa dúvidas para que se considere que se trata da incriminação de uma omissão pura”.

A omissão verifica-se em relação à prestação tributária deduzida que o infractor estava obrigado a entregar ou em relação à qual, tendo sido recebida, existia igualmente a obrigação de entrega nos termos da lei. Nomeadamente são três as prestações tributárias cuja omissão de entrega releva no crime de abuso de confiança fiscal, fazendo incidir sobre o agente a respectiva responsabilidade penal:

Prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar;

Prestação tributária que foi deduzida por conta daquele (exemplo: retenção na fonte em sede de IRS), bem como a que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar (exemplo: IVA)

Prestação deduzida que tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.²

A perspectiva analítica destas três situações imprime a conclusão de que o artigo 105.º do RGIT pretende salvaguardar, essencialmente, situações de substituição tributária.

Precisando o conceito de substituição tributária refere Ferreira dos Reis que «*devedor substituto*» é *aquele sujeito a quem a lei comina o dever de praticar, em nome do Es-*

*tado ou outro ente público, actos tributários em nome do credor estatal. (...) a partir do momento em que a pratica os actos tributários, cuja prática o Estado lhe comina, o devedor substituto é que passa a figurar como devedor perante o Estado, e “ipso facto”, o devedor directo fica eximido dessa obrigação.*³

A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte. Na legislação portuguesa está prevista no artigo 20º, n.º 1 da LGT, relativamente à qual se pronuncia Susana Aires de Sousa afirmando que o «n.º 2 daquele artigo reconduz a substituição tributária aos casos em que é usada a técnica de retenção na fonte do imposto devido.»⁴ A substituição surge sempre que se determine a obrigação do imposto, não em relação ao sujeito no qual se verifica o pressuposto de tributação (o contribuinte), mas a um terceiro que ocupará na relação jurídica a posição de sujeito passivo.

Existe nestes casos, a deslocação da responsabilidade de entrega do tributo do contribuinte (substituído) para um terceiro (substituto). O n.º 2 da mesma disposição legal acrescenta que a substituição tributária “é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte”, limitando, assim, aquela figura jurídica aos casos em que a cobrança de imposto opera dessa forma.⁵

Tal fisionomia substitutiva enquadra-se perfeitamente no funcionamento do IVA, objecto específico da presente decisão, cujo funcionamento opera pelo método do crédito de imposto, assumindo o sujeito passivo a qualidade de devedor ao Estado pelo valor do tributo que factura aos seus clientes, nas vendas efectuadas ou nos serviços prestados em determinado período (imposto liquidado ou imposto a favor do Estado) e, em contrapartida, é credor do Estado pelo imposto suportado nos seus *inputs*, no mesmo período (imposto suportado ou imposto a favor do sujeito passivo). Assim, o sujeito passivo é devedor do montante do tributo facturado (contribuinte de direito) mas assume igualmente as vestes de credor do imposto nas aquisições realizadas. A entrega nos cofres do Estado resume-se ao diferencial, sendo o consumidor final quem suporta o tributo (contribuinte de facto) embora o mesmo seja entregue ao Estado pelo sujeito passivo de IVA.⁶

Como referem Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa “o IVA assenta na distinção entre IVA repercutido, IVA suportado e IVA a pagar. O IVA repercutido é adicionado na factura emitida ao cliente; o IVA suportado corresponde ao IVA que pagamos quando adquirimos um bem ou serviço e o IVA a pagar consiste na diferença entre o IVA repercutido e o IVA suportado.

*Por outras palavras, cada empresa paga o IVA relativo ao valor por ela acrescentado ao produto na cadeia produtiva, ao passo que o consumidor paga um imposto que reflecte o valor total do bem. Assim, o funcionamento do IVA é relativamente simples, o que se traduz em custos administrativos e económicos aceitáveis. Todas as empresas são sujeitos passivos de imposto, mas podem deduzir os impostos pagos nas compras de bens e serviços directamente relacionados com a respectiva actividade nos impostos devidos pelas vendas”*⁷

O imposto devido é apurado através da dedução do IVA pago nas aquisições (necessárias ao processo de produção e distribuição) ao IVA cobrado nas operações activas realizadas (transmissões ou prestações de serviços). O resultado final é a imputação a cada sujeito passivo da responsabi-

lidade de entregar ao Estado o imposto sobre o valor que acrescentou ao processo de produção e distribuição.⁸

Em síntese, pode-se afirmar que o citado artigo 105º visa situações de substituição tributária configurando um crime omissivo, de mera inactividade, em que a omissão integradora do ilícito tem a seu montante uma acção consubstanciada numa conduta legal de prévia dedução que conduz a que o substituto se converta num depositário das quantias deduzidas, assumindo-se como um intermediário no processo de arrecadação da receita e constituindo-se na obrigação de dar o devido destino, traduzindo-se a omissão subsequente na violação da obrigação de entrega do retido.

O mesmo aplica-se a todos os tributos e impostos, com excepção das contribuições devidas à segurança social, aplicando-se a estas o artigo 107º do RGIT.

II

O ilícito penal configura-se como a relação de desconformidade do facto com a ordem jurídica, como a sua contrariedade com os tipos legais de crime ou como “a negação de valores, interesses ou bens jurídico-criminais”. A determinação desses interesses, e bens relevantes, é realizada através da tipicidade penal que constitui um dos corolários constitucionais do princípio da legalidade no direito penal.

