IVA - Transacções intracomunitárias

Uma empresa portuguesa efectuou um serviço num imóvel em França, com venda de mercadoria. Na factura encontra-se discriminado o seguinte: «Caixilharia de alumínio com vidro duplo incluindo assentamento em moradia». A factura faz ainda menção a «Isento de IVA ao abrigo do art. 6.º, n.º 5 alínea a) do IVA».
Relativamente à venda do alumínio com vidro duplo, não deveria ser outra factura com a menção isento regime de IVA transmissões de bens art. 14.º do RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias)?
Estará correcto a descrição numa só factura com referência ao art. 6.º, n.º 5, a)?

O primeiro passo para o enquadramento fiscal de qualquer operação é a sua qualificação, face aos conceitos patentes na legislação em causa. Importa, contudo, aferir a territorialidade dessa mesma operação.
Em sede de IVA, verificamos que os artigos 3.º e 4.º possuem, respectivamente, os conceitos de transmissão de bens e prestação de serviços. No entanto, dado que no caso exposto estamos face a uma transacção intracomunitária, importa analisar o disposto no RITI.
O art. 7.º do RITI determina que: «… 2 - Considera-se transmissão de bens efectuada a título oneroso, para além das previstas no art. 3.º do Código do IVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa.
3 - Não são, no entanto, consideradas transmissões de bens nos termos do número anterior, as seguintes operações:
a) Transferências de bens para serem objecto de instalação ou montagem noutro Estado membro nos termos do n.º 1 do art. 9.º, ou de bens cuja transmissão não é tributável no território nacional nos termos dos n.os 1 a 3 do art. 10.º…».
No fundo, o caso exposto – fornecimento de bens com montagem –, ainda que qualificado como uma transmissão de bens, fica afastado das regras do RITI de acordo com o normativo transcrito. Os bens transmitidos são colocados à disposição do adquirente e montados em território francês, logo, devem ser tributados nesse território.
Importa analisar o disposto no art. 6.º do Código do IVA para efeitos de localização da operação. Nos termos da alínea a) do n.º 5 do art. 6.º do Código do IVA, as «… prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional, incluindo as que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários que actuem em nome próprio e por conta de outrem…», não são tributadas em território nacional.
A legislação em sede de IVA encontra-se harmonizada no seio da União Europeia, pelo que existirá na legislação francesa uma norma reflexa da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do Código do IVA, o que, em termos práticos se traduz na localização da operação (prestação de serviços) nesse território. Igualmente existirá na legislação gaulesa uma norma reflexa do n.º 1 do art. 6.º do Código do IVA, o que se traduz no facto de os bens transmitidos deverem ser tributados no local onde são colocados à disposição.
Será o adquirente desta prestação de serviços, caso seja sujeito passivo em sede deste imposto, a liquidar imposto nesse território, podendo depois exercer o direito à dedução nos termos gerais. Caso o adquirente não seja sujeito passivo devidamente registado em sede deste imposto, então, caberá ao prestador dos serviços a obrigação de tributação da operação, o que implica o registo ou nomeação de um representante fiscal nesse território.
A título conclusivo, o normativo indicado na factura está correcto. No entanto, esta não é uma norma de isenção, mas sim de «deslocalização» da tributação da operação. No preenchimento da declaração periódica de IVA esta importância deve inserir-se no campo 8 do quadro 06. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

