

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Mestrado em Administração Pública Empresarial



Relatório de Estágio na Direção de Finanças de Coimbra

Paulo Fernando da Costa Vieira

Coimbra, 2013

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Mestrado em Administração Pública Empresarial



Relatório de Estágio na Direção de Finanças de Coimbra

Relatório de estágio apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre em Administração Pública Empresarial, realizado sob orientação científica da Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques.

Autor:

Paulo Fernando da Costa Vieira

Coimbra, 2013

Agradecimentos

Queria agradecer em primeiro lugar, aos meus pais, Maria e Fernando, pelo apoio prestado e que sem eles nada disto seria possível.

Aos meus irmãos, Marco e Bruno, que foram um pilar de motivação durante o desenvolvimento deste tema.

Aos restantes familiares e amigos que me ajudaram e contribuíram de alguma forma para a realização deste relatório.

Ao Professor Doutor Jaime Devesas, pelos ensinamentos prestados.

À equipa que me acolheu durante o estágio, EAIT, em especial: Maria da Conceição César, Lucília Alves, António Baptista, Mário Gonçalves e Carlos Arede.

Aos restantes funcionários da Direção de Finanças de Coimbra, pelo seu acolhimento.

À Professora Doutora Maria da Conceição Marques, pela orientação que deu e por sempre se mostrar disponível para ajudar.

À Joana Morte, colega de estágio.

Índice

Introdução.....	5
Capítulo I – Apresentação da Direção de Finanças de Coimbra.....	6
1.1 Organização dos Sistema Fiscal Português.....	6
1.1.1. Autoridade Tributária e Aduaneira.....	6
1.1.2. Poderes Tributários do Estado.....	8
1.1.3. Tributação em Portugal – Enquadramento com a LGT.....	9
1.1.4. Direção de Finanças	11
1.1.5. Estrutura orgânica da direção finanças de Coimbra.....	12
Capítulo II – Tributos em Portugal	14
2.1 Conceito de Imposto	14
2.1.1. História da tributação	14
2.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.....	15
2.2.1. Incidência Real	15
2.2.2 Incidência Pessoal.....	15
2.2.3. Determinação da matéria coletável	16
2.2.4. Taxas.....	16
2.2.5. Liquidação	17
2.2.6. Cobrança	18
Capítulo III – Processo e Procedimento Tributário	19
3.1 Fases do Procedimento.....	19
3.1.1. Iniciativa	20
3.1.2. Instrução	20
3.1.3. Decisão	20
3.2. Procedimento Inspetivo	21
3.2.1. Âmbito e extensão do Procedimento	22
3.2.2. Início do Procedimento de Inspeção	22
3.2.3. Prazo do procedimento de inspeção.....	23
3.2.4. Regularizações da situação tributária no decurso da inspeção.....	23
3.2.5. Conclusão do procedimento inspetivo	24
3.2.6. Correções realizadas na Direção de Finanças.....	25
Capítulo IV – Contabilidade no Setor Público.....	27
4.1. Setor Publico em Portugal.....	27

4.1.1. Definição e Estrutura	27
4.1.2. Características	28
4.2. Reforma Administrativa financeira do Estado	28
4.2.1. POCP – Plano Oficial de Contabilidade Publica	30
4.3. Sistemas de Contabilidade na Administração Publica	33
4.3.1. Sistema de Contabilidade orçamental	34
4.3.2. Sistema de Patrimonial.....	34
4.3.3. Sistema de Contabilidade de Custos e de Gestão	35
4.4. Orçamento do Estado	36
4.4.1. Noção	36
4.4.2. Regras e Princípios Orçamentais	37
4.5. Execução orçamental da de Receita Pública.....	39
4.5.1 Lançamentos contabilísticos de uma receita (IRS).....	40
4.6 Execução orçamental das Despesas Publicas	40
Conclusão.....	43
Referências bibliográficas	45
ANEXOS	47

Lista de abreviaturas

AP – Administração Pública

AT – Autoridade Tributária

ATA – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRS – Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares

CPPT – Código do Processo e Procedimento Tributário

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção Geral das Contribuições e dos Impostos

DIT – Divisão de Inspeção Tributária

DL – Decreto-Lei

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LGT – Lei Geral Tributária

POCP – Plano Oficial da Contabilidade Pública

RAFE – Reforma Administrativa Financeira do Estado

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

Lista de Quadros

Quadro 1: Orgânica da Direção de Finanças de Coimbra

Quadro 2: Taxas de IRS

Quadro 3: Correções realizada pela Inspeção Tributária de Coimbra

Quadro 4: Setor Público do Estado

Quadro 5: Sistemas Contabilísticos do POCP

Quadro 6: Código de Contas das despesas e receitas públicas

Quadro 7: Fases de execução orçamental da receita

Quadro 8: Lançamentos contabilísticos da execução orçamental da receita

Quadro 9: Exemplo de registo de uma receita de IRS

Quadro 10: Fases de execução da despesa pública

Introdução

A entidade escolhida para a realização do estágio curricular foi a direção de finanças de Coimbra, onde a sua escolha tinha um propósito. Através do estágio curricular ia estar ligado ao ramo do direito fiscal, ramo que sempre me causou bastante interesse durante os 5 anos de Faculdade. Não obstante, também não era indiferente à área da contabilidade, por esta ser uma área bastante prática. Durante os seis meses de estágio, fui integrado numa equipa da área da inspeção tributária.

Relativamente ao relatório de estágio propriamente dito, este é composto por 4 capítulos. No primeiro capítulo apresento a entidade acolhedora a direção de finanças de Coimbra, que agora pertence a Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA), aprovada pelo Decreto lei (DL) n.º 118/2011 de 15 de Setembro. Abordo também os dois diplomas legais mais importantes em termos de tributação, que são a Lei Geral Tributária (LGT) e a Constituição da República Portuguesa (CRP). Numa fase mais final do capítulo, abordo as competências delegadas às Direções e Serviços de Finanças, bem como toda a orgânica e funcionalidade da Direção de Finanças de Coimbra.

No Segundo capítulo, apresento o Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS), por este ser um imposto que teve sempre presente ao longo dos seis meses de estágio.

No Terceiro capítulo dou uma breve explicação sobre o processo tributário e procedimento inspetivo, uma vez que a equipa onde fui integrado, trabalha única e exclusivamente nesse âmbito.

No último capítulo abordo a contabilidade pública no setor público, onde falo sobre a composição do setor público em Portugal, que se subdivide em duas partes. Dou importância à Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), onde a contabilidade pública sofreu grandes alterações nos últimos anos, que começa em 1990 com a Lei de Bases da Contabilidade Pública aprovada pela lei 8/90 de 20 de Fevereiro, e acaba com a aprovação do Plano Oficial da Contabilidade Pública (POCP) em 1997. Posteriormente abordo os sistemas de contabilidade na Administração Pública (AP), sendo eles: Sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e de gestão. Como parte integrante disto, é o Orçamento do Estado, onde o defino e apresento as suas regras e princípios. Por último, enuncio os lançamentos contabilísticos e as fases de execução orçamental da despesa e da receita pública.

Capítulo I – Apresentação da Direção de Finanças de Coimbra

1.1 Organização dos Sistema Fiscal Português

1.1.1. Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) é uma pessoa coletiva de direito público, integrando a administração direta do Estado dotada de autonomia administrativa, sobre a tutela do Ministério das Finanças.

Através do DL n.º 118/2011 de 15 de Setembro, foi criada a ATA no sentido de tornar a AP mais eficiente e racional na utilização de recursos públicos, bem como, por outro lado, com o objetivo de redução da despesa pública a que o nosso país está vinculado. A ATA entrou em vigor, a partir de 1 de Janeiro de 2012, e resulta da fusão da Direção-Geral dos Impostos, da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros.

1.1.1.1 Missão

A Autoridade Tributária (AT) tem por missão “administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia”¹.

Tem como atribuições “assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou pessoas coletivas de direito público; Exercer a ação de inspeção tributária, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos; a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária, cooperar com organismos europeus e outras administrações tributárias, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de atividade; Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas

¹ Dec. Lei 118/2011 de 15 de Setembro, artigo 2º nº1;

relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas; Desenvolver e gerir as infraestruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições, à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes; Realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas em matéria tributária e aduaneira, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição da política fiscal e aduaneira; Informar os contribuintes e os operadores sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas; Assegurar o controlo da fronteira externa da União Europeia e o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial e gerir os regimes restritivos do respetivo comércio externo; Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais”.²

1.1.1.2 Princípios

De referir ainda, que a AT rege-se por um conjunto de princípios semelhantes aos princípios da AP.³

- O **princípio da legalidade**, que implica que a prossecução das suas atribuições deve pautar -se pela rigorosa observância das disposições legais e no respeito pelas garantias dos contribuintes;
- O **princípio da flexibilidade organizativa**, que visa otimizar permanentemente a adequação das unidades de trabalho aos objetivos a prosseguir em cada momento, através de normativos regulamentares e de decisões administrativas;
- O **princípio da desburocratização**, que visa racionalizar os procedimentos administrativos relativos ao cumprimento das obrigações tributárias, através, designadamente, da redução e simplificação dos suportes da informação a fornecer pelos contribuintes e da maior comodidade destes nos contactos com os serviços, quer pela difusão de unidades de atendimento e apoio, quer pela intensificação da utilização de meios eletrónicos de comunicação;

² Dec. Lei 118/2011 de 15 de Setembro, artigo 2º n.º2

³ Dec. Lei 118/2011 de 15 de Setembro, artigo 7º

- O **princípio da desconcentração administrativa**, visa cometer, tendencialmente, aos serviços periféricos as tarefas operativas e aos serviços centrais as tarefas de conceção, planeamento, regulamentação, avaliação e controlo e, bem assim, as tarefas operativas que não possam ser desenvolvidas a outro nível sem diminuição de qualidade ou não o devam ser em razão de ganhos de eficiência significativos alcançados através de meios tecnológicos;
- O **princípio da valorização dos recursos humanos**, que visa aumentar a motivação e a participação ativa dos trabalhadores, através, designadamente, da sua formação e qualificação permanente, de formas de organização do trabalho que lhes permitam pôr à prova a sua capacidade e criatividade, de mobilidade profissional e de adequados planos de carreira baseados no mérito;
- O **princípio da coordenação interadministrativa**, que visa a coordenação institucional da AT com outras entidades, bem como com as administrações tributárias e aduaneiras de outros Estados.

À Autoridade tributária está assim adstrita a atividade administrativa materialmente tributária, mais concretamente a liquidação, cobrança e fiscalização tributária e não a função legislativa tributária que compete aos órgãos legislativos constitucionalmente determinados.

1.1.2. Poderes Tributários do Estado

É Indiscutível, que a Constituição seja a primeira das fontes ou modos de manifestação das normas jurídico-fiscais. Para Nabais (2009, p.125) “não há a menor dúvida de que o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela chamada “constituição fiscal”, isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível, quer de *quem*, de *como* e de *quando* pode tributar, quer do *quê* e do *quanto* tributar, estabelecendo assim toda a teia de limites à tributação – de carácter formal, os primeiros, e de carácter material, os segundos”.

Se a AT tem como missão a administração dos impostos, então ao Estado compete a criação dos impostos e o estabelecimento dos princípios a que deve obedecer a estruturação do sistema fiscal.

O Estado moderno apresenta-se por toda a parte como um “Estado Fiscal”, ou seja, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos.⁴

Para Nabais (2009, p. 133) “cabe assim ao Estado fiscal pagar a *conta do Estado Social*. Uma conta que, atendendo às múltiplas e diversificadas tarefas que sucessivamente têm vindo a ser postas a cargo do Estado, não tem cessado de aumentar. O que está, de resto, bem patente no actual nível de fiscalidade, expresso na percentagem do PIB que passa pelas mãos do Estado pela via dos impostos, e que entre nós ultrapassa já os 35%.”

No artigo 103.º da CRP, está consagrado o nosso sistema fiscal, que tem como finalidade “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades publicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Este mesmo diz ainda que “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Por ultimo, “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Portanto, compete ao Estado estabelecer os grandes comandos que devem presidir ao sistema fiscal, sendo da exclusiva competência da Assembleia da Republica, salvo autorização do Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.⁵

O poder tributário é assim um poder soberano, inerente à qualidade de Estado, atuando por conseguinte dentro dos limites da lei, sendo susceptível de poder exigir tributos (impostos, taxas e contribuições especiais).⁶

1.1.3. Tributação em Portugal – Enquadramento com a LGT

Posto o que foi dito anteriormente, surgiu a necessidade de uniformizar todos os princípios do direito fiscal numa só lei, isto é, uma lei que clarificasse os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da Administração Tributária. Isso levou à criação da LGT, aprovada pelo DL n.º 398/98 de 17 de Dezembro e que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1999.