Questão de interpretação da lei cuja elucidação deverá resultar de uma conjugação do conteúdo concreto do preceito em causa com apelo ao elemento racional e histórico. Na verdade, como refere Ferrara, toda a norma tem um objectivo a atingir, quer cumprir certa função e finalidade, para cuja concretização foi criada. A norma descansa num fundamento jurídico, numa *ratio iuris*, que indigita a sua real compreensão e é necessário que a mesma seja entendida no sentido que melhor responda à consecução do resultado que quer obter, pois que a lei se comporta para com a *ratio iuris*, como o meio para com o fim: quem quer o fim quer também os meios.

Para se determinar esta finalidade prática da norma, é preciso atender às relações da vida, para cuja regulamentação a norma foi criada. Devemos partir do conceito de que a lei quer dar satisfação às exigências económicas e sociais que brotam das relações (natureza das coisas). E, portanto, é necessário atentar, não só no mecanismo técnico das relações, como, também, nas exigências que derivam daquelas situações, procedendo-se à avaliação dos interesses em causa.⁹

A compreensão do normativo em causa implica, assim, em primeira linha a identificação do bem jurídico protegido com a incriminação o que constitui questão essencial quando se inicia o estudo de um tipo legal, uma vez que, como refere Jeschek “o bem jurídico constitui o ponto de partida e a ideia que preside à formação do tipo”¹⁰.

Na verdade, e repetindo Roxin, “A missão do direito penal é garantir aos cidadãos uma convivência pacífica e livre, garantindo todos os direitos estabelecido legal e constitucionalmente. Se esta missão é denominada em termos de síntese de protecção de bens jurídicos estes devem ser entendidos como todas as circunstâncias e finalidades que são necessárias para o livre desenvolvimento do indivíduo, para a realização de seus direitos fundamentais e para o funcionamento do Estado.”^{11 12}

A contribuição de uma tal teoria do bem jurídico, na garantia da liberdade, é que as leis penais são ilegítimas quando têm como objecto um comportamento que não

afecte nem o livre desenvolvimento do indivíduo nem o seu relacionamento em termos sociais (Por exemplo, a administração da justiça). Neste sentido, refere Frister¹³ citado por Roxin que: *“Tanto os bens jurídicos individuais como os interesses jurídicos da comunidade servem em última análise, o potencial de desenvolvimento do indivíduo. Na sua opinião, a diferença estaria tão-somente em que enquanto a lesão de um direito legal individual afecta a possibilidade de desenvolvimento de um ser humano em particular, a lesão de um bem jurídico da comunidade afecta imediatamente as possibilidades de desenvolvimento de todas as pessoas. Daqui deduz o mesmo autor que o espaço de configuração do legislador é limitado na medida em que um comportamento que não afecta de forma alguma as possibilidades de desenvolvimento dos outros não deve ser valorizado como ilícito penal.*

De acordo, ainda, com o Autor supracitado, e no intuito de alcançar soluções mais concretas, teremos de recorrer à teoria dos três níveis de protecção dos direitos legais, desenvolvido por Manfred Heinrich¹⁴, a qual deve ser equacionada em relação a cada uma das normas penais de duvidosa legitimidade e que se consubstancia na interrogação sobre o que se pretende proteger, contra quem e por quê. Só no fim desta análise é permitido concluir se o comportamento incriminado afecta o livre desenvolvimento do indivíduo como tal e em sociedade.

Com base nestes pontos de partida, o conceito de bem jurídico certamente é determinante para validar a legitimidade das regras criminais. Como refere Mir Puig no conceito de interesse jurídico: *“O que é verdade é que todos os princípios gerais exigem uma concretização realização através debate público. Princípios como a democracia ou o princípio da igualdade são por tal forma gerais, que permitem completamente diferentes concreções, mas nenhuma pessoa razoável chega à conclusão de que era melhor não confiar em tais princípios.”*¹⁵

A necessidade de uma lesão, ou de colocação em perigo de bens jurídicos, não é, de todo, o único princípio a atender em sede de limitação do alcance da criminalização. Uma vez que também o direito civil, o direito público e, especialmente, o direito administrativo sancionatório protegem bens jurídicos nos casos em que ocorre a afectação dum bem jurídico coloca-se a questão de saber se a sua protecção deve ser realizada pelo Direito Penal ou por outra regulamentação legal (por exemplo: indemnização; medidas de controle).

A maior parte da doutrina considera que a ameaça de punição, como castigo, só deve entrar em ordem de consideração quando as regulações de outro tipo são insuficientes. O princípio da subsidiariedade tem um peso equivalente ao princípio da protecção dos bens jurídicos e concorre com ele na definição duma política criminal. Consequentemente, a tarefa do direito penal deve ser caracterizado como direito penal de protecção subsidiária de bens jurídicos.

Igualmente é exacto que o princípio da protecção dos bens jurídicos e o princípio da proporcionalidade, se complementam, como descrito no Comentário Schönke/Schröder¹⁶: quando refere que, *quanto à questão de quais as finalidades que devem ser perseguidas com o direito penal, a teoria do bem jurídico e os requisitos legais e constitucionais entrelaçam-se; o princípio da proporcionalidade como ponto de referência pressupõe um bem a proteger para o qual a teoria do bem jurídico pode oferecer pontos de partida.*

Citado por Roxin, igualmente Kaspar¹⁷ vem, no seu ensaio sobre o princípio da proporcionalidade, concluir que é necessário combinar os dois princípios. Neste contexto, na sua opinião, *“importa integrar os princípios materiais do bem jurídico, sem quaisquer rupturas no exame jurídico constitucional. Aqui, essa compreensão do princípio da proporcionalidade evita a crítica de não oferecer quaisquer critérios para o conteúdo das leis criminal.* “Na verdade, não é possível uma concepção diversa pois que a proporcionalidade não existe por si própria, mas deve ser necessariamente relacionada com os objectivos pretendidos pela intervenção do Estado para os quais a dimensão e protecção dos bens jurídicos representam um papel importante.