Filial

Um cliente de um TOC de nacionalidade portuguesa, pretende constituir uma sociedade por quotas com um cidadão italiano para a gestão de uma marca italiana de calçado, cuja licença será comprada à empresa detentora da marca, também de origem transalpina. A produção e desenvolvimento serão feitos em Portugal e, ocasionalmente, em Itália. Volumes maiores de produção poderão ser fabricados na China ou no Paquistão.
Os clientes, numa primeira fase, serão italianos (lojas e retalhistas), cuja rede comercial será gerida pelo sócio da mesma nacionalidade, em Itália. O sócio português vai gerir no seu país a parte logística e o desenvolvimento de toda a componente administrativa.
A constituição e a sede da empresa será em Portugal. Porém, como um importante sector da sociedade se situará em Itália, será constituído um estabelecimento estável nesse país (escritório com uma funcionária administrativa) para dar apoio ao sector comercial.
Tendo em conta a complexidade do cenário, algumas questões são susceptíveis de serem levantadas.
É possível a empresa portuguesa constituir uma filial em Itália para este efeito, obter um número de contribuinte italiano e facturar o calçado, pelo seu estabelecimento em Itália, através do seu número de contribuinte italiano? São estas operações, para efeitos de IVA, consideradas operações internas?
Juridicamente, a filial em Itália não seria uma empresa autónoma, mas sim uma extensão de negócios da empresa nacional subordinada a essa. Os pagamentos dessas facturas, pelos clientes italianos poderiam ser efectuados para uma conta bancária da empresa em Portugal?
Outra questão que se coloca é o relevar da contabilidade em Portugal de tais movimentos. Os custos incorridos em Itália (compra de computador, móveis, renda do escritório, salário da funcionária), seriam para a contabilidade em Portugal, ou a filial em Itália teria que apresentar também um documento fiscal equivalente ao nosso em sede de IRC às autoridades italianas e relevar lá esses custos?
A funcionária italiana deveria ser paga pela filial transalpina, tendo em conta também que todos os descontos relativos ao seu salário, obviamente teriam de ser efectuados em Itália?
O sócio italiano receberá uma comissão pelas vendas efectuadas. Não será indiferente, em termos fiscais, ser a filial italiana a pagar em Itália, ou ser a empresa em Portugal a fazer uma transferência? Havendo um acordo de dupla tributação entre os dois países, esse protocolo aplica-se se for a filial em Itália a pagar a comissão?

Um esclarecimento prévio: a nossa resposta será emitida apenas no âmbito da legislação nacional, já que qualquer informação relativa à legislação italiana deve ser solicitada junto de entidades competentes nesse Estado.
Para começar, importa definir a distinção entre filial e sucursal (ou estabelecimento estável). Assim, uma filial é uma sociedade dependente, sobre a qual outra sociedade pode exercer, directa ou indirectamente, uma influência dominante, quer porque detém uma participação maioritária no capital quer porque dispõe de mais de metade dos votos, ou pode designar mais de metade dos membros do órgão de administração. Uma filial é uma empresa juridicamente distinta da sociedade que nela participa.
Por seu lado, uma sucursal é um estabelecimento comercial secundário, destituído de personalidade jurídica, no qual se praticam actos de comércio do mesmo género dos que constituem a actividade principal da sociedade, sob a direcção do órgão de administração desta, embora com alguma autonomia, demonstrada designadamente pela existência de um gerente comercial. Consequentemente, em termos contabilísticos a sucursal (ou estabelecimento estável) embora tenha (ou possa ter) uma contabilidade devidamente organizada no Estado onde se localiza, deve, periodicamente, integrar toda a movimentação na contabilidade da entidade portuguesa. Na filial esta questão não se coloca, pois são entidades independentes, com contabilidades próprias e totalmente autónomas.
Independentemente da forma como esta estrutura comercial está organizada, a tributação das transacções realizadas, quer em termos de IVA quer em termos de Imposto sobre o Rendimento, obedece a regras específicas, que têm que ser

equacionadas caso a caso, conforme o tipo de transacção, a sua localização, as entidades intervenientes e demais características relevantes.
De facto a entidade portuguesa pode constituir uma filial em território italiano, assim como também poderá apenas aí possuir um estabelecimento estável. Realizando operações nesse território provavelmente terá que possuir um NIF italiano (independentemente de ser filial ou sucursal).
Admitindo que opta pela sucursal, então os custos e proveitos imputáveis a esse estabelecimento devem aí ser registados, embora toda a movimentação seja posteriormente integrada na entidade portuguesa, gerando esta situação rendimentos tributáveis em Itália. Em termos financeiros, tratando-se de extensão de negócios da empresa portuguesa, conforme referido na questão colocada, podem existir transferências de capital, sem que esta operação implique, só por si, o pagamento de qualquer imposto, pois a entidade jurídica é só uma. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

Letras e outros títulos

Como contabilizar a situação em que um cliente remete um cheque de 324 euros e um aceite de 763,70 euros para reforma de um saque de 1 080 euros, sabendo-se que a nova letra inclui juros à taxa de 6 por cento?