Até à criação da LGT, os direitos e garantias dos contribuintes encontravam-se dispersos pelos vários códigos tributários e Lei orgânica da DGCI (DL n.º 363/78, de

⁴ V. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5ª edição, pp. 127

⁵ Artigo 165.º n.º 1 alínea i, da Constituição da Republica Portuguesa

⁶ Jaime Devesas, em *Formação na DF de Coimbra*

28 de Novembro), não dispendo o “Estado Fiscal” de uma lei única, e autónoma que reunisse de forma sistemática as normas jurídico-tributárias comuns aos diversos impostos e ao mesmo tempo os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da Administração Tributária.

Como diz o DL n.º 398/98 de 17 de Dezembro “ A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, conseqüentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal”.

Posto isto, pode-se dizer que o objetivo principal desta lei é completar o sistema fiscal português e dotá-lo de um meio que o fará aproximar decididamente do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas.⁷ Esta lei, constitui no entanto uma síntese e desenvolvimento dos princípios do sistema fiscal.

A LGT regula as relações jurídico-tributárias, entendidas estas como relações que se estabelecem entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos (SP) de imposto, sendo a Administração Tributária integrada pela AT, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos regionais e autarquias locais.⁸

Os impostos assentam essencialmente na sua capacidade contributiva, revelada, através do rendimento, casos do IRS ou do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), ou da sua utilização, caso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e património, caso do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).⁹

⁷ Decreto-lei n.º398/98, de 17 de Dezembro

⁸ Artigo 1.º da LGT

⁹ Artigo 4.º da LGT

A tributação tem como finalidade promover o emprego, a formação de aforro e investimento socialmente revelante,¹⁰ bem como a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades publicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.¹¹

1.1.4. Direção de Finanças

De acordo com a Portaria nº 320-A/2011, de 2011-12-30, as direções de finanças têm as seguintes competências: “assegurar as funções de orientação e controlo da administração tributária na respetiva área de jurisdição e coordenar os serviços de finanças, salvo nas matérias das atribuições das alfândegas; Executar as atividades cometidas à AT que, por lei ou decisão superior, lhes sejam atribuídas; Aplicar a lei tributária aos factos concretos, nos casos previstos na lei; Executar os procedimentos técnicos e administrativos relativos à gestão tributária para os quais sejam competentes; Instruir ou informar os procedimentos que careçam de decisão superior; Responder aos pedidos de esclarecimento suscitados pelos contribuintes e informar exposições e outros documentos relativos à sua situação tributária; Assegurar as atividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e outros tributos, com exceção dos previstos no artigo seguinte, e com controlo do cumprimento da obrigação de imposto pelos sujeitos passivos; Assegurar a contabilização de receitas e tesouraria do Estado; Assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas; Assegurar as atividades relacionadas com a justiça tributária, desenvolvendo os procedimentos inerentes à conflitualidade fiscal suscitada pelos contribuintes ou resultante do incumprimento das obrigações fiscais; Coordenar e controlar a atuação dos serviços de finanças no âmbito da gestão tributária e da cobrança; Executar quaisquer outras atividades que lhe sejam cometidas por lei ou decisão superior”.¹²

Quanto às unidades orgânicas desconcentradas de âmbito local que a AT dispõe, isto é, a AT também é composta pelo serviço de finanças e serviço alfandegário. Compete ao serviço de finanças no âmbito da respetiva área de jurisdição: “Executar os procedimentos relativos à verificação da situação fiscal dos contribuintes; Exercer as atividades de inspeção e de justiça tributária; Executar os serviços complementares de

¹⁰ Artigo 4.º da LGT

¹¹ Artigo 7.º da LGT

¹² Artigo 36.º da portaria n.º 320-A/2011, de 30/12/2011

administração fiscal ou quaisquer outras tarefas que lhes sejam cometidas por lei ou por determinação superior; Assegurar as funções de informação e de apoio direto aos contribuintes.”¹³

1.1.5. Estrutura orgânica da direção finanças de Coimbra

A Direção de Finanças de Coimbra subdivide-se em 3 Divisões: Divisão de Justiça Tributária, Divisão de Tributação e Cobrança e Divisão de Inspeção tributária (DIT), que subdivide em DIT I e DIT II.

A Divisão de Justiça Tributária é composta por 3 equipas, uma de serviço de contencioso administrativo, outra para o serviço de representação da Fazenda Publica e outra para o serviço de gestão de créditos tributários. Esta divisão tem como função o desempenho das atividades relacionadas com a conflitualidade fiscal suscitada pelos contribuintes ou resultantes dos incumprimentos de obrigações tributárias.

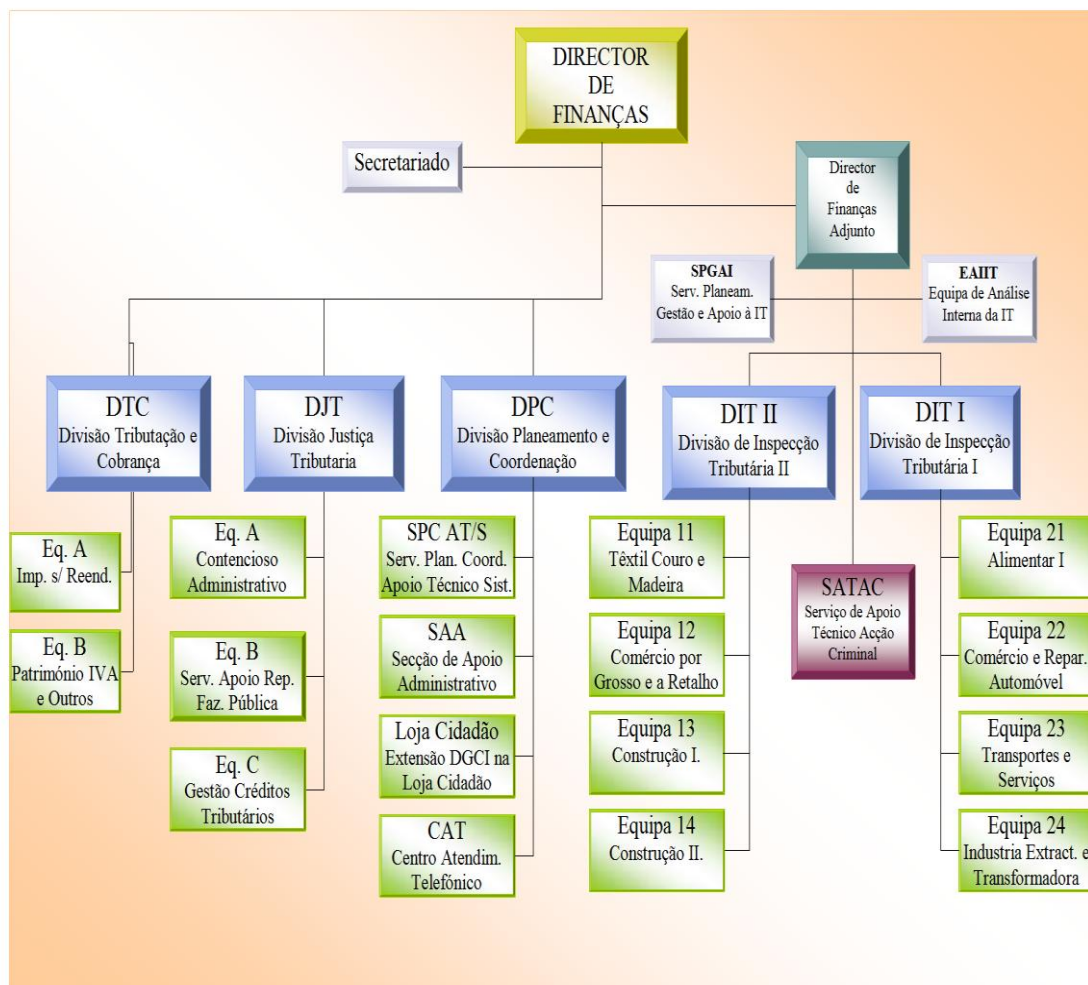
A Divisão de Tributação e Cobrança está subdividida em 3 equipas, cada uma com funções e atribuições diferentes. A equipa A trata dos impostos sobre o rendimento e a despesa, enquanto a equipa B trata dos impostos sobre o património e Cobrança. Por último resta o serviço de apoio ao contribuinte que tem como finalidade a prestação de apoio direto ao SP (informações presenciais); divulgação, conteúdo e interpretação das leis tributárias, das obrigações delas emergentes e do modo mais cómodo de lhes dar cumprimento e receção de declarações e outros documentos.

A Divisão de Inspeção Tributária tem como objetivo principal a fiscalização dos contribuintes, podendo esta ser de origem externa, através de denúncias e participações doutros organismos, ou de origem interna através da análise declarativa (faltosos, divergências). Esta Divisão está subdividida em 2 partes, com 4 equipas cada, e 3 equipas de apoio (SATAC, EAIIT, SPGAI).

A imagem seguinte apresenta toda a orgânica da direção de finanças de Coimbra.

Quadro 1: Orgânica da direção de finanças de Coimbra

¹³ Artigo 39.º da Portaria nº 320-A/2011, de 2011-12-30



Fonte: Direção de finanças de Coimbra

Capítulo II – Tributos em Portugal

2.1 Conceito de Imposto

Para Nabais (2009, pp. 10 a 15) a definição de imposto tem por base três elementos, elemento objetivo, subjetivo e teleológico. Objetivamente o “imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva. Por sua vez, subjectivamente, o imposto é uma prestação, com as características objectivas que acabámos de mencionar, exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório.”

A definição objetiva de imposto, segundo Nabais, tem por base os cinco termos, referidos anteriormente. Então, o imposto é uma *prestação* “ o que significa que integra uma relação de natureza obrigacional e não uma relação de carácter geral”. É prestação *pecuniária*, uma vez que esta é concretizada em dinheiro. Em terceiro lugar, é uma prestação *unilateral*, no sentido em que não corresponde qualquer contraprestação específica a favor do contribuinte. Em quarto lugar, apresenta-se como uma prestação *definitiva*, quer isto dizer, que não há lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização. Por último, é uma prestação *coativa*, pois esta prestação tem por base a legislação, ou seja, está estabelecida na lei.

No artigo 104.º da CRP, refere uma menção aos impostos, onde consagra os quatro tipos de tributação em Portugal: tributação sobre rendimento pessoal, tributação sobre as empresas, sobre o património e por último, sobre o consumo.

2.1.1. História da tributação

A reforma fiscal que decorreu entre os anos de 1958 a 1966 vigorou até a adoção do sistema fiscal atual.

Com essa reforma fiscal, no que diz respeito á tributação do rendimento, “verificava-se uma tributação dualista constituída por: um conjunto de impostos parcelares ou cedulares, integrado por um imposto por cada parcela ou cédula de rendimento; e um imposto de sobreposição, o chamado Imposto Complementar que tributava, de novo, com critérios de personalização aquelas parcelas de rendimento”. Nabais (2009, p.485)

Os impostos parcelares, cujos rendimentos estavam também sujeitos ao Imposto Complementar, eram:

- 1) Imposto profissional relativo rendimento do trabalho dependente e do trabalho independente;
- 2) Contribuição Industrial;
- 3) Imposto de Capitais;
- 4) Imposto sobre a Indústria Agrícola
- 5) Contribuição Predial

Em 1988/1989, para dar cumprimentos ao programa constitucional de reforma de tributação do rendimento, foram criados o IRS e o IRC em substituição dos impostos complementares e impostos parcelares.

2.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

2.2.1. Incidência Real

O imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS), incide realmente sobre o valor anual de rendimentos das categorias seguintes¹⁴:

Categoria A¹⁵ – rendimentos de trabalho dependente;

Categoria B¹⁶ – rendimentos empresariais e profissionais;

Categoria E¹⁷ – rendimentos de capitais;

Categoria F¹⁸ – rendimentos prediais;

Categoria G¹⁹ – incrementos patrimoniais;

Categoria H²⁰ – pensões;

2.2.2 Incidência Pessoal

Quanto à incidência pessoal, está consagrada no artigo 13.º e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), e são SP de IRS, pessoas singulares que residam em território português, e aquelas que não residindo, auferiram rendimentos neste território.

¹⁴ Artigo 1.º CIRS

¹⁵ Artigo 2.º CIRS

¹⁶ Artigo 3.º CIRS

¹⁷ Artigo 5.º CIRS

¹⁸ Artigo 8.º CIRS

¹⁹ Artigo 9.º CIRS

²⁰ Artigo 11.º CIRS

Para Nabais (2009, pp. 541 e 542) são sujeitos passivos de IRS as “pessoas singulares (incluindo as empresas individuais, o EIRL e os membros das pessoas colectivas sujeitas ao regime de transparência fiscal) *residentes* (que tenham domicílio) em território nacional, que são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional, ou seja, segundo o princípio da universalidade ou do rendimento mundial” e também as pessoas singulares *não residentes*, mas que auferiram rendimentos em território nacional, ou seja segundo o princípio da territorialidade ou da obrigação tributaria.

Nos casos de existência de agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem, como refere o artigo 13.º n.º2 e seguintes.