É também a noção de bem jurídico que informa o discurso de Figueiredo Dias quando refere que um bem jurídico político criminalmente tutelável existe onde se encontra reflectido num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total e que, deste modo, se pode afirmar que *“preexiste” ao ordenamento jurídico-penal. O que por sua vez significa que entre a ordem axiológica jurídico-constitucional e a ordem legal - jurídico-penal dos bens jurídicos tem por força de verificar-se uma qualquer relação de mútua referência. ... Correspondência que deriva, ainda ela, de a ordem jurídico-constitucional constituir o quadro obrigatório de referência e, ao mesmo tempo, o critério regulativo da actividade punitiva do Estado. É nesta acepção que os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem considerar-se concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais e à ordenação social, política e económica. É por esta via - e só por ela, em definitivo - que os bens jurídicos se “transformam” em bens jurídicos dignos de tutela penal ou com dignidade jurídico-penal, numa palavra, em bens jurídico-penais.*¹⁸

Uma das notas mais relevantes do direito penal secundário, adianta Figueiredo Dias - e que, como tal, o contrapõe ao e o distingue do direito penal de justiça - a relação de codeterminação recíproca entre o bem jurídico e a conduta típica. Sem que todavia a partir daqui se deva concluir que no direito penal secundário o bem jurídico é um *posterius* e não um *prius*, um constituto e não um *constituentis* relativamente à estrutura do ilícito e à matéria proibida. *Exacto é apenas que, nestas hipóteses (v. g., num crime económico), a matéria proibida assume uma relevância sistémica e funcional muito maior do que em crimes definitivamente consolidados à escala planetária (como é o caso do homicídio); e que essa maior relevância não deve ser desatendida ou minimizada em sede de hermenêutica e de aplicação do direito. Mas nem por isso o bem jurídico deixa de ser o fundamento e o padrão-crítico do ilícito constituído e serve portanto essencialmente às mesmas funções dos bens jurídicos do direito penal de justiça.*^{19 20}

Igualmente Costa Andrade acentua esta incindível associação entre o direito penal e os bens jurídicos de eminente dignidade de tutela, emergindo como um desdobramento do princípio constitucional da proporcionalidade, consagrado no artigo 18.º, n.º 2, da CRP²¹

É, também, nessa sequência que o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 83/95, afirma que o *instrumentarium* penal *«há-de limitar-se à defesa das perturbações graves da ordem social e à protecção das condições existenciais indispensáveis ao viver comunitário» (sendo que estamos*

perante um bem jurídico com dignidade de tutela quando a conduta que o lese mereça, pela sua danosidade social, um «juízo qualificado de intolerabilidade social»²² Daqui decorre que «toda a norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se dividir um bem jurídico-penal claramente definido é nula, porque materialmente inconstitucional»²³

A violação de um bem jurídico não basta, assim, por si para desencadear a intervenção antes se requerendo que esta seja absolutamente indispensável à livre realização da personalidade de cada um na comunidade. O direito penal constitui a última *ratio* da política social e a sua intervenção é de natureza definitivamente subsidiária. Quando tal não suceda aquela intervenção pode implicar uma contrariedade ao princípio da proporcionalidade sob a precisa forma de violação dos princípios da subsidiariedade e da proibição de excesso.²⁴

Neste sentido, entende-se que um preceito penal que não tem subjacente qualquer protecção a bens jurídicos pode, e deve, ser entendido como inconstitucional na medida em que é inapropriado, excessivo e desproporcionado para a liberdade do cidadão.

III

Concretizado o postulado de que o conceito de bem jurídico protegido é um dos elementos chave da interpretação normativa que nos propomos efectuar importa agora afinar a procura, respondendo para o domínio específico dos crimes fiscais a concretização do mesmo conceito.

No que concerne, e como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-09-2012 relativamente à interpretação das leis fiscais, determina a LGT no art. 11º, que “Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis” (nº 1). Logo a seguir, no seu n.º 2 determina-se que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Finalmente, no n.º 3 dispõe-se que “Persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”

Assim sendo, também no direito fiscal²⁵ se aplica a norma fundamental da hermenêutica jurídica radicada no art. 9º do Código Civil que incide sobre a interpretação da lei.²⁶

É nessa lógica que, também neste domínio, têm aplicabilidade as palavras de Manuel de Andrade²⁷ quando afirmava que *interpretar uma lei não é mais do que fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer, ou seja, determinar o seu sentido e alcance decisivos; o escopo final a que converge todo o processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei.*

Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.^{28 29} Assim, e repetindo as palavras de Baptista Machado, a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei”³⁰.

Para apreender o sentido da lei, a interpretação socorre-se, como refere Francesco Ferrara de vários meios: “Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da actividade interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei: para se poder dizer que ele corresponde à mens legis, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo.”³¹ Ora, nesta tarefa de interligação e valorização que acompanha a apreensão do sentido literal, intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica.

O elemento sistemático compreende a consideração de outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretada, isto é, que regula a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende, ainda, o lugar sistemático que compete à norma interpretada no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico. O elemento histórico, por seu turno, compreende todas as matérias relacionadas com a história do preceito material da mesma ou de idêntica questão, as fontes da lei e os trabalhos preparatórios.