Relativamente ao primeiro lançamento do recebimento do cheque deverá ser creditada a conta 21 do cliente em contrapartida da 12 – Depósitos à ordem, pelo saque que aceitamos, transferindo o remanescente de "Conta corrente" para "Títulos a receber". Posteriormente, se o cliente reforma a letra, a mesma é transferida para uma conta 211x – Clientes c/c. Os registos da nova letra (transferência para a conta 212 – Clientes títulos a receber) e do pagamento parcial recebido vão saldar a conta 212.
A reforma de uma letra consiste na sua substituição que pode ocorrer, antes do seu vencimento, por outra ou outras com vencimento posterior.
Esta operação deve-se ao facto de o aceitante não poder liquidar, no todo ou em parte, o valor nominal da letra na data do vencimento.
Assim, duas situações podem ocorrer numa reforma:
- o aceitante paga uma parte do valor nominal da letra antiga, aceitando uma nova letra pelo restante: reforma parcial.
- o aceitante substitui a letra antiga, na sua totalidade, por uma nova, não pagando qualquer valor: reforma total.

Na reforma parcial, devemos considerar três momentos para o efeito do registo contabilístico:
a) Pedido de reforma por parte do cliente que, sendo aceite, irá originar o lançamento de anulação da letra que atingiu a data de vencimento, transferindo-se o valor na conta de clientes – títulos a receber para a conta de clientes conta corrente.
b) Amortização de parte do valor da dívida devendo efectuar-se o lançamento da correspondente entrada de fundos;
c) Emissão da nova letra, com ou sem encargos incluídos, a que corresponderão lançamentos correntes de saque e encargos.
O desconto da letra deverá ser registado debitando a conta 12 - Depósitos à ordem pelo valor actual líquido de descontos, os encargos deverão ser debitados na respectiva conta de custos financeiros 6814 - Descontos de títulos; a conta 212 Clientes – títulos a receber, deverá ser creditada pelo valor nominal das letras descontadas.
Sendo o valor dos encargos do desconto suportado pelo cliente, deverá emitir-se uma nota de débito na data do seu envio e debitar-se a conta 21 clientes por contrapartida do crédito da conta 6814 – Descontos de títulos. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

Sinistros

Devido a um sinistro foram danificadas algumas mercadorias pertencentes a um contribuinte. Foi accionado o respectivo seguro e foram relacionadas essas mercadorias com a indicação do valor a preço de custo.
A companhia de seguros não assumiu a totalidade das perdas, processando a indemnizacão por um valor inferior. Também não foi emitido qualquer documento (factura ou nota de débito), tendo sido apenas facultada à companhia uma relação das mercadorias e o seu valor.
Tem de ser emitido um documento oficial (nota de débito) relacionando todas as mercadorias ou uma nota de débito somente com a indicação do montante dos prejuízos, juntando a relação que serviu para a seguradora?
Em sede de IVA, este imposto terá de ser liquidado? Qual o tratamento contabilístico da diferença entre o total dos prejuízos e da indemnização da companhia de seguros?