No que diz respeito às uniões de facto, o artigo 14.º diz o seguinte: “As pessoas que vivendo em união de facto preenchem os pressupostos constantes da lei respectiva, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens”, ou seja, quer isto dizer que os unidos de facto podem optar pelo regime de tributação, se querem optar pela tributação conjunta ou separada.

2.2.3. Determinação da matéria coletável

Para Nabais (2009, pp. 553 a 555) a determinação da matéria coletável comporta 3 momentos. Primeiramente apura-se o rendimento líquido da cada categoria através da subtração ao rendimento bruto de cada categoria das deduções específicas (ou seja, despesas). De seguida apura-se o rendimento líquido total, através do englobamento dos rendimentos de todas as categorias nos termos referidos no artigo 22.º CIRS. Por último, o apuramento do quociente conjugal, no caso dos cônjuges casados e não separados judicialmente, que se concretiza através da divisão por dois do rendimento coletável, de modo a encontrar a taxa a ser aplicada a esse rendimento coletável.

2.2.4. Taxas

As taxas a serem aplicadas ao rendimento coletável, sofreram uma grande alteração no ano de 2012, com a Lei de Orçamento de Estado para 2013, no âmbito do processo de resgate financeiro que Portugal tem com a Troica²¹. Passamos de 7 níveis, para 5, tornando mais pesada a carga fiscal para o contribuinte. Essa nova tabela, foi aprovada através da Lei n.º 66-B de 31 de Dezembro de 2012, e está organizada da seguinte maneira:

²¹ Comitê organizado por três entidades: Banco Central Europeu, Comissão Europeia e Fundo Monetário Internacional.

Quadro 2: Tabela das taxas do IRS

Rendimento Coletável (em euros)	Taxas (em %)	
	Normal	Média
Até 7 000	14,5	14,500
De mais de 7000 até 20000	28,5	23,600
De mais de 20000 até 40000	37	30,300
De mais de 40000 até 80000	45	37,650
Superior a 80000	48	

Fonte : adaptado do artigo 68.º CIRS

2.2.5. Liquidação

Quanto à competência da liquidação deste imposto, esta pertence à Direção-Geral dos Impostos, conforme o artigo 75.º do CIRS. De acordo com o artigo 77.º do mesmo código, esta deve ser levada a cabo até: até dia 31 de Julho quando a declaração seja entregue durante o mês de Março, para os Sujeitos Passivos que tenham obtido rendimentos da Categoria A e H, e o prazo de entrega para os restantes rendimentos deve ser feito durante o mês de Abril, por força do Art. 60.º n.º1 do CIRS. De referir que estes prazos são só para a entrega em formato de papel. O Prazo para a liquidação mantém-se, mas na entrega da declaração de rendimentos em formato digital, esta deve ser entregue no mês de Abril, para os rendimentos de Categoria A e H, e para os restantes rendimentos, deve ser entregue durante o mês de Maio. A liquidação pode ser até dia 30 de Novembro, nos casos previstos no art. 76.º n.º1 do CIRS.

Caso não tenha entregado a declaração de rendimentos, a liquidação tem por base os elementos conhecidos através do sistema informática da AT. Ainda no âmbito deste aspeto, o n.º 3 do artigo 76.º diz “Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação é efetuada, não se atendendo ao disposto no artigo 70.º e sendo apenas efetuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.”

Uma vez que já se encontra apurado o rendimento coletável, para apurar a coleta, deve-se aplicar a taxa em causa ao rendimento coletável. Devido á multiplicidade de taxas, Nabais (2009, pp. 560 a 561) “pois estamos perante uma taxa progressiva, temos de seleccionar qual a taxa ou taxas aplicáveis e, quando se tratar de contribuintes casados ou unidos de facto (no caso de terem optado pela tributação conjunta), proceder ao apuramento do quociente conjugal, dividindo o rendimento coletável por dois a fim de seleccionarmos a taxa aplicável a este quociente, muito embora esta taxa se aplique todo o rendimento coletável e não apenas a este quociente, ou, o que é mesmo, ao produto deste quociente por 2. Realizada esta operação, temos apurada a coleta do IRS, á qual se deve proceder a numerosas deduções – as deduções constantes dos arts. 78.º a 88.º do CIRS”

2.2.6. Cobrança

Depois da liquidação do imposto, segue-se a cobrança ou o pagamento do mesmo. De referir, que o IRS é pago antecipadamente, quer através das retenções na fonte, seja através de pagamento por conta.

O imposto pode ser pago, em qualquer tesouraria de finanças, nas instituições bancárias autorizadas, nos correios ou em qualquer outro local determinado por lei, nos termos do artigo 105.º CIRS. Quanto ao prazo para proceder ao pagamento, está fixado em 31 de Agosto, quando a liquidação seja efetuada até dia 31 de Julho; e até dia 31 de Dezembro, quando a liquidação seja efetuada até dia 30 de Novembro.

Capítulo III – Processo e Procedimento Tributário

O procedimento Tributário, num sentido amplo, não é mais do que uma sequência de fenómenos que se dirige a um determinado resultado, sendo que este tem, em regra, natureza administrativa. Segundo o artigo 1.º n.º1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), o procedimento é a "sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução".

De acordo com o artigo 54.º da LGT o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários, designadamente:

1. As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária, que se encontra consagrada no artigo 63.º LGT e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT);
2. A liquidação dos tributos quando efetuada pela Administração Tributária, cujo o procedimento esta consagrado nos artigos 59.º a 64.º Código Procedimento e de Processo Tributário (CPPT);
3. A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários, consagrado no artigo 78.º LGT;
4. O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais, cujo procedimento está consagrado no artigo 65.º CPPT;
5. A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária, como a ratificação, reforma, conversão e retificação, consagrado no artigo 79.º LGT;
6. As reclamações e os recursos hierárquicos, encontrando-se previsto o procedimento da reclamação nos artigos 68.º a 77.º do CPPT, e o recurso hierárquico nos artigos 80.º da LGT e 66.º, 67.º e 76.º;
7. A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais, previsto no artigo 81.º a 94.º da LGT.
8. A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial, ou seja, a cobrança voluntária, que se encontra prevista nos artigos 78.º a 95.º CPPT;

3.1 Fases do Procedimento

Para Morais (2011, p. 61) "No procedimento tributário, tal como na generalidade dos procedimentos e processos, encontramos três fases distintas: a da iniciativa, a da instrução e a da decisão, dependendo os contornos concretos de cada uma destas fases do procedimento."

3.1.1. Iniciativa

O procedimento começa com a iniciativa dos interessados ou da Administração Tributária. Uma vez que o procedimento é devido para o apuramento da verdadeira situação tributária dos SP, o seu início é comunicado aos interessados, salvo quando a comunicação possa pôr em causa os efeitos uteis que visa prosseguir ou o procedimento incida sobre situações tributárias em que os interessados não estão ainda devidamente identificados.²²

No caso específico de procedimento externo, o sujeito passivo deve ser notificado com antecedência mínima de cinco dias, através de carta-aviso, com a indicação do âmbito e extensão da inspeção a realizar²³, e sendo dispensada esta notificação prévia do procedimento, no âmbito do artigo 50.º do RCPIT.

Através da denúncia de infração tributária, também pode dar origem a um procedimento, se o denunciante se identificar e que o teor da denúncia tenha fundamento. Como o denunciante não é considerado parte do procedimento, nem tem legitimidade para reclamar, recorrer ou impugnar a decisão, assistindo ao denunciado o conhecimento do teor das denúncias dolosas não confirmadas sobre a sua situação tributária.²⁴

3.1.2. Instrução

Numa segunda fase, a instrução corresponde á fase da produção da prova, onde o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Contudo, no caso de correções da matéria tributável com métodos indiretos, o ónus da prova compete á Administração Tributária sobre os pressupostos de aplicação, e cabe ao SP o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação.²⁵

3.1.3. Decisão

Por último, temos a fase da decisão em que esta é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de fato e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos

²² Cfr. Artigo 69.º LGT

²³ Cfr. Artigo 49.º RCPIT

²⁴ Cfr. Artigo 70.º LGT

²⁵ Cfr. Artigo 74.º LGT

de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório de fiscalização tributária.²⁶

Morais (2011, p. 78) diz que é “através da fundamentação que a Administração exterioriza o modo como formou a sua decisão, referindo os fatos relevantes que deu por assentes e em que se apoiou e quais as razões em que fundou a sua convicção, indicando as normas jurídicas que considerou aplicáveis ao caso e a interpretação delas.”

Segundo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) n.º 01035/08, de 25-02-2010 diz que “o ato administrativo está devidamente fundamentado sempre que um destinatário normal possa ficar ciente do sentido dessa mesma decisão e das razões que a sustentam, permitindo-lhe apreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, e optar conscientemente entre a aceitação do ato ou acionamento dos meios legais de impugnação”.

De acordo com o Diretor de Finanças de Coimbra, Dr. Jaime, a fundamentação tem de ser expressa, clara, suficiente e congruente.

Segundo o artigo 37.º do CPPT “Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos nas leis tributária, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para a reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.”

O ato tributário só produz efeitos se o SP for validamente notificado²⁷, ou seja, não basta só uma boa fundamentação.

3.2. Procedimento Inspetivo

Existem vários tipos de procedimentos tributários²⁸, contudo vou abordar o procedimento inspetivo, em virtude do estágio curricular se enquadrar mais sobre este tipo de procedimento.

²⁶ Cfr. Artigo 77.º LGT

²⁷ Cfr. Artigo 36.º CPPT e 77.º n.º6;

²⁸ Como por exemplo, procedimento de informação vinculativa (art. 68.º LGT), procedimento de reclamação graciosa (art. 68.º a 77.º CPPT), entre outros

Este tipo de procedimento normalmente é atribuído á inspeção tributária e “visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias”.²⁹

Para o apuramento da situação tributária dos SP, os inspetores tributários ou os órgãos competentes, podem tomar as diligências necessárias de acordo com o artigo 63.º n.º1 da LGT. Ainda de acordo com este artigo, mas no n.º 4 diz que “ O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir” e só poderá haver um procedimento de fiscalização externo respeitante ao mesmo sujeito passivo, período de tributação ou imposto. Caso surjam novos factos, para haver uma nova fiscalização, esta decisão deve ser fundamentada pelo Diretor- Geral da AT.

Numa fiscalização, é legítima a falta de cooperação, nas alíneas consagradas no artigo 63.º n.º 5. Caso haja a oposição do contribuinte, esta só pode ser contrariada por decisão do tribunal de comarca competente a pedido fundamentado da Administração Tributária.³⁰

3.2.1. Âmbito e extensão do Procedimento

Quanto ao âmbito da inspeção esta pode ser parcial ou geral. Se for geral, significa que se vai fiscalizar a situação tributária global ou conjunto de deveres tributários do contribuinte. Se for parcial, a fiscalização irá incidir sobre alguns tributos.³¹

Já no que diz respeito á extensão da ação de fiscalização, está diz respeito aos períodos de tributação.

3.2.2. Início do Procedimento de Inspeção

Inicialmente é criada uma ordem de serviço a identificar o/os funcionários, o respetivo chefe de equipa e da entidade a inspecionar, bem como o âmbito e a extensão do procedimento inspetivo. A data “oficial” de início do procedimento, será quando o SP assinar a notificação da ordem de serviço. De acordo com artigo 49.º do RCPIT no procedimento inspetivo externo, o sujeito passivo deve ser notificado com a antecedência mínima de 5 dias relativamente ao início da inspeção. Nos termos do artigo 51.º n.º 2 do RCPIT, o sujeito passivo deve assinar a ordem de serviço para a qual foi notificado, à qual para todos os efeitos, determina a data de inicio do

²⁹ Cfr, Art. 2.º do RCPIT

³⁰ Cfr Art. 63.º n.º 6 da LGT

³¹ Cfr. Art 14.º RCPIT

procedimento externo de inspeção. A recusa da assinatura, não obsta ao início do procedimento externo.

3.2.3. Prazo do procedimento de inspeção

De acordo com o prazo de procedimento de inspeção, o artigo 36.º n.º 2 do RCPIT estabelece como prazo máximo de 6 meses, a contar da notificação do seu início, para findar o procedimento.