O elemento racional, ou teleológico, consiste na razão de ser da norma (*ratio legis*), no fim visado pelo legislador ao editar a norma, nas soluções que tem em vista e que pretende realizar. A propósito deste critério realça Ferrara que “É preciso que a norma seja entendida no sentido que melhor responda à consecução do resultado que quer obter. Pois que a lei se comporta para com a *ratio iuris*, como o meio para com o fim: quem quer o fim quer também os meios.

Para se determinar esta finalidade prática da norma, é preciso atender às relações da vida, para cuja regulamentação a norma foi criada. Devemos partir do conceito de que a lei quer dar satisfação às exigências económicas que brotam das relações (natureza das coisas). E portanto ocorre em primeiro lugar um estudo atento e profundo, não só do mecanismo técnico das relações, como também das exigências que derivam daquelas situações, procedendo-se à apreciação dos interesses em causa³²

Contrapondo tais critérios à questão que nos é proposta verifica-se que, com a actual entrada em vigor do RGIT, o legislador alterou a estrutura do tipo em referência afastando o elemento «apropriação» e determinando que a conduta incriminada passaria a assumir uma natureza essencialmente omissiva. Na opinião de Nuno Lumbrales denota-se agora um vazio ético do tipo, que tem por base razões pragmáticas e de política criminal, negligenciando-se razões dogmáticas relacionadas com o bem jurídico tutelado.³³

Sobre a identificação do bem jurídico nesta tipologia criminal, e na opinião do mesmo autor, este é constituído por dois elementos distintos, ou, pelo menos, por um deles: a tutela do erário público e do interesse do Estado na integral obtenção das receitas tributárias, e/ou, por outro lado a tutela dos deveres de cooperação do sujeito passivo para com o credor tributário, entre os quais se contam os que consubstanciam a relação de confiança entre o subs-

tituto tributário e aquele credor, designadamente o dever de entrega atempada da prestação tributária.

Como se teve ocasião de acentuar no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 8/2010, e no que toca a este tema, partimos do pressuposto inarredável de que o Estado social e as suas conquistas no bem-estar da sociedade só são possíveis pelo financiamento proporcionado pelo Estado fiscal ou, como refere Cecília Xavier, «o actual Estado social, de facto, configura-se como um Estado fiscal, significando que as suas necessidades financeiras são essencialmente cobertas pela receita oriunda dos impostos. Esta é, aliás, a nota predominante dos estados sociais de direito».

Em última análise o erário público é a única fonte que financia as diversas actividades do Estado seja qual for a modalidade e o título pelo qual tiver sido recebido no património público. É uma questão de distribuição de receitas de acordo com as tarefas que o mesmo Estado se propõe e as condutas tipificadas sob a epígrafe de crimes tributários colocam sempre em causa o mesmo património ou erário.

A tutela de tal bem jurídico - entendido como «expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso» cuja incriminação deriva da própria constelação de valores objecto de tutela constitucional - emana do disposto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa. É, pois, à luz de tal arquétipo que Manuel da Costa Andrade, e Susana Aires de Sousa centram a tutela erigida nos artigos 105.º e 107.º do RGIT indistintamente no património público tributário a deduzir-se do «peso do desvalor associado à violação dos deveres tributários, como referente axiológico e ético de legitimação do crime de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social». ³⁴

Podemos afirmar que a generalidade dos crimes tributários visa em última instância proteger realidades patrimoniais afectas a finalidades de direito público: de forma genérica, o erário público e o património da segurança social. Porém, o desenho do respectivo tipo de ilícito não pode ignorar a circunstância de nos encontrarmos no domínio do direito penal e que, assim, a tutela que é concedida apenas se justificar em função duma ofensa do bem jurídico tutelado e não em resultado duma conduta anódina e absolutamente irrelevante em termos axiológico normativos Para além da idoneidade lesiva ou do dano patrimonial efectivo é necessária a demonstração da violação de deveres de colaboração, de lealdade e de informação dos agentes económicos.

No caso concreto, e na questão suscitada, analisando o tipo legal na procura de tal finalidade prática da norma, ou seja, a relação de vida subjacente diremos que o crime de abuso de confiança fiscal tem em vista a protecção do bem jurídico “património fiscal”, uma vez que procura “impedir e prevenir o desvio de créditos tributários, punindo-se o agente que violar a específica relação de confiança pelo facto de não entregar à Administração Fiscal as quantias que recebeu e deduziu”.

Consequentemente, o crime de abuso de confiança fiscal filia-se numa relação de confiança estabelecida entre o contribuinte, enquanto devedor tributário, e o Estado, enquanto credor tributário, implicando a existência de um vasto conjunto de direitos e deveres por parte de ambos. Segundo Augusto Rodrigues “Há assim neste tipo

incriminador a violação de uma relação de confiança institucional do depositário legal perante o seu credor, que reside efectivamente na não entrega do tributo no prazo que a lei lhe impõe, ou seja, vê o credor empobrecido o seu património ao não receber o tributo a que tem direito, por violação dos deveres legais de entrega por parte do depositário legal, ou seja, pelo rompimento unilateral pelo detentor precário da prestação da relação fiduciária em si depositada pelo Estado-Fisco” ³⁵. Aquela relação é violada, dando oportunidade a que o devedor se apodere de quantias que não lhe pertencem, com um claro e evidente prejuízo para o património do Estado, limitando-o fortemente na sua capacidade para realizar as finalidades públicas que lhe estão confiadas.