Contudo, este prazo pode ser alargado por mais dois períodos de 3 meses, nas seguintes condições, de acordo com o artigo 36.º n.º 3:

- 1) Situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspecionadas;
- 2) Quando, na ação de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;
- 3) Nos casos em que a Administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional;
- 4) Outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do Diretor-geral da AT;

O prazo para a conclusão do procedimento pode ser suspenso, quando no processo de derrogação de segredo bancário, o contribuinte interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da Administração tributária que determine o acesso à informação bancária.³²

3.2.4. Regularizações da situação tributária no decurso da inspeção

A entidade ou SP inspecionados, podem no decurso da inspeção, proceder à regularização da situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento. Esta mesma regularização voluntária deve constar no relatório final.³³

³² Art. 36.º n.º 5 do RCPIT

³³ Art. 58.º do RCPIT

Posto isto, o contribuinte poderá beneficiar de redução de coimas, para 75% do montante mínimo legal, mas contudo, o requerente deve “dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspeção tributária, que elabora o relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, que será enviado á entidade competente para a instrução do pedido.”³⁴

3.2.5. Conclusão do procedimento inspetivo

Os atos de inspeção consideram-se concluídos na data da notificação da nota de diligência enviada pelo funcionário incumbido do procedimento.³⁵ A entidade deve ser notificada no prazo de 10 dias do projeto de conclusão do relatório, com a identificação desses atos e fundamentação, caso os mesmos possam originar matéria tributável desfavorável. A notificação deve fixar um prazo entre 10 a 15 dias para a entidade inspecionada se pronunciar-se, escrita ou oralmente, sobre o projeto de conclusões.³⁶

Para a conclusão do procedimento deve ser elaborado um relatório final, que deve conter os seguintes elementos³⁷:

- 1) Identificação da entidade inspecionada, designadamente denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local a que pertence;
- 2) Menção das alterações a efetuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;
- 3) Data do início e do fim dos atos de inspeção e das interrupções ou suspensões verificadas;
- 4) Âmbito e extensão do procedimento;
- 5) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou;
- 6) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;

³⁴ Art. 29.º n.º 3 do RGIT

³⁵ Art. 61.º n.º 1 do RCPIT

³⁶ Art. 60.º RCPIT

³⁷ Art. 62.º n.º 3 do RCPIT

- 7) Descrição dos factos suscetíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;
- 8) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efectuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspecção;
- 9) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas;
- 10) Indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos;
- 11) Descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas;
- 12) Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;
- 13) Outros elementos relevantes.

De acordo com o artigo 5.º do DL n.º 6/99 “As conclusões do relatório da inspeção vinculam a Administração tributária, não podendo esta proceder a novas inspeções com o mesmo objeto ou a atos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório de inspeção”.

3.2.6. Correções realizadas na Direção de Finanças

De referir ainda as correções realizadas na Direção de finanças de Coimbra, no ano de 2012, pelas Divisões de Inspeção Tributária, quer através de regularizações voluntárias, quer através de correções. Através da tabela seguinte pode-se verificar que os objetivos inicialmente previstos foram conseguidos.

Quadro 3: Correções realizadas pela Inspeção Tributária de Coimbra

Divisão	Correções Estimadas	Com Correção		Regularizações Voluntárias (*)		Correções Realizadas (Imposto + 20% Mat. Coletável)	% Realização
		Matéria Coletável	Imposto em Falta	Matéria Coletável	Imposto em Falta		
DIT1	20.000.000,00	21.798.298,69	4.488.816,39	41.367.347,12	3.180.776,70	20.302.722,25	101,51%
DIT2	19.907.000,00	26.007.414,26	3.320.048,60	43.765.196,34	1.002.893,24	18.277.463,96	91,81%
DFA	2.407.000,00	6.070.069,08	717.361,56	5.091.283,26	816.289,30	3.765.921,33	156,46%
TOTAL DF	42.314.000,00	53.875.782,03	8.526.226,55	90.223.826,72	4.999.959,24	42.346.107,54	100,08%

Fonte: Plano anual de atividades de 2012

Capítulo IV – Contabilidade no Setor Público

4.1. Setor Publico em Portugal

4.1.1. Definição e Estrutura

Segundo o artigo 82.º da Constituição da Republica Portuguesa, existem três sectores de propriedade de meios de produção, sendo eles, o setor publico, setor privado e o setor cooperativo e social. De acordo com o número 2.º “O setor público é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas.”

De acordo com Franco (1995, p.) o setor público define-se como o “Conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da desconcentração por eficiência”

Quanto á organização / estrutura económico-financeira do setor publico em Portugal, esta subdivide-se em dois grandes grupos, sendo eles a AP e o setor público empresarial. Fazendo parte da AP temos a Administração central, que se pode subdividir em serviços integrados (detém autonomia Administrativa – caso da Direção Finanças) e serviços e fundos autónomos (detém autonomia administrativa e financeira); a Administração Local (composta por freguesias e concelhos/municípios); a Administração Regional (composta pela regiões autónomas); e por último temos a Segurança Social. Já fazendo parte do setor empresarial do estado, encontra-se as empresas públicas.

Quadro 4: Setor Publico do Estado

Administração Pública	Administração Central
	Administração Local
	Administração Regional
	Segurança Social
Setor público empresarial	Empresas Públicas

Fonte: Elaboração Própria

4.1.2. Características

De acordo com o Sistema Europeu de Contas Económicas integradas (SEC), o “*Governmental Accounting Standard Board*”, observam-se as seguintes características nas entidades públicas³⁸:

- a) **Serviço Público** – a sua função principal é a prestação de serviços para a coletividade, sem objetivo de lucro;
- b) **Redistribuição** – em alguns casos efetuam-se operações de redistribuição dos rendimentos e da riqueza nacional;
- c) **Financiamento** – os recursos principais provêm de pagamentos obrigatórios exigidos em contraprestação;
- d) **Regime de Orçamento** – está submetido ao regime orçamental;
- e) **Regime de Contabilidade** – está submetido ao POCP;
- f) **Regime de Controlo** – estão sujeitas aos controlos de legalidade, financeiro e económico, e controlo de eficiência e eficácia;

Contudo, na empresa privada o objetivo é a orientação dos gestores para o lucro. Porém, nas AP em geral, as decisões dos gestores são orientadas para a prestação do melhor serviço possível com os recursos disponíveis, sendo o êxito medido pelo “serviço” proporcionado pela organização e pela sua qualidade. Carvalho, Martinez, e Pradas (1999, p. 26)

4.2. Reforma Administrativa financeira do Estado

A Reforma Administrativa Financeira do Estado (RAFE), surgiu com o intuito de uniformizar e clarificar a Contabilidade Pública.

A RAFE iniciou-se com um conjunto de publicações e aprovação de normas. Para além das imposições da União Europeia, pode-se afirmar que a revisão da Constituição da República Portuguesa em 1989 foi o fundamento ou base legal para o início dessa reforma. Na verdade, esta terceira revisão da Constituição acrescenta artigos sobre o orçamento e sua execução, fiscalização e informação pretendida.

³⁸ João Carvalho, Vicente Martinez, Lurdes Pradas, em *Temas de Contabilidade Pública*, Rei dos Livros, 1999, pp.25

Então, deu-se realmente o avanço com a RAFE com a publicação dos seguintes diplomas:

- 1) A Lei de Bases da Contabilidade Publica (Lei 8/90 de 20 de Fevereiro);
- 2) A Lei do enquadramento orçamental (lei 6/91 de 20 de Fevereiro).

Os principais objetivos estabelecidos pelo DL n.º 155/92 de 28 de Junho RAFE prendem-se com uma clara preocupação por modernizar a administração pública, com vista a uma maior e melhor racionalização da despesa pública, ao cumprimento da legalidade, e a um mais eficiente controlo das despesas públicas e, finalmente, a uma maior e mais oportuna informação financeira. Como medidas necessárias para a concretização dos objetivos traçados, destacam-se³⁹:

- 1) A descentralização a nível administrativo e financeiro;
- 2) A modificação da estrutura do orçamento do Estado em termos de códigos de classificação económica das receitas e despesas e revisão do processo de elaboração do Orçamento;
- 3) A diminuição do sistema de controlo orçamental prévio e consequente aumento do controlo sucessivo;
- 4) A revisão das fases de realização das despesas e do registo contabilístico;
- 5) A obrigatoriedade de se produzir não só informação financeira orçamental, mas também Informação sobre a situação económica e patrimonial.

A Lei de bases da contabilidade pública (lei 8/90 de 20 de Fevereiro), foi o que impulsionou esta Reforma Administrativa Financeira do Estado, onde estabelece no seu primeiro artigo o objeto desta, onde diz no número 1 “regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central e dos institutos públicos que revistam a forma de serviços personalizados do Estado e de fundos públicos, o controlo orçamental e a contabilização das receitas e despesas obedecem aos princípios e normas constantes da presente lei.” No número 2 estabelece que “Os serviços e organismos da Administração Central e os institutos públicos que revestem a forma de serviços personalizados do Estado e os fundos públicos são referidos nos artigos seguintes simplesmente sob a expressão «serviços e organismos da Administração Central».”

³⁹ Informação retirada de um sitio na internet - “Formação à distancia em Contabilidade Publica”, Novembro de 2008 de António Pires Caiado, Olga Silveira, João Carvalho e Maria José Fernandes, pp. 5 e 6

Com a aprovação do DL 155/92 de 28 de julho e a lei de bases da contabilidade pública, surgiram dois regimes financeiros para o setor público administrativo, sendo eles *regime geral* para os organismos com autonomia administrativa designados de serviços integrados (que passam a utilizar uma contabilidade de caixa e compromissos) e o *regime excepcional* para os serviços que dispõem personalidade jurídica, de autonomia administrativa e financeira. Uma entidade pública para que possa deter autonomia administrativa e financeira tem que dispor de dois terços de receitas próprias durante dois anos consecutivos.

Uma das principais características do regime financeiro instituído relaciona-se com o facto da realização e pagamento das despesas deixarem de estar sujeitos ao regime ao sistema de autorização prévia pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública, agora designada de Direcção-Geral do Orçamento, conferindo-se assim maior autonomia aos serviços e organismos da administração pública. O plano e relatório de atividades passaram a ser documentos de elaboração obrigatória anual. Complementarmente instituíram-se três modos de controlo de gestão orçamental: o autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos; o controlo interno sucessivo e sistemático da gestão, e o controlo externo a exercer pelo Tribunal de Contas.⁴⁰

Entre 1993 e 1997, havia uma grande diversidade em termos contabilísticos, quer isto dizer que, á época, havia muita planificação mas pouca harmonização. Havia falta de uniformidade e era impossível obter informação financeira consolidada para todo o setor público. Posto isto era urgente definir um estrutura base que servisse de referência a toda a contabilidade pública reenchendo, ao mesmo tempo, as lacunas do sistema anterior. Resultante da necessidade de um plano de contas, de consolidação da informação financeira, de um maior rigor nas contas públicas e por ultimo um melhor acompanhamento da execução orçamental, surge através da Resolução n.º 23/95, publicada no Diário da República, II Série, de 12 de Junho de 1995, foi criada uma Estrutura de Missão destinada a elaborar o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Em 1997 o POCP, aprovado pelo DL n.º 232/97 de 3 de Setembro.

4.2.1. POCP – Plano Oficial de Contabilidade Publica

Marques (2002, p. 96), diz que as principais razões para o seu surgimento tem a ver com a necessidade de ser modernizar os processos contabilísticos e a comparabilidade da informação, a qual se pretende que seja objetiva e imparcial, em

⁴⁰ Informação retirada de um sitio na internet - “Formação à distancia em Contabilidade Publica”, Novembro de 2008 de António Pires Caiado, Olga Silveira, João Carvalho e Maria José Fernandes, pp. 6

consonância com as normas internacionais; esperando-se assim uma melhoria na qualidade e quantidade de informação, redução burocrática e poderem ser usadas as novas técnicas e métodos de gestão disponíveis.

De acordo com o DL n.º 232/97 de 3 de Setembro o principal objetivo do POCP, é assim a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – **contabilidade orçamental, patrimonial e analítica** (aspetos aos quais serão mais aprofundados mais á frente) – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio á gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

Ainda de acordo com o referido diploma, o POCP deve permitir:

- a) A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;
- b) Disponibilizar informação para apoiar a atividade de controlo da atividade financeira da AP pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do estado;
- c) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das Administrações Públicas e que são particularmente importantes para a aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituído a União Europeia.

Quanto ao âmbito de aplicação, está consagrado no artigo 1.º n. 2º do mesmo diploma, que refere: “O POCP é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social”. O n.º 2 contempla que também fazem parte as organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado.

Também foi criada uma Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública⁴¹, que é composta por uma comissão executiva e pelo conselho de normalização contabilística. A comissão executiva tem por missão, coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP.

⁴¹ Decreto-lei 232/97 de 3 de Setembro, artigo 4.º

4.2.1.1. Princípios Contabilísticos

Quanto aos princípios contabilísticos estes encontram-se consagrados no ponto nº 3 do mesmo diploma, sendo de realçar todos os princípios nele inscritos:

- 1) **Princípio da entidade contabilística:** “Constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o Plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas sub-entidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central.”
- 2) **Princípio da Continuidade:** “Considera-se que a entidade opera continuamente, com duração limitada.”
- 3) **Princípio da consistência:** “Considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras.”
- 4) **Princípio da Materialidade:** “As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.”
- 5) **Princípio da prudência:** “Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de ativos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso”.
- 6) **Princípio da Especialização do exercício:** “Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem”.
- 7) **Princípio do custo histórico:** “ Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a escudos nominais, quer a escudos constantes”.

- 8) Princípio da não compensação:** “Como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas ativas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental).”