Assim sendo, o crime de abuso de confiança fiscal, depende, na sua essência, desta relação de confiança, não visando a Lei “a criminalização da falta de pagamento em si, para a qual já prevê apenas a utilização de mecanismos coercivos em sede de execução fiscal (artigo 148.º e ss do CPPT) mas apenas o sancionamento criminal de comportamentos dolosos dos contribuintes que atentem contra a lealdade e cooperação”. ³⁶

Saliente-se a propósito que a questão do não pagamento do IVA liquidado, mas não recebido, e das suas consequências na tesouraria, e gestão das pequenas e médias empresas, mereceu uma especial atenção de legislador com o DL n.º 71/2013, de 30 de Maio que aprovou, com efeitos a partir de 1.10.13, um regime de contabilidade de caixa em sede de IVA. ³⁷

O mesmo consagrou um regime estruturado de forma simplificada e opcional, pois tem carácter facultativo e pretende criar um impacto positivo na tesouraria das empresas através do diferimento do momento da exigibilidade do imposto para o momento em que esse imposto venha a ser pago pelo adquirente dos bens ou serviços.

A exigibilidade do IVA devido nas operações activas efectuadas no âmbito deste regime apenas ocorre no momento do recebimento dos clientes. Com este novo regime pretendeu-se criar um impacto positivo na tesouraria das empresas através do diferimento do momento da exigibilidade do imposto para o momento em que esse imposto venha a ser pago pelo adquirente dos bens ou serviços.

Independentemente da sua relevância em termo de cumprimento de obrigações fiscais é por alguma forma contraditório assumir que, para uma categoria de contribuintes, o prévio recebimento seja pressuposto necessário da obrigação tributária de pagamento e para outros tal prévio recebimento seja irrelevante, atribuindo-se uma tutela criminal ao mero não pagamento de quantia não recebida. Isto aconteceria, não por uma diferente relevância axiológico normativa da concreta conduta do contribuinte, mas pela mera categorização em termos fiscais atribuída a este.

Tal elemento de análise poderá não assumir um especial significado em termos interpretativos, mas tem um peso específico na caracterização da fluidez conceptual que acompanha a área concreta do domínio penal fiscal e no especial cuidado que exige a determinação do seu objecto de tutela em relação a cada infracção tipificada.

Face ao exposto, não se vislumbra qual o valor jurídico violado e qual a conduta ilícita merecedora de tutela penal daquele que não entrega ao Estado aquilo que também não recebeu.

IV

Indo um pouco mais além na análise da questão proposta sublinhe-se a necessidade duma separação ou, dito por outras palavras, de uma não confusão entre o que é a obrigação fiscal e a tutela penal.

O facto de existir uma obrigação de pagar impostos incumprida impele a sequente reacção da máquina fiscal com recurso à respectiva execução, mas tal não significa, necessariamente, que o devedor entrou no domínio da violação penal. O não cumprimento da obrigação para com o Estado tem exactamente esse significado e, sob pena duma instrumentalização do direito penal à revelia de princípios e valores, não pode equivaler automaticamente a uma infracção penal.

Importa, assim, não confundir a responsabilidade tributária pelo imposto devido com a responsabilidade penal tributária. O facto gerador da responsabilidade tributária é autónomo da responsabilidade criminal pois que, como refere Germano Marques da Silva «*O facto gerador da dívida de imposto existe independentemente da prática de qualquer crime: a obrigação tributária é autónoma relativamente `responsabilidade penal pela prática de crime tributário e é geralmente proveniente da prática de facto ilícito, ainda que entre a dívida tributária e a responsabilidade pelo crime exista conexão*».³⁸

Para que o mero incumprimento se transmute em crime é necessário algo mais do que este incumprimento o que só se pode traduzir na existência da violação do valor, ou bem jurídico, como base no qual a norma penal foi construída. No caso concreto do normativo em análise tal valor, como já se referiu, consubstancia-se no desrespeito pela relação de confiança em que assenta a relação fiscal e na circunstância de o arguido não entregar ao estado uma quantia que recebeu como mero substituto.

Mas, sendo assim, nunca se poderá afirmar que existiu tal violação quando a quantia nem sequer foi recebida pois que aí apenas existe um mero incumprimento fiscal e este, por si, não tem relevância axiológica normativa que o erija em bem jurídico carente de tutela penal, salvo se pretendermos utilizar o direito penal como instrumento de coacção.

Reforçando tal entendimento importa referir que a jurisprudência dos Tribunais Tributários, com largo apoio doutrinário, é hoje uniforme no sentido de que não existe infracção contra-ordenacional relativamente à omissão de entrega ao Estado de IVA liquidado, mas não recebido do adquirente da mercadoria ou beneficiário do serviço, pois essa obrigação subsume-se à parte final do n.º 3 do art.º 114.º do RGIT, e não ao conceito de “prestação tributária deduzida” do n.º 1 do preceito, o qual faz depender a tipicidade do efectivo pagamento do IVA liquidado em factura pelo cliente (cfr. o Ac. do STA de 28-05-2008, proc.º n.º 0279/08; de 18-09-2008, proc.º n.º 483/08 de 15-10-2008; proc.º n.º 481/08, de 11-02-2009; proc.º n.º 578/08, de 18-11-2009; proc.º n.º 0593/09, de 02-12-2009, proc.º n.º 0887/09)

Recorrendo ao argumentário esgrimido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-11-2008, proferido no recurso n.º 577/08, refere-se ali que, no âmbito do IVA, se fala de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos artigos 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido.

Adianta-se, ainda, que “*De facto, no âmbito do referido direito à dedução, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do artigo 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que não deduziram. Assim, é de partir do pressuposto de que, com a utilização da expressão «prestação tributária deduzida» se pretendeu aludir a todas as situações em que é apurada uma prestação tributária (isto é, no caso, uma quantia de imposto, nos termos do citado art. 11.º do RGIT) pelo sujeito passivo através de uma subtracção de uma quantia global e essa quantia deduzida tem de ser entregue à administração tributária.*”³⁹

No caso do IVA, há obrigação de os sujeitos passivos procederem à sua liquidação e adicionarem o valor do imposto liquidado ao valor das mercadorias ou prestação de serviços, incluindo-o na factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços (artigos 35.º e 36.º, n.º 1, do CIVA). Nas situações em que não se está perante um acto isolado (...) o art. 26.º, n.º 1, do CIVA impõe a de entrega do montante do imposto apurado (o «imposto exigível») no momento da apresentação das declarações a que se refere o art. 40.º do mesmo Código independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do artigo 71.º, n.ºs 8 e 9, relativamente à possibilidade de dedução de imposto respeitante a créditos incobráveis ou de pagamento retardado confirma que a obrigação de pagamento do imposto pelo sujeito passivo não depende de ter sido paga a quantia liquidada pelo adquirente de bens ou utilizador de serviços. Nestas situações, o imposto que deve ser entregue não é o imposto que foi liquidado, mas sim o eventual saldo positivo a favor da administração tributária que se registre após confrontação do volume global do imposto liquidado (recebido ou não) e do imposto que foi pago pelo sujeito passivo aos seus fornecedores ou prestadores de serviços (artigos 19.º a 25.º do CIVA).

Para as situações em que o sujeito passivo recebe de terceiros IVA que liquidou mas não entregou ao fisco, havendo obrigação de o entregar, rege o n.º 3 do artigo 114.º, in fine, que refere a prestação tributária “que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar”.

É nessa lógica que esta jurisprudência conclui que a não entrega ao credor tributário da prestação tributária deduzida nos termos da lei, só poderá ser punível com coima, de acordo com o disposto no artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, em caso de efectivo recebimento da prestação tributária pelo sujeito passivo.

Tal entendimento tem o suporte de Isabel Marques da Silva,⁴⁰ no âmbito do IVA, cerne da convocação para a presente uniformização de jurisprudência, referindo que, em relação à tipificação do crime de abuso de confiança fiscal, não tem aplicação o n.º 1, mas o n.º 2 do artigo 105.º do RGIT, que estabelece uma extensão do tipo nele incluindo também a prestação tributária “(...) que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja”. O que permite considerar subsumível no tipo legal de crime a não entrega do IVA liquidado que tenha sido recebido. O recebimento da prestação tributária é, pois, em face do tipo legal de crime, pressuposto essencial do crime de abuso de confiança, sendo o que

dever fiscal de entrega de IVA não recebido não goza de protecção penal, por atipicidade do facto

Dentro deste entendimento é linear a conclusão de que da proposta aplicabilidade do n.º 2 do normativo em causa resulta a necessidade de prévio recebimento como elemento do tipo legal de crime.

V

Nesta sequência, entende-se que o crime de abuso de confiança fiscal tem como um dos seus elementos objectivos a dedução ou o recebimento da prestação tributária o que, no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), significa que o devedor tributário só pode praticar esse crime se tiver recebido o montante da prestação tributária ou seja se esta lhe tiver sido entregue pelo adquirente. O pressuposto do qual se arranca, e constitui denominador comum, é o de que, se o tipo legal do abuso de confiança fiscal pressupõe necessariamente a existência de uma relação fiduciária que se estabelece entre o Estado e os agentes económicos, então só existe desvalor da acção (*rectius*, desvalor de omissão) quando um agente económico que liquida, recebe e detém precária e temporariamente o imposto, omite a entrega ao Estado-Fisco do IVA efectivamente recebido.⁴¹

Neste sentido de que no caso do IVA, só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º, do R.G.I.T., aquele sujeito passivo que, tendo efectivamente recebido o montante devido pela cobrança do imposto e esteja, por isso, obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal, se pronunciaram Germano Marques da Silva, Direito Penal Tributário, cit., pág. 244 e nota 93; Susana Aires de Sousa, Os Crimes Fiscais, cit. pág. 124; Isabel Marques da Silva, Regime Geral das Infracções Tributárias, cit. págs. 169 e 181; Paulo Marques, Infracções Criminais, vol. I, Direcção Geral dos Impostos (Centro de Formação), Lisboa, 2007, págs 138-139 e Paulo Marques, Crime de Abuso de Confiança Fiscal, cit., pág. 75 e págs. 101 e ss.

Concluimos, assim, que a ponderação dos argumentos ora aduzidos em favor da tese sufragada pelo acórdão fundamento impõem conclusão diversa da constante decisão recorrida. Consequentemente, considera-se procedente o recurso interposto e uniformiza-se a jurisprudência nos seguintes termos:

A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a € 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 n.º 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido.

Consequentemente, determina-se o reenvio do processo ao Tribunal da Relação de Lisboa afim de que seja proferida decisão em conformidade.