4.3. Sistemas de Contabilidade na Administração Pública

Carvalho, Martinez, e Pradas (1999, pp. 42 e 43) dizem que na contabilidade pública, em relação às bases de reconhecimento, podem-se distinguir pelo menos três tipos:

- a) *Contabilidade de caixa*, quer isto dizer que as receitas e as despesas, só eram registadas no momento em que se verifica o respetivo pagamento e recebimento – sistema muito utilizado em organismos simples.
- b) *Contabilidade de Compromissos*, esta é caracterizada por registar as transações quando a organização está comprometida com o pagamento das mesmas.
- c) *Contabilidade privada ou de especialização*, é caracterizada por utilizar como base, o registo da especialização modificado ou a especialização do exercício completo, ou seja, se é possível calcular o resultado económico. Este sistema é mais utilizada pelos serviços com Autonomia Administrativa, Financeira e Patrimonial.

O DL 155/92 que aprova a RAFE, determina que em relação a organismos só com autonomia administrativa (caso da Direção de finanças de Coimbra), o seu registo seja organizado com base na contabilidade de compromissos ou contabilidade de caixa. No artigo 10.º do citado diploma encontra-se definido que a contabilidade de compromissos, “consiste no lançamento das obrigações constituídas, por atividades e com indicação da respetiva rubrica de classificação económica, compreendendo:

- a) Os montantes, fixados ou escalonados para cada ano, das obrigações decorrente da lei ou de contrato, como primeiro movimento da gestão do respetivo ano;
- b) As importâncias resultantes dos encargos assumidos nos anos anteriores e não pagos;
- c) Os encargos assumidos ao longo da gestão.”

Já no artigo 15.º está definido que a contabilidade de caixa, “consiste no registo do montante global dos créditos libertados, nos termos do art. 17.º e de todos os pagamentos efetuados por atividades ou projetos e por rubricas orçamentais”.

Em jeito de conclusão, pode-se dizer que estes dois sistemas de contabilidade, são os mais usados em serviços e organismos públicos com autonomia financeira.

4.3.1. Sistema de Contabilidade orçamental

Carvalho, Martinez, e Pradas (1999, pp. 46 e 47) refere que este tipo de sistema de contabilidade tem como objetivo o registo e o controlo do orçamento, das despesas e das receitas. Em Portugal, as despesas têm uma classificação tripla: económica, funcional e orgânica. Para esse efeito, deveria existir um subsistema contabilístico para cada uma destas classificações em que se registariam as diferentes fases das despesas e das receitas, a saber:

- a) **Classificação económica das despesas e receitas**, tendo como objetivo principal o registo e o controlo do orçamento anual, classificando todas as operações de acordo com a classificação económica das despesas e receitas do estado.
- b) A **sua fonte de financiamento** que, tal como no subsistema anterior, o registo é obrigatório e a informação também não é destina unicamente à gestão interna da instituição.
- c) E os seus **centros de responsabilidade**, geradores de despesas, que têm como objetivo principal o controlo do orçamento atribuído a cada centro de responsabilidade e posterior obtenção das despesas reais ou despesas e receitas.

4.3.2. Sistema de Patrimonial

Para Carvalho, Martinez, e Pradas (1999, pp. 48) é “o sistema que tem como objeto principal o registo de todas as operações que alteram a composição quantitativa ou qualitativa do património da instituição, permitindo a este sistema obter informação da situação económica e financeira, bem como o seu valor patrimonial.”

Tradicionalmente, por natureza, os seus principais documentos são o balanço e a demonstração de resultados.

4.3.3. Sistema de Contabilidade de Custos e de Gestão

Também designada de Contabilidade Analítica ou contabilidade interna, são considerados termos sinónimos. É uma técnica usada pela gestão, para planificar, avaliar e controlar uma entidade, a fim de assegurar o uso apropriado dos recursos e a sua contabilização

Para Carvalho, Martinez, e Pradas (1999, p.48) no caso da AP, a contabilidade analítica é o sistema que regista e analisa, em detalhe, componentes do património da instituição, para finalidades de gestão. Assim, esta contabilidade deve:

- a) Fornecer informação adequada para valorizar os inventários e os trabalhos para a própria instituição;
- b) Informar sobre o custo dos produtos de atividades com fins lucrativas e compará-los com as receitas obtidas da sua venda;
- c) Informar sobre o custo dos produtos e serviços sem objeto de lucro e compará-los com produtos ou serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência;
- d) Realizar a planificação e controlo dos processos para avaliar responsabilidades;
- e) Informar sobre o custo por atividades e/ou centros de responsabilidade;
- f) Fornecer informação para posterior análise económica;

No quadro seguinte, encontra-se um resumo daquilo que foi dito anteriormente.

Quadro 5: Sistemas Contabilísticos do POCP

Contabilidade Orcamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
- Controlo Orçamental - Receitas e despesas por classificação económica - Classificação funcional - Mapas Orçamentais	- Resultados económicos - Dívidas - Existências - Custos e proveitos por natureza - Balanco - Demonstração de Resultados por natureza	- Custos, Proveitos por funções - resultados por funções - Custos por actividades, serviços, produtos, departamentos...
Base do caixa	Base do acréscimo	Base do acréscimo
Digrafia	Digrafia	Nao definida- livre

Fonte: Caiado, Marques, Silveira, Carvalho, 2008, pp.12

4.4. Orçamento do Estado

4.4.1. Noção

O orçamento do Estado consagrado no artigo 105.º da CRP, o qual refere que este contém as receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos, bem como o orçamento da segurança social.

Este mesmo artigo refere “O orçamento é unitário e especifica as despesas segundo a respetiva classificação orgânica e funcional, de modo a impedir a existência de dotações e fundos secretos, podendo ainda ser estruturado por programas.”

O orçamento é elaborado de maneira a que as receitas cubram as despesas, e define a “lei e as regras da sua execução, as condições a que deverá obedecer o recurso ao crédito público e os critérios que deverão presidir às alterações que, durante a execução, poderão ser introduzidas pelo Governo nas rubricas de classificação orgânica no âmbito de cada programa orçamental aprovado pela Assembleia da Republica, tendo em vista a sua plena realização.”⁴²

Para Franco (1992, p. 54) o orçamento é “uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar as receitas e realizar despesas e, limitando os poderes financeiros da Administração em cada período anual.”

De acordo com Teixeira Ribeiro (1997, p. 53), são definidos dois tipos de orçamento: O orçamento de gerência e o orçamento de exercício.

O *orçamento de gerência* é o documento onde se preveem as receitas que o Estado irá cobrar e as despesas que irá realizar durante o período financeiro. Trata-se, portanto, uma previsão de receitas e de despesas na sua fase final de cobranças e de pagamentos

O *Orçamento de Exercício* é o documento em que se preveem as receitas que o Estado irá cobrar e as despesas que irá pagar em virtude dos créditos e das dívidas que irão surgir a seu favor e contra si durante o período financeiro. É, portanto, uma previsão de receitas e de despesas na sua fase inicial de créditos e de dívidas.

⁴² Cfr. Art. 105.º n.º 4 da CRP

4.4.2. Regras e Princípios Orçamentais

Na Lei do Enquadramento orçamental⁴³ (LEO), encontram-se definidas as orientações que devem ser levadas á regra na elaboração do orçamento de estado. A LEO inclui ainda os princípios e regras que não só orientam a elaboração Orçamento do Estado, como terão reflexo na sua própria execução. Destas, destacamos:

- 1) **Anualidade:** O orçamento do setor público administrativo tem a duração de um ano, coincidindo o ano económico com o ano civil, ou seja, o orçamento de estado tem a vigência de um ano, e o que implica a votação anual do orçamento pela Assembleia da Republica.
- 2) **Integridade:** Esta subdivide-se em unidade e universalidade, que estão relacionadas entre si. A unidade diz que só deve ser elaborado apenas um, e só um orçamento. E a universalidade diz que todas as receitas e todas as despesas devem constar nesse orçamento.
- 3) **Publicidade:** Esta era uma regra que não se encontrava na LEO, mas contudo é obrigatória a sua publicação em diário da república, sob pena de não ter a sua eficácia.
- 4) **Equilíbrio Orçamental:** é o princípio mais importante de todos, que consiste no fato de todas as despesas nele previstas, sejam cobertas pelas receitas. Se isto não acontecer irá dar origem a um orçamento deficitário.
- 5) **Discriminação orçamental:** há a necessidade de estabelecer um conjunto de regras orçamentais, no que respeita á forma como são escritas as receitas e despesas no orçamento. Surgem assim 3 regras:
 - **Regra da Não Compensação:** as despesas e as receitas devem ser inseridas no orçamento de forma bruta e não líquida, ou seja, às receitas não devem ser deduzidas as importâncias despendidas para a sua cobrança ou quaisquer outras, e as despesas devem ser inscritas pela sua importância integral sem dedução de qualquer espécie;
 - **Regra da Especificação:** cada receita e cada despesa inscrita no orçamento devem ser especificada e individualizada, para que assim,

⁴³ Lei n.º 37/2013 de 14 de junho

haja clareza e transparência; De acordo com a LEO, e no cumprimento da regra da especificação as despesas são fixadas segundo uma classificação orgânica, económica e funcional;

Quanto á *classificação orgânica*, esta encontra-se estruturada por códigos que identificam os ministérios, Secretarias de estado, capítulos, divisões e subdivisões orçamentais.

A *classificação funcional* das despesas encontra-se regulamentado no DL n.171/94, de 24 de Junho, e sendo necessária para a apresentação de mapas orçamentais exigidos pela Direcção-Geral do Orçamento.

A *classificação económica* das receitas públicas procedem à sua especificação por capítulos, grupos e artigos enquanto a classificação económicas despesas públicas procede à sua especificação por agrupamentos, subagrupamentos e rubricas de classificação orçamental.⁴⁴

Quadro 6: Resumo dos códigos de classificação económica das despesas e receitas publicas

(Decreto-Lei n.26/2002, 14 de Fevereiro)

RECEITAS PÚBLICAS		DESPESAS PÚBLICAS	
Capítulo	Designação	Agrupamento	Designação
Receitas correntes		Despesas correntes	
01	Impostos Directos	01	Despesas com o pessoal
02	Impostos indirectos	02	Aquisição de bens e serviços
03	Contribuições para a segurança social, a Caixa Geral de Aposentações e a ADSE	03	Juros e outros encargos
04	Taxas, multas e outras penalidades	04	Transferências correntes
05	Rendimentos da propriedade	05	Subsídios
06	Transferências correntes	06	Outras despesas correntes
07	Venda de bens e serviços correntes:		
08	Outras receitas correntes		
Receitas de capital		Despesas de capital	
09	Venda de bens de investimento	07	Aquisição de bens de capital
10	Transferências de capital	08	Transferências de capital
11	Activos financeiros	09	Activos financeiros
12	Passivos financeiros	10	Passivos financeiros
13	Outras receitas de capital	11	Outras despesas de capital
14	Recursos próprios comunitários		
15	Reposições não abatidas nos pagamentos		
Outras receitas		Outras despesas	
16	Saldo da gerência anterior		
17	Operações extra-orçamentais	12	Operações extra-orçamentais

Fonte: Caiado, Marques, Silveira, Carvalho, 2008, pp.25

⁴⁴ Informação retirada de um sitio na internet - "Formação à distancia em Contabilidade Publica", Novembro de 2008 de António Pires Caiado, Olga Silveira, João Carvalho e Maria José Fernandes, pp. 25

- **Regra da não consignação:** no orçamento não se pode afetar qualquer receita à cobertura de determinada despesa;

4.5. Execução orçamental da de Receita Pública

Podemos definir receita pública como “*qualquer recurso, em princípio em uma soma de numerário, obtido durante um determinado período, em benefício de um sujeito público, orientado para a satisfação das despesas públicas que estão a seu cargo.*”⁴⁵

Podemos distinguir três tipos de receitas públicas, segundo:

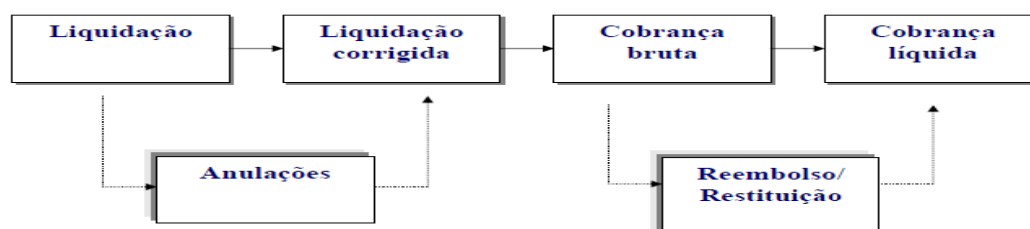
- 1) **Receitas patrimoniais e económicas:** gestão de património do estado, através da alienação de imóveis e afins
- 2) **Receita tributárias:** Receita efetuada através dos poderes tributários do Estado, como por exemplo, as receitas dos impostos.
- 3) **Receitas creditícias:** resulta da contração de empréstimos.

A classificação económica das receitas e despesas públicas foi aprovada pelo DL nº 26/2002 de 14 de Fevereiro⁴⁶.

Relativamente á execução orçamental pode-se dizer que a execução orçamental da receita se divide em duas fases: A liquidação e a cobrança. Na fase da liquidação, o Estado fica a saber o montante que o Estado tem a receber, bem como a sua classificação económica.

No quadro seguinte, demonstra-se como se dá esse processo.

Quadro 7: Fases de execução orçamental da receita

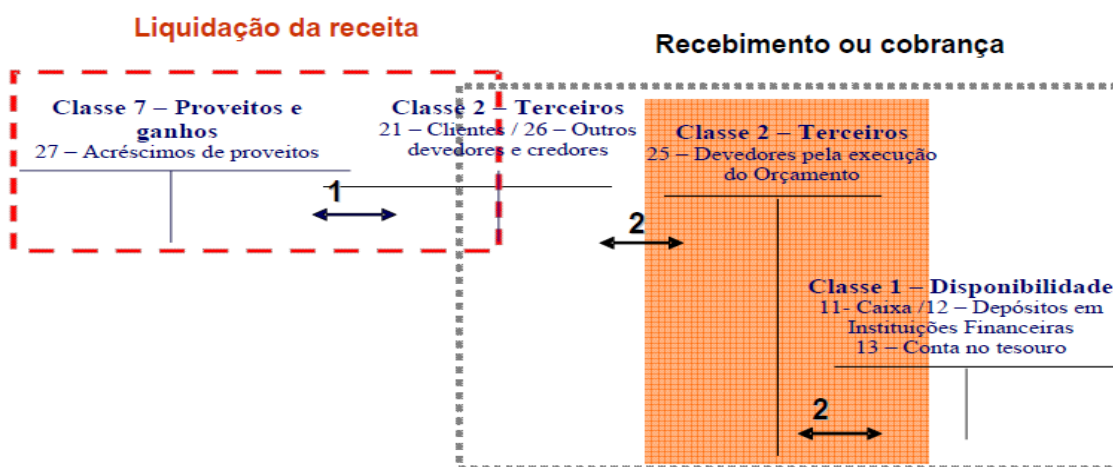


Fonte: Caiado, Silveira, Fernandes (slides sobre contabilidade publica) 2007

⁴⁵ in, Dicionário Jurídico da Administração Pública, 1996, volume VII, pág. 28.

⁴⁶ Ver parte de anexos, onde se encontra lá o classificador económico.

Quadro 8: lançamentos contabilísticos da execução orçamental da receita



Fonte: Caiado, Silveira, Fernandes (slides sobre contabilidade pública) 2007

4.5.1 Lançamentos contabilísticos de uma receita (IRS)

Relativamente ao IRS, o registo contabilístico de uma receita na importância de 500.000€ é que se apresenta no quadro seguinte:

Quadro 9 – Exemplo de registo de uma receita de IRS

(€)

Receita	Reconhecimento do direito		Liquidação		Cobrança		Classificação económica	Importância
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito		
Receita de IRS	212	721	2511	212	131	2511	01.01.01	500.000

Fonte: elaboração própria

4.6 Execução orçamental das Despesas Públicas

O conceito de despesa pública é bastante amplo, como por exemplo, pode ir desde a uma construção de uma autoestradas, bem como o vencimento de um funcionário público.

Este conceito, não se encontra definido na legislação, mas contudo, no DL n.º 155/92 de 28 de Junho, diploma que aprovou a RAFE, evoca os requisitos que se deve observar para que uma despesa, ao ser efetuada por um organismo/serviço público,

seja considerada despesa pública. Estes requisitos encontram-se consagrados no artigo 22.º, que diz o seguinte: “A autorização de despesas fica sujeita à verificação dos seguintes requisitos: a) Conformidade legal; Regularidade financeira; Economia, Eficiência e Eficácia. Por conformidade legal entende-se a prévia existência de lei que autorize a despesa, dependendo a regularidade financeira da inscrição orçamental, correspondente cabimento e adequada classificação da despesa. Na Autorização de despesas ter-se-á em vista a obtenção do máximo rendimento com o mínimo de dispêndio, tendo em conta a utilidade e propriedade da despesa e o acréscimo de produtividade daí decorrente.”

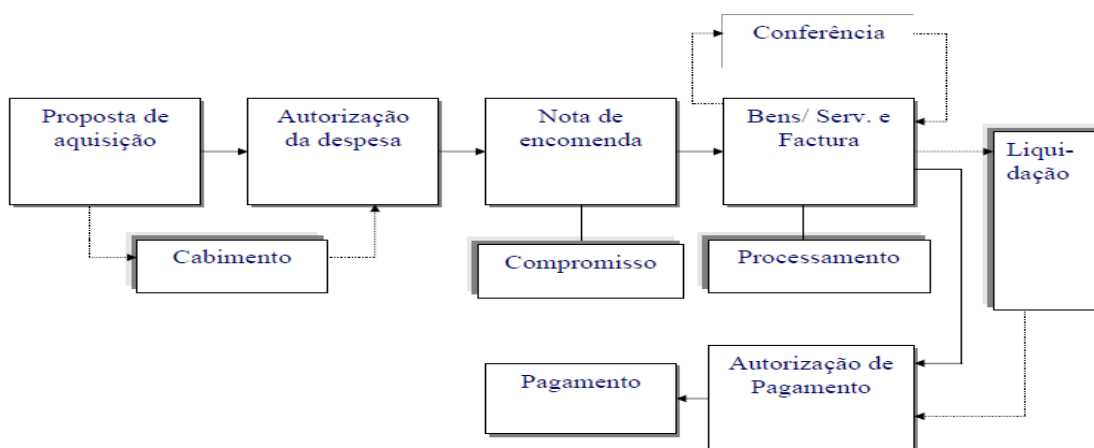
Para Carvalho, Martinez, e Pradas (1999, pp. 280 a 287) a execução orçamental da despesa comporta em 5 fases, sendo elas:

- 1) **Cabimento:** Esta fase representa o início do processo de execução da despesa. Consiste no ato de autorizar a realização das despesas pelo qual a autoridade competente assim o permite, com a importância exata ou estimada. A conta “026-cabimentos” regista, a crédito, o valor da despesa autorizada no exercício, e a débito as anulações e os valores que vão sendo comprometidos
- 2) **Compromisso:** Nesta fase é acordada a concretização da despesa, previamente autorizada. A conta “027-compromisso” tem lançamentos diferentes, consoante se tratar de despesas sujeitas a regime de duodécimos ou não. Para as despesas não sujeitas ao regime, regista-se na conta 027 a crédito o valor da despesa, e a débito as anulações ou reduções desses compromissos. Para despesas sujeitas ao regime, tem de se fazer 3 lançamentos: Em primeiro lugar a conta “024-duodécimos vencidos” é creditada pelos duodécimos vencidos; de seguida a conta “025-créditos disponíveis” é debitada pelos duodécimos vencidos e creditada pelos montantes processados de libertação de créditos. O Saldo representa o quantitativo disponível na dotação para novos processamentos ou novos Pedido de Libertação de Crédito (PLC); Por último a conta “027” é debitada pelos processamentos ou PLC e pelas anulações e reduções de compromissos e creditada pelos compromissos.
- 3) **Processamento:** Com o reconhecimento da obrigação nasce uma dívida para com um fornecedor ou credor da entidade. Considerando-se o processamento o momento da receção da fatura ou documento equivalente da despesa, por

contrapartida de outras contas da classe 2, salda estas mesmas contas impedindo assim a informação do valor das dívidas a pagar por credor. Esta conta é debitada pelos pagamentos realizados, por contrapartida da classe “1- Disponibilidades.”

- 4) **Pedido de Autorização de Pagamento (PAP):** nesta fase, faz-se a preparação do PAP, ou seja, reúnem-se todas, ou parte, das faturas por pagar no mês corrente e que foram inseridas no PLC, num único documento.
- 5) **Liquidação da obrigação:** Nesta fase surge a autorização para o pagamento que constitui a ultima fase de execução do orçamento das despesas. A liquidação ou pagamento de obrigações pressupõe a saída real de fundos de tesouraria, mediante um recibo ou comprovativo de transferência. O pagamento é registado a débito da conta “252-credores pela execução do orçamento.

Quadro 10: Fases de execução da despesa pública



Fonte: Caiado, Silveira, Fernandes (slides sobre contabilidade publica) 2007

Conclusão

Uma vez que está acabado o estágio curricular e o relatório de estágio, acho que é altura de fazer uma análise daquilo que foi feito, e apontar algumas críticas. O estágio propriamente dito, foi muito gratificante, e acho que se deveria lidar todos os anos com estágios curriculares na licenciatura, pois ainda não conhecia a realidade de cá de “fora”. Também foi muito bom, na medida em que é o no nosso primeiro contato com o mercado de trabalho, e deu para eu consolidar matérias já desenvolvidas na Licenciatura e no Mestrado.

Relativamente ao Sistema Fiscal Português, este nunca será verdadeiramente justo, igualitário e equilibrado enquanto todos não contribuírem da mesma forma, de acordo com a sua real capacidade contributiva. A atividade da inspeção tributária, que detém o poder de tributar, constitui um instrumento fundamental do interesse público assente no dever primordial de pagar impostos, na justiça e igualdade fiscal na prossecução do interesse público, onde estas só podem ser atingidas se o interesse público e coletivo prevalecer sobre o interesse particular de cada um, com o conseqüente sacrifício dos direitos fundamentais individuais. Durante os dias de estágio, em algumas denúncias que lá chegavam, quando íamos a comparar os rendimentos declarados, com os rendimentos que auferiram realmente, havia algumas discrepâncias. Conclusão que tiro é que o “sistema” não consegue detetar estas incongruências.

Como diria a minha orientadora de estágio na DDFC, Dra. Conceição, num dos seus desabaços, *“há pessoas, que nascem, e morrem sem pagar impostos”*.

Relativamente á contabilidade no setor público, esta sofreu uma normalização contabilística, através da Reforma Administrativa Financeira do Estado, bem como com implementação do POCP. Com a Aprovação do POCP, tem um significado histórico na reforma da contabilidade pública em Portugal, ao dotar a administração pública de um sistema contabilístico próprio capaz de responder às necessidades de informação derivadas de uma administração pública moderna. No entanto, pese embora a sua importância, o Plano Oficial de Contabilidade Pública representa unicamente a primeira de muitas etapas necessárias para a total implementação e consecução dos objetivos da reforma da contabilidade pública em Portugal.

De realçar também, a existência de dois tipos de regimes consagrados pela lei de bases da contabilidade pública, o regime geral – autonomia administrativa, e o regime excecional – autonomia administrativa e financeira.

Para finalizar, a contabilidade elaborada na Direção de finanças de Coimbra, está englobada no orçamento de estado, através da execução orçamental das receitas e das despesas. Como se pode ver neste relatório, a execução orçamental das despesas, é um processo mais complexo do que o das receitas.

Referências bibliográficas

Morais, Rui Duarte. (2011). *Manual do Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina.

Marques, Maria da Conceição da Costa. (2002). *Prestação de Contas no Sector Público*. Lisboa: DisLivro.

João Carvalho, Vicente Martinez, Lurdes Pradas. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*, Rei dos Livros.

Franco, António de Sousa (1992). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. 1,4ª Edição, Coimbra.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira. (1997). *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra: Coimbra Editora.

Nabais, José Casalta, (2009). *Direito Fiscal*, 5ª edição, Coimbra, Almedina.

Caiado, Silveira e Fernandes. (2007) *Slides sobre Contabilidade Pública*.

http://www.otoc.pt/downloads/files/formacao/1172489089_ctoc-apresentacaocontabilidadepublica.pdf

Caiado, Carvalho, Fernandes e Silveira. (2008) *Formação à distancia sobre Contabilidade Pública*

<https://woc.ipca.pt/esq/getFile.do?tipo=2&id=5894>

Legislação

Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares

Código do Processo e Procedimento Tributário

Código do Procedimento Administrativo

Constituição da Republica Portuguesa

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

Regime Geral das Infrações Tributárias

Decreto-lei n.º 118/2011 de 15 de Setembro

Decreto-lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro

Decreto-lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro

Decreto-lei n.º 363/78 de 28 de Novembro

Portaria nº 320-A/2011 de 30 de Dezembro

Lei n.º 66-B de 31 de Dezembro de 2012

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 01035/08 de 25 de Fevereiro de 2010

Decreto-lei n.º 155/92 de 28 de Junho

Decreto-lei n.º 232/97 de 3 de Setembro

Decreto-lei n.º 26/2002 de 14 de Fevereiro

Plano Oficial da Contabilidade Pública

ANEXOS

Atividades desenvolvidas durante o período de estágio

O meu estágio curricular foi realizado na Direção de Finanças de Coimbra e teve a duração de 6 meses, iniciando-se em Setembro de 2012 e terminou em Março de 2013. Fui integrado na área da Inspeção Tributária, na equipa EAIIT, Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária, sobre a alçada da chefe de equipa, Dra Maria Conceição Cesar. Aquela equipa funciona como uma secretária de apoio à Inspeção Tributária.