¹ Andrade, Manuel da Costa; Aires de Sousa, Susana — As Metamorfozes e desventuras de um crime (Abuso de Confiança Fiscal) irrequieto reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53/2006, de 29 de Dezembro Revista Portuguesa de Ciência Criminal. ISSN 0871-8563. 17:1 (2007) 53-72

² Anabela Fernandes Bernardo-Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa: «Crime Fiscal: «Abuso de Confiança Fiscal — artigo 105 do RGIT2 in disserta%C3%A7%C3%A3o%20Abuso%20de%20Confian%C3%A7a%20Fiscal_ vers%C3%A3o%20final.pdf

³ Ferreira dos Reis, Alcindo — Abuso de Confiança Fiscal Crime ou contra-ordenação? Jan. 2012. Disponível em: <http://www.regisconsultorum.pt/abuso.html>

⁴ Aires de Sousa, Susana — Os Crimes Fiscais Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

⁵ Sérgio Vasques destaca que “nos casos de substituição tributária é o comprador quem concretiza o facto gerador apresentando-se por isso como sujeito passivo, ao passo que nos casos de repercussão tributária é o vendedor quem concretiza o facto gerador e prefigura o sujeito passivo” (in Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2011, p. 341).

⁶ Joaquim Miranda Sarmento e Paulo Marques IVA Problemas Actuais pag 80 e seg.

⁷ Curso de Direito Tributário, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 258-259).

⁸ Joaquim Miranda Sarmento e Paulo Marques IVA Problemas Actuais pag 80 e seg.

⁹ Interpretação e aplicação das leis Autor(es): Francesco Ferrara; trad. Manuel A. D. de Andrade Coimbra: Arménio Amado, 1933 obra citada pag 141.

¹⁰ Jeschek, Hans-Heinrich, Tratado de Derecho Penal, Parte General, 4ª Edición, Granada: Comares Editorial, 1993.

¹¹ Claus Roxin El Concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometido a examen Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología 15-01 <http://criminet.ugr.es/recpc/15/recpc15-01.pdf>

¹² Roxin, Tratado (n. 12) § 2 n.m. 7.

¹³ Frister Strafrecht, Allgemeiner Teil 5ª edição pag 29 e seg.

¹⁴ Citado por Roxin, ibidem

¹⁵ Idem

¹⁶ Idem pag 23

¹⁷ Kaspar, Verhältnismäßigkeit und Grundrechtsschutz im Präventionsstrafrecht, 2011.

¹⁸ Direito Penal - Parte Geral, t. I, 2.ª ed., Coimbra Editora, 2007.

¹⁹ Ibidem. Adianta o mesmo Autor que *Tal constatação fundamenta uma distinção que a cada dia se revela mais importante para a política criminal e a dogmática jurídico-penal: a distinção entre o chamado direito penal de justiça, direito penal “clássico” ou direito penal primário, de um lado, essencialmente correspondente àquele que se encontra contido nos códigos penais; e de outro lado o direito penal administrativo, direito penal secundário ou direito penal extravagante, por isso contido em leis avulsas não integradas nos códigos penais. A diferença entre estas duas categorias à primeira vista de carácter formal e ocasional, acaba no fundo por radicar essencialmente, de um ponto de vista material, no diferente âmbito de relacionamento do bem jurídico com a ordenação axiológica constitucional.*

²⁰ É nesta lógica que se inscreve Silva Dias quando refere que, a respeito do fundamento concreto da intervenção penal no âmbito do ilícito fiscal e diferentemente do que sucede nos chamados «crimes clássicos», não se apresenta à partida um (ou vários) bens jurídico de contornos definidos, concretamente apreensível, que funcione como *constituens* da estrutura do ilícito e vincule a uma certa direcção de tutela.- “O Novo direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 17 de Janeiro) Considerações Dogmáticas e Político-Criminais”, “Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários”, Volume II, pág. 263.

²¹ Costa Andrade, «A dignidade penal e a carência de tutela penal», RPCC, n.º 2, 1992, p. 184.

²² É também nesta sede que o Tribunal Constitucional no Acórdão 211/95 refere que *a exigência de dignidade punitiva prévia das condutas, enquanto expressão de uma elevada gravidade ética e merecimento de culpa (artigo 1º da Constituição, do qual decorre a protecção da essencial dignidade da pessoa humana), que se exprime no princípio constitucional da necessidade das penas (e não só da subsidiariedade do direito penal e da máxima restrição das penas que pressupõem apenas, em sentido estrito, a ineficácia de outro meio jurídico),*

²³ Figueiredo Dias, ob. cit., p. 126.

²⁴ Como se referiu tal sucederá, p. ex., quando se determine a intervenção penal para protecção de bens jurídicos que podem ser suficientemente tutelados pela intervenção dos meios civis ou pelas sanções do direito administrativo.

²⁵ No Direito Fiscal podem ser utilizadas as regras interpretativas usadas no direito civil. Neste sentido, ver J.L.Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, p. 147.

²⁶ “1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstruir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as

soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

²¹ Cfr. Manuel de Andrade, Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis, pp. 21 e 26.

²⁸ Neste sentido, cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1965, Vol. I., p. 145.

²⁹ Cfr. Código Civil Anotado, 4ª ed., vol. I., pp. 58/59 de Pires de Lima e Antunes Varela onde se afirma que o sentido de a lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório de diplomas ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei.

³⁰ Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 2ª reimpressão, Coimbra, 1987, pp. 187 ss.

³¹ Cfr. *Interpretação e Aplicação das leis*, tradução de Manuel de Andrade, 3ª ed., Coimbra, 1978, pp. 127 ss e 138 ss.

³² *Idem*, p. 141.

³³ Lumbrales, Nuno B. M. — O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias. *Revista de Direito e Gestão Fiscal*. ISSN 0974-7326. 13/14 (2003) 85-115.

³⁴ Manuel da Costa Andrade e Susana Aires de Sousa, in *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto, reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 17.º, 1.º volume, 2007, página 71, apud Acórdão da Relação do Porto de 27 de Maio de 2009

³⁵ Rodrigues, Augusto, O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal, no caso do IVA, in *Revista Fiscal*, Setembro, 2006, p. 16.