Durante o meu período de estágio desenvolvi algumas atividades, em que posso subdividi-las em duas secções: Seção Administrativa e Inspeção Tributária.

✓ **Seção Administrativa**

- **Arquivo:** Organização e registo na plataforma informática sobre todos os processos que iam para arquivo.
- **Serviço de Expediente:** Registo nas aplicações informáticas das entradas no serviço de inspeção tributária da Direção de Finanças de Coimbra, bem como distribuição do correio por toda a Divisão da Inspeção.

✓ **Inspeção Tributária**

- Uma das atividades desenvolvidas foi o recebimento e tratamentos das denúncias. Isto é, quando as denúncias dão entrada na DF, vai-se verificar o fundamento delas contra o denunciado, fazendo uma consulta do SP denunciado nas aplicações informáticas (intranet), retirando um conjunto de informações relevantes, por exemplo, bens móveis e imóveis, declaração de rendimentos, se entrega declarações periódicas de IVA (se assim for necessário), bem como ver, se adquiriu algum imóvel nos últimos anos através da Mod.11⁴⁷. Depois da recolha de dados, dá-se um parecer, ou seja, se a denuncia não tiver fundamento nenhum, manda-se para arquivo, no caso de ter fundamento, manda-se para inspeção. Tudo isto, tem de ir a despacho da Diretora-Adjunta, órgão superior, que decidirá o seu encaminhamento.

⁴⁷ Actos por outorgante, consagrado no artigo 123º CIRS

- Outra atividade desenvolvida, foi a análise de uma listagem proveniente dos serviços centrais, sobre perdas a reportar, nos rendimentos da Categoria F⁴⁸, rendimentos prediais. As perdas a reportar surgem quando o contribuinte, no apuramento do rendimento coletável, lhe surge um resultado líquido negativo, em que não surge imposto nenhum para o Estado. Inicialmente a tarefa consistia em observar a Mod. 3 de IRS, anexo F⁴⁹, e tentar perceber de que ano é que vinham aquelas perdas a reportar. Para haver perdas a reportar na Categoria F, quer isto dizer, que as despesas são maiores que as rendas. Depois desta análise, o contribuinte era notificado para prestar prova das despesas. De acordo com o artigo 41.º n.º 1 do CIRS “Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se as **despesas de manutenção e de conservação** que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis e o imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal”. Caso as despesas não se enquadrem no artigo anteriormente referido, iriam surgir correções.

⁴⁸ Cfr. Art. 8.º CIRS

⁴⁹ Ver em anexo exemplo do anexo F.

Classificação económica das receitas e despesas públicas

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação
			Receitas correntes
01			Impostos directos:
	01		Sobre o rendimento:
		01	Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS).
		02	Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC).
	02		Outros:
		01	Imposto sobre as sucessões e doações.
		02	Contribuição autárquica.
		03	Imposto municipal sobre veículos.
		04	Imposto municipal de sisa.
		05	Derrama.
		06	Imposto de uso, porte e detenção de armas.
		07	Impostos abolidos.
		99	Impostos directos diversos.
02			Impostos indirectos:
	01		Sobre o consumo:
		01	Imposto sobre produtos petrolíferos (ISP).
		02	Imposto sobre valor acrescentado (IVA).
		03	Imposto automóvel (IA).
		04	Imposto de consumo sobre o tabaco.
		05	Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas (IABA).
		99	Impostos diversos sobre o consumo.
	02		Outros:
		01	Lotarias.
		02	Imposto do selo.
		03	Imposto do jogo.
		04	Impostos rodoviários.
		05	Resultados da exploração de apostas mútuas.
		06	Impostos indirectos específicos das autarquias locais.
		99	Impostos indirectos diversos.
03			Contribuições para a segurança social, a Caixa Geral de Aposentações e a ADSE:
	01		Subsistema previdencial:
		01	Quotizações dos trabalhadores.
		02	Contribuições.
		03	Contribuições por políticas activas de emprego.
	02		Regimes complementares e especiais:
		01	Regimes especiais.
		02	Regimes complementares.

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação
	03		Caixa Geral de Aposentações e ADSE:
		01	Quotas e participações para a Caixa Geral de Aposentações;
		02	Participações para a ADSE.
		99	Outros.
04			Taxas, multas e outras penalidades:
	01		Taxas:
		01	Taxas de justiça.
		02	Taxas de registo de notariado.
		03	Taxas de registo predial.
		04	Taxas de registo civil.
		05	Taxas de registo comercial.
		06	Taxas florestais.
		07	Taxas vinícolas.
		08	Taxas moderadoras.
		09	Taxas sobre espectáculos e divertimentos.
		10	Taxas sobre energia.
		11	Taxas sobre geologia e minas.
		12	Taxas sobre comercialização e abate de gado.
		13	Taxas de portos.
		14	Taxas sobre operações de bolsa.
		15	Taxas sobre controlo meteorológico e de qualidade.
		16	Taxas sobre fiscalização de actividades comerciais e industriais.
		17	Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas.
		18	Taxas sobre o valor de adjudicação de obras públicas.
		19	Adicionais.
		20	Emolumentos consulares.
		21	Portagens.
		22	Propinas.
		23	Taxas específicas das autarquias locais.
		99	Taxas diversas.
	02		Multas e outras penalidades:
		01	Juros de mora.
		02	Juros compensatórios.
		03	Multas e coimas por infracções ao Código da Estrada e restante legislação.
		04	Coimas e penalidades por contra-ordenações.
		99	Multas e penalidades diversas.
05			Rendimentos da propriedade:
	01		Juros — Sociedades e quase-sociedades não financeiras:
		01	Públicas.
		02	Privadas.
	02		Juros — Sociedades financeiras:
		01	Bancos e outras instituições financeiras.
		02	Companhias de seguros e fundos de pensões.
	03		Juros — Administrações públicas:
		01	Administração central — Estado.
		02	Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		03	Administração regional.
		04	Administração local — Continente.
		05	Administração local — Regiões Autónomas.
		06	Segurança social.
	04		Juros — Instituições sem fins lucrativos.
	05		Juros — Famílias.
	06		Juros — Resto do mundo:
		01	União Europeia — Instituições.
		02	União Europeia — Países membros.
		03	Países terceiros e organizações internacionais.
	07		Dividendos e participações nos lucros de sociedades e quase-sociedades não financeiras.
	08		Dividendos e participações nos lucros de sociedades financeiras.
	09		Participações nos lucros de administrações públicas.
	10		Rendas:
		01	Terrenos.
		02	Activos no subsolo.
		03	Habitagens.
		04	Edifícios.
		05	Bens de domínio público.
		99	Outros.
	11		Activos incorpóreos.

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação
06			Transferências correntes:
	01		Sociedades e quase-sociedades não financeiras:
		01	Públicas.
		02	Privadas.
	02		Sociedades financeiras:
		01	Bancos e outras instituições financeiras.
		02	Companhias de seguros e fundos de pensões.
	03		Administração central:
		01	Estado.
		02	Estado — Subsistema de protecção social de cidadania — Regime de solidariedade.
		03	Estado — Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.
		04	Estado — Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional.
		05	Estado — Participação portuguesa em projectos co-financiados.
		06	Estado — Participação comunitária em projectos co-financiados.
		07	Serviços e fundos autónomos.
		08	Serviços e fundos autónomos — Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.
		09	Serviços e fundos autónomos — Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional.
		10	Serviços e fundos autónomos — Participação portuguesa em projectos co-financiados.
		11	Serviços e fundos autónomos — Participação comunitária em projectos co-financiados.
	04		Administração regional:
		01	Região Autónoma dos Açores.
		02	Região Autónoma da Madeira.
	05		Administração local:
		01	Continente.
		02	Região Autónoma dos Açores.
		03	Região Autónoma da Madeira.
	06		Segurança social:
		01	Sistema de solidariedade e segurança social.
		02	Participação portuguesa em projectos co-financiados.
		03	Financiamento comunitário em projectos co-financiados.
		04	Outras transferências.
	07		Instituições sem fins lucrativos:
		01	Instituições sem fins lucrativos.
	08		Famílias:
		01	Famílias.
	09		Resto do mundo:
		01	União Europeia — Instituições.
		02	União Europeia — Instituições — Subsistema de protecção social de cidadania.
		03	União Europeia — Instituições — Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional.
		04	União Europeia — Países-Membros.
		05	Países terceiros e organizações internacionais.
		06	Países terceiros e organizações internacionais — Subsistema de protecção social de cidadania.
07			Venda de bens e serviços correntes:
	01		Venda de bens:
		01	Material de escritório.
		02	Livros e documentação técnica.
		03	Publicações e impressos.
		04	Fardamentos e artigos pessoais.
		05	Bens inutilizados.
		06	Produtos agrícolas e pecuários.
		07	Produtos alimentares e bebidas.
		08	Mercadorias.
		09	Matérias de consumo.
		10	Desperdícios, resíduos e refulos.
		11	Produtos acabados e intermédios.
		99	Outros.
	02		Serviços:
		01	Aluguer de espaços e equipamentos.
		02	Estudos, pareceres, projectos e consultadoria.
		03	Visitas e ensaios.

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação
		04	Serviços de laboratórios.
		05	Actividades de saúde.
		06	Reparações.
		07	Alimentação e alojamento.
		08	Serviços sociais, recreativos, culturais e desporto.
		09	Serviços específicos das autarquias.
		99	Outros.
	03		Rendas:
		01	Habitaações.
		02	Edifícios.
		99	Outras.
06			Outras receitas correntes:
	01		Outras:
		01	Prémios, taxas por garantias de risco e diferenças de câmbio.
		02	Produto da venda de valores desamortizados.
		03	Lucros de amodação.
		99	Outras.
			Receitas do capital
09			Venda de bens de investimento:
	01		Terrenos:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	02		Habitaações:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	03		Edifícios:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	04		Outros bens de investimento:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação	
10		10	Famílias.	
		11	Resto do mundo — União Europeia.	
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.	
			Transferências de capital:	
	01		Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	
		01	Públicas.	
		02	Privadas.	
	02		Sociedades financeiras:	
		01	Bancos e outras instituições financeiras.	
		02	Companhias de seguros e fundos de pensões.	
	03		Administração central:	
		01	Estado.	
		02	Estado — Subsistema de protecção social de cidadania — Regime de solidariedade.	
		03	Estado — Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.	
		04	Estado — Consignação dos rendimentos do Estado para reservas de capitalização.	
		05	Estado — Excedentes de execução do Orçamento do Estado.	
		06	Estado — Participação portuguesa em projectos co-financiados.	
		07	Estado — Participação comunitária em projectos co-financiados.	
		08	Serviços e fundos autónomos.	
		09	Serviços e fundos autónomos — Participação portuguesa em projectos co-financiados.	
		10	Serviços e fundos autónomos — Participação comunitária em projectos co-financiados.	
	04		Administração regional:	
		01	Região Autónoma dos Açores.	
		02	Região Autónoma da Madeira.	
	05		Administração local:	
		01	Continente.	
		02	Região Autónoma dos Açores.	
		03	Região Autónoma da Madeira.	
	06		Segurança social:	
		01	Sistema de solidariedade e segurança social.	
		02	Participação portuguesa em projectos co-financiados.	
		03	Financiamento comunitário em projectos co-financiados.	
		04	Capitalização pública de estabilização.	
		05	Outras transferências.	
	07		Instituições sem fins lucrativos:	
		01	Instituições sem fins lucrativos.	
	08		Famílias:	
		01	Famílias.	
	09		Resto do mundo:	
		01	União Europeia — Instituições.	
		02	União Europeia — Instituições — Subsistema de protecção social de cidadania.	
		03	União Europeia — Países membros.	
		04	Países terceiros e organizações internacionais.	
		05	Países terceiros e organizações internacionais — Subsistema de protecção social de cidadania.	
	11			Activos financeiros:
		01		Depósitos, certificados de depósito e poupança:
			01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.	
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.	
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.	
		05	Administração Pública — Administração regional.	
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.	
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.	
		08	Administração Pública — Segurança social.	
		09	Instituições sem fins lucrativos.	
		10	Famílias.	
		11	Resto do mundo — União Europeia.	
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.	
		02	Títulos a curto prazo:	
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.	
		02	Sociedades financeiras.	
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.	

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	03		Títulos a médio e longo prazos:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	04		Derivados financeiros:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	05		Empréstimos a curto prazo:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	06		Empréstimos a médio e longo prazos:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	07		Recuperação de créditos garantidos.
	08		Ações e outras participações:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	09		Unidades de participação:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	10		Alienação de partes sociais de empresas.
	11		Outros activos financeiros:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
12			Passivos financeiros:
	01		Depósitos, certificados de depósito e poupança:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	02		Títulos a curto prazo:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	03		Títulos a médio e longo prazos:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.

Capital	Grupo	Artigo	Designação
	04		Derivados financeiros:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	05		Empréstimos a curto prazo:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	06		Empréstimos a médio e longo prazos:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	07		Outros passivos financeiros:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras.
		02	Sociedades financeiras.
		03	Administração Pública — Administração central — Estado.
		04	Administração Pública — Administração central — Serviços e fundos autónomos.
		05	Administração Pública — Administração regional.
		06	Administração Pública — Administração local — Continente.
		07	Administração Pública — Administração local — Regiões Autónomas.
		08	Administração Pública — Segurança social.
		09	Instituições sem fins lucrativos.
		10	Famílias.
		11	Resto do mundo — União Europeia.
		12	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
13			Outras receitas de capital:
	01		Outras:
		01	Indemnizações.
		02	Activos incorpóreos.
		99	Outras.
14			Recursos próprios comunitários:
	01		Recursos próprios comunitários:
		01	Direitos aduaneiros de importação.
		02	Direitos niveladores agrícolas.
		03	Quotização sobre açúcar e isoglucos.
		99	Outros.
15			Reposições não abatidas nos pagamentos:
	01		Reposições não abatidas nos pagamentos:
		01	Reposições não abatidas nos pagamentos.
16			Saldo da gerência anterior:
	01		Saldo orçamental:
		01	Na posse do serviço.
		02	Na posse do sector da segurança social.

Capítulo	Grupo	Artigo	Designação
17		03	Na posse do serviço — Consignado.
		04	Na posse do Tesouro.
		05	Na posse do Tesouro — Consignado.
	01	Operações extra-orçamentais:	
		02	Operações de tesouraria — Retenção de receitas do Estado.
		03	Outras operações de tesouraria.
		04	Reposições abatidas nos pagamentos.
		04	Contas de ordem.

ANEXO II

Classificação económica das despesas públicas

Agrupamento	Subagrupamento	Rubrica	Designação	
			Despesas correntes	
01	01	Despesas com o pessoal:		
		Remunerações certas e permanentes:		
		01	Titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos.	
		02	Órgãos sociais.	
		03	Pessoal dos quadros — Regime de função pública.	
		04	Pessoal dos quadros — Regime de contrato individual de trabalho.	
		05	Pessoal além dos quadros.	
		06	Pessoal contratado a termo.	
		07	Pessoal em regime de tarefa ou avença.	
		08	Pessoal aguardando aposentação.	
		09	Pessoal em qualquer outra situação.	
		10	Gratificações.	
		11	Representação.	
		12	Suplementos e prémios.	
		13	Subsídio de refeição.	
	14	Subsídios de férias e de Natal.		
	15	Remunerações por doença e maternidade/paternidade.		
	02	Abonos variáveis ou eventuais:		
		01	Gratificações variáveis ou eventuais.	
		02	Horas extraordinárias.	
		03	Alimentação e alojamento.	
		04	Ajudas de custo.	
		05	Abono para faltas.	
		06	Formação.	
		07	Colaboração técnica e especializada.	
		08	Subsídios e abonos de fixação, residência e alojamento.	
		09	Subsídio de prevenção.	
		10	Subsídio de trabalho nocturno.	
		11	Subsídio de turno.	
		12	Indemnizações por cessação de funções.	
		13	Outros suplementos e prémios.	
	14	Outros abonos em numerário ou espécie.		
	03	Segurança social:		
01		Encargos com a saúde.		
02		Outros encargos com a saúde.		
03		Subsídio familiar a crianças e jovens.		
04		Outras prestações familiares.		
05		Contribuições para a segurança social.		
06		Acidentes em serviço e doenças profissionais.		
07		Pensões de reserva.		
08		Outras pensões.		
09		Seguros.		
10		Outras despesas de segurança social.		
02		01	Aquisição de bens e serviços:	
			Aquisição de bens:	
			01	Matérias-primas e subsidiárias.
	02		Combustíveis e lubrificantes.	
	03		Munições, explosivos e artificiais.	
	04		Limpeza e higiene.	
	05		Alimentação — Refeições confeccionadas.	
	06		Alimentação — Géneros para confeccionar.	
07	Vestuário e artigos pessoais.			

		08	Material de escritório.
		09	Produtos químicos e farmacêuticos.
		10	Produtos vendidos nas farmácias.
		11	Material de consumo clínico.
		12	Material de transporte — Peças.
		13	Material de consumo hoteleiro.
		14	Outro material — Peças.
		15	Prêmios, condecorações e ofertas.
		16	Mercadorias para venda.
		17	Ferramentas e utensílios.
		18	Livros e documentação técnica.
		19	Artigos honoríficos e de decoração.
		20	Material de educação, cultura e recreio.
		21	Outros bens.
	02		Aquisição de serviços:
		01	Encargos das instalações.
		02	Limpeza e higiene.
		03	Conservação de bens.
		04	Locação de edifícios.
		05	Locação de material de informática.
		06	Locação de material de transporte.
		07	Locação de bens de defesa.
		08	Locação de outros bens.
		09	Comunicações.
		10	Transportes.
		11	Representação dos serviços.
		12	Seguros.
		13	Deslocações e estadas.
		14	Estudos, pareceres, projectos e consultadoria.
		15	Formação.
		16	Seminários, exposições e similares.
		17	Publicidade.
		18	Vigilância e segurança.
		19	Assistência técnica.
		20	Outros trabalhos especializados.
		21	Utilização de infra-estruturas de transportes.
		22	Serviços de saúde.
		23	Outros serviços de saúde.
		24	Encargos de cobrança de receitas.
		25	Outros serviços.
03			Juros e outros encargos:
	01		Juros da dívida pública:
		01	Sociedades e quase-sociedades não financeiras — Privadas.
		02	Sociedades e quase-sociedades não financeiras — Públicas.
		03	Sociedades financeiras — Bancos e outras instituições financeiras.
		04	Sociedades financeiras — Companhias de seguros e fundos de pensões.
		05	Administração pública central — Estado.
		06	Administração pública central — Serviços e fundos autónomos.
		07	Administração pública regional.
		08	Administração pública local — Continente.
		09	Administração pública local — Regiões Autónomas.
		10	Administração Pública — Segurança social.
		11	Instituições sem fins lucrativos.
		12	Famílias — Empresário em nome individual.
		13	Famílias — Outras.
		14	Resto do mundo — União Europeia — Instituições.
		15	Resto do mundo — União Europeia — Países membros.
		16	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.
	02		Outros encargos correntes da dívida pública:
		01	Despesas diversas.
	03		Juros de locação financeira:
		01	Terrenos.
		02	Habitagões.
		03	Edifícios.
		04	Construções diversas.
		05	Material de transporte.
		06	Material de informática.
		07	Máquinaria e equipamento.
		08	Outros investimentos.
	04		Juros tributários:
		01	Indemnizatórios.
		02	Outros.

Agrupamento	Subagrupamento	Subtítulo	Designação	
04	05		Outros juros:	
		01	Remuneração de depósitos no Tesouro.	
		02	Outros.	
	06		Outros encargos financeiros:	
		01	Outros encargos financeiros.	
	05		Transferências correntes:	
		01		Sociedades e quase-sociedades não financeiras:
			01	Públicas.
			02	Privadas.
		02		Sociedades financeiras:
			01	Bancos e outras instituições financeiras.
			02	Companhias de seguros e fundos de pensões.
		03		Administração central:
			01	Estado.
			02	Estado — Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.
			03	Estado — Participação portuguesa em projectos co-financiados.
			04	Estado — Participação comunitária em projectos co-financiados.
			05	Serviços e fundos autónomos.
			06	Serviços e fundos autónomos — Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.
			07	Serviços e fundos autónomos — Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional.
			08	Serviços e fundos autónomos — Participação portuguesa em projectos co-financiados.
			09	Serviços e fundos autónomos — Participação comunitária em projectos co-financiados.
			04	
01		Região Autónoma dos Açores.		
		02	Região Autónoma da Madeira.	
05			Administração local:	
		01	Continente.	
		02	Região Autónoma dos Açores.	
	03	Região Autónoma da Madeira.		
06		Segurança social.		
	07		Instituições sem fins lucrativos:	
04		Instituições sem fins lucrativos.		
02		Instituições sem fins lucrativos — Subsistema de protecção social de cidadania — Regime de solidariedade.		
	03	Instituições sem fins lucrativos — Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.		
08		Famílias:		
	01	Empreendedor em nome individual.		
	02	Outras.		
	03	Subsistema de protecção social de cidadania — Regime de solidariedade.		
	04	Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.		
	05	Subsistema de protecção à família — Encargos familiares.		
	06	Subsistema de protecção à família — Deficiência.		
	07	Subsistema de protecção à família — Dependência.		
	08	Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional.		
	09	Subsistema previdencial.		
	10	Regimes especiais.		
	11	Regimes complementares.		
09		Resto do mundo:		
	01	Resto do mundo — União Europeia — Instituições.		
	02	Resto do mundo — União Europeia — Países membros.		
	03	Resto do mundo — Países terceiros e organizações internacionais.		
05		Subsídios:		
	01		Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	
		01	Públicas.	
		02	Públicas — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.	
		03	Privadas.	
		04	Privadas — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.	
	02		Sociedades financeiras:	
		01	Bancos e outras instituições financeiras.	
		02	Bancos e outras instituições financeiras — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.	


Agrupamento	Subagrupamento	Rubrica	Designação
		03	Companhias de seguros e fundos de pensões.
		04	Companhias de seguros e fundos de pensões — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação.
	03		Administração central:
		01	Estado.
		02	Estado — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
		03	Serviços e fundos autónomos.
		04	Serviços e fundos autónomos — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
	04		Administração regional:
		01	Região Autónoma dos Açores.
		02	Região Autónoma dos Açores — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
		03	Região Autónoma da Madeira.
		04	Região Autónoma da Madeira — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
	05		Administração local:
		01	Continente.
		02	Continente — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
		03	Região Autónoma dos Açores.
		04	Região Autónoma dos Açores — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
		05	Região Autónoma da Madeira.
		06	Região Autónoma da Madeira — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
	06		Segurança social.
	07		Instituições sem fins lucrativos:
		01	Instituições sem fins lucrativos.
		02	Instituições sem fins lucrativos — Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.
		03	Instituições sem fins lucrativos — Políticas activas de emprego e formação profissional — Acções de formação profissional.
	08		Famílias:
		01	Empresário em nome individual.
		02	Subsistema de protecção social de cidadania — Acção social.
		03	Outras.
06			Outras despesas correntes:
	01		Dotação provisional.
	02		Diversas:
		01	Impostos e taxas.
		02	Activos incorpóreos.
		03	Outras.

Declaração Mod. 3 de IRS – Anexo F

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2012

DUPLO DO E INSTRUÇÕES PARA O CONTRIBUÍVEL

De cada vez que utilizar este formulário, declaramos a precisão das informações nele fornecidas, bem como a sua veracidade. Este formulário é obrigatório para todos os contribuintes que tenham rendimentos de natureza predial. O não preenchimento deste formulário pode resultar na aplicação de sanções administrativas e/ou criminais, bem como na perda de benefícios fiscais.

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE DE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 ANEXO F	1 CATEGORIA F RENDIMENTOS PREDIAIS	2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 2	RESERVADO À LECTURA ÓTICA						
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)									
Sujeito passivo A NIF 02		Sujeito passivo B NIF 03							
4 RENDIMENTOS ENCLABADOS									
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS PRÉDIOS				TITULAR	Perc. %	RENDIM. (Rendimentos ilíquidos)	RETENÇÃO NA FONTE DE IRS	ENTIDADE RETENTORA (NIF)	DESPESAS
Freguesia (paróquia)	Tipo	Alçada	Freguesiográfico						
4.01									
4.02									
4.03									
4.04									
4.05									
4.06									
4.07									
4.08									
4.09									
4.10									
4.11									
4.12									
4.13									
4.14									
4.15									
4.16									
TOTAL (ou a transportar)									
5 IMÓVEIS RECUPERADOS OU OBJETO DE AÇÕES DE REABILITAÇÃO				Mencione os campos do quadro 4 respeitantes a imóveis recuperados ou objeto de ações de habitação com comprovação emitida por entidade competente, nos termos dos n.ºs 6 e 23 do art. 71.º do EIRP:					
1		2		3		4		5	
Opte pelo englobamento dos rendimentos relativos a estes imóveis?				SIM 6		NÃO 7			
6 SUBLOCAÇÃO									
TITULAR	RENDA RECEBIDA (valor líquido)	RETENÇÃO DE IRS	SUBLOCATÁRIO (NIF)	RENDA PAGUAO SENHORO	SENHORO (NIF)				
6.01									
6.02									
6.03									
6.04									
6.05									
7 RENDIMENTOS DE ANOS ANTERIORES INCLuíDOS NO QUADRO 4									
CAMPO-04	RENDIMENTO	N.º ANOS	CAMPO-04	RENDIMENTO	N.º ANOS				
DATA		O(S) DECLARANTE(S), REPRESENTANTE LEGAL OU GESTOR DE NEGÓCIOS							
		Assinatura:							
		A) _____ B) _____							