³⁶ Em todo o regime das infracções tributárias se sente a dicotomia latente entre dois modelos distintos de intervenção jurídica: um baseado no elenco de deveres funcionais dos agentes económicos (deveres de colaboração, de lealdade, de informação para com a administração tributária e a administração da segurança social) e outro baseado no interesse patrimonial na efectiva percepção do tributo devido. O primeiro modelo conduz o legislador a adoptar infracções formais, em que o núcleo da ilicitude se limita ao incumprimento do dever ou à desobediência do agente. O segundo modelo organiza a intervenção penal por referência a aspectos de natureza patrimonial e conduz à criação de crimes materiais (de perigo ou de lesão) Crimes tributários -Frederico de Lacerda da Costa. Pinto.
http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf.

³⁷ Reportando-nos ao citado trabalho de Joaquim Miranda Sarmiento e Paulo Marques pag 88 esta solução tem vindo a ser adoptada por alguns países europeus, provando que as suas vantagens suplantam os seus defeitos. Realçamos, no panorama europeu, os seguintes casos:

Na Alemanha pode solicitar-se às autoridades fiscais a aplicação do regime de caixa em três situações: i) se o volume de negócios da empresa, relevante para efeitos de NA, não excedeu € 500.000 no último ano, ii) caso não exista contabilidade organizada ou iii) se estiverem envolvidos profissionais liberais; Na Bélgica, pode aplicar-se um regime de caixa quando não seja necessário emitir facturas (v. g., normalmente quando estejam envolvidos serviços realizados a particulares); No Reino Unido, pode aplicar-se um regime de exigibilidade de caixa desde que i) se espere que o valor das operações tributáveis do ano subsequente seja inferior a 1.350.000 libras, ii) não existam obrigações tributárias por cumprir ou condenações/aplicação de penalidades por conduta desonesta e iii) as autoridades tributárias não tenham recusado a aplicação do regime no ano anterior; Em Itália, pode aplicar-se um regime de caixa

quando estejam envolvidos fornecimentos de produtos farmacêuticos ao Serviço Nacional de Saúde ou outros bens e serviços a várias instituições públicas (atendendo ao atraso que estas entidade s normalmente revelam no pagamento das suas dívidas). Também podem aplicar esse regime, os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a € 200.000, desde que se mostrem cumpridas várias condições; Em Portugal, em virtude do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de Maio, com efeitos a partir de 1 de Outubro de 2013, foi introduzido o Regime de Contabilidade de Caixa, aplicando-se aos sujeitos passivos cujo valor de negócios do ano civil anterior não supere os € 500.000. Por outro lado, exige-se que tenham tido o início da actividade há mais de um ano e que tenham a sua situação tributária regularizada e não existam obrigações declarativas em falta. Neste regime, os sujeitos passivos em regra somente poderão deduzir o IVA quando tenham na sua mão documento comprovativo do respectivo pagamento. No presente ano (2013), podem os sujeitos passivos exercer o direito de opção por este regime até 30 de Setembro. A autoridade tributária e aduaneira pode aceder à totalidade das informações ou documentos bancários dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de caixa, independentemente do consentimento daqueles (artigo 63-B, n.º 1, alínea d), da LGT).

³⁸ *Direito Penal Tributário*, Lisboa, 2009, pág. 113

³⁹ É o que sucede, por exemplo, nas situações de retenção na fonte previstas no artigo 71.º do CIRS, de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, em que a retenção do imposto na fonte é efectuada pelo sujeito passivo a título definitivo, que são enquadráveis no n.º 1 do artigo 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do artigo 114.º, nos casos em que a retenção na fonte não é feita a título definitivo, mas sim por conta do imposto devido a final, como sucede, por exemplo, nas situações previstas no art. 98.º do CIRS.

⁴⁰ Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia: A Inexistência de Infracção Tributária nos Casos de não Entrega de IVA não Recebido - Isabel Marques da Silva Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Volume II - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal.

⁴¹ José Gomes Mendes, Abuso de Confiança Fiscal controversias doutrinárias e Jurisprudenciais-Julho de 2013 <http://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/72995/2/12951.pdf>

Sem custas.

Supremo Tribunal de Justiça, 29 de Abril de 2015. — *José António Henriques dos Santos Cabral* (Relator) — *António Jorge Fernandes de Oliveira Mendes* — *José Adriano Machado Souto de Moura* — *Eduardo Maia Figueira da Costa* — *António Pires Henriques da Graça* — *Raul Eduardo do Vale Raposo Borges* — *Isabel Celeste Alves Pais Martins* — *Manuel Joaquim Braz* — *Isabel Francisca Repsina Aleluia São Marcos* — *Helena Isabel Gonçalves Moniz Falcão de Oliveira* — *Nuno de Melo Gomes da Silva* — *João Manuel da Silva Miguel* — *Francisco Manuel Caetano* — *António Pereira Madeira* — *José Vaz dos Santos Carvalho* — *Armindo dos Santos Monteiro* — *António Silva Henriques Gaspar* (Presidente).

I SÉRIE



Depósito legal n.º 8814/85 ISSN 0870-9963

Diário da República Eletrónico:

Endereço Internet: <http://dre.pt>

Contactos:

Correio eletrónico: dre@incm.pt

Tel.: 21 781 0870

Fax: 21 394 5750

Toda a correspondência sobre assinaturas deverá ser dirigida para a Imprensa Nacional-Casa da Moeda, S. A. Unidade de Publicações, Serviço do Diário da República, Avenida Dr. António José de Almeida, 1000-042 Lisboa