O valor atribuído pela companhia de seguros a título de indemnização pelo sinistro está fora do campo de alcance do IVA: veja-se para o efeito o artigo 1.º do Código do IVA que refere a incidência objectiva deste imposto, e no qual não é possível enquadrar a indemnização. A Direcção de Serviços do IVA, no intuito de esclarecer esta questão, emitiu o Ofício-Circulado n.º 2 367, de 20 de Setembro de 1993, do qual transcrevemos os três primeiros pontos:
«...1 - Para o enquadramento da questão da sujeição ou não a IVA das quantias recebidas a título de indemnizações, há que ter-se em conta o princípio subjacente ao IVA, como imposto sobre o consumo, e que corresponde basicamente ao disposto na 6.ª Directiva da CEE, pretendendo tributar a contraprestação de operações tributáveis transmissões de bens e prestação de serviços – e não indemnização de prejuízos que não tenham carácter remuneratório.
2 - Assim, são tributáveis em IVA as indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços e, como tal, configuram a contraprestação a obter do adquirente de uma operação sujeita a imposto.
3 - Se as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços...»
De referir que as indemnizações recebidas da companhia de seguros, consideram-se proveitos ou ganhos do exercício para efeitos fiscais, nos termos da alínea g), n.º 1, do artigo 20.º do CIRC.
A contabilização do sinistro das existências deve seguir os seguintes lançamentos, atendendo a que o valor recebido da seguradora é inferior ao valor das existências sinistradas:
Pela perda sofrida:
Débito: 6937 – Custos e perdas extraordinárias – Perdas em existências – Sinistro
Crédito: 382 – Regularização de existências – Mercadorias
Pela regularização da existência:
Débito: 382 - Regularização de existências – Mercadorias
Crédito: 321 – Mercadorias – Produto x
Pela indemnização auferida:
Débito: 11/12 – Caixa ou Depósitos à Ordem/ 26.8 – Devedores e credores diversos - Seguradora "X"
Crédito: 6937 – Custos e perdas extraordinárias – Perdas em existências – Indemnização por Sinistro
Atentando, agora, ao tratamento fiscal em sede de IVA de que esta operação deve ser alvo, os sujeitos passivos devem ter na sua posse cópia da participação do sinistro às autoridades, como forma de elidir a presunção prevista no artigo 80.º do CIVA (Despacho de 03-07-95, Proc. A 505 95 001, da DSIVA).
No que respeita ao tratamento em sede de IRC, a questão que se coloca é se essas perdas são aceites fiscalmente. A Administração Fiscal tem adoptado entendimentos bastante restritivos quanto à sua aceitação como custo. Em regra, poderá dizer-se que:
a) Existindo indemnização, aceitar-se-á sempre, pelo menos o valor da perda até à concorrência da indemnização, uma vez que, neste caso, a ocorrência da perda é indispensável para a obtenção de um proveito ou ganho sujeito a tributação: a indemnização;
b) Não existindo indemnização ou, existindo, o respectivo valor não cobre a totalidade do valor da perda, a dedutibilidade fiscal da perda, na sua totalidade, no primeiro caso, ou da parte não co-

berta pela indemnização, no segundo, dependerá da avaliação da prova da ocorrência do roubo.
Tratando-se de matéria de apreciação subjectiva poderá fazer à Direcção-Geral dos Impostos, uma consulta prévia vinculativa remetendo os elementos de prova, nomeadamente a participação às autoridades policiais, com a relação dos bens sinistrados. Os documentos de suporte para está operação serão a participação à seguradora, o auto de abate bem como a participação as autoridades se existir e o documento enviado pela seguradora conjuntamente com o cheque. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

Aquisição de mercadoria em Espanha

Um sujeito passivo, que normalmente compra mercadoria em território nacional, foi a Espanha comprar mercadoria, pela primeira vez. Foi passada uma factura de um valor não discriminado, com a indicação de IVA, taxa de 16 por cento. Deve calcular-se o valor do IVA? Este IVA é dedutível? Soma-se ao valor do IVA nacional a deduzir, aquando do preenchimento da declaração periódica?

O caso prende-se com o enquadramento em sede de IVA de uma aquisição intracomunitária, por parte de um sujeito passivo de IVA português. Antes de mais, iremos transcrever o conceito de transmissão intracomunitária, evidenciado no art. 3.º do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI):
«Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária, a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.»
Analisando a operação em causa, constata-se que estamos perante uma transmissão intracomunitária, sendo que o transporte dos bens efectuado pelo adquirente dos mesmos. Quando o transporte dos bens é realizado pelo próprio adquirente, é necessário justificar que os bens em causa saíram do território de determinado Estado europeu, com destino a território doutro Estado membro. Por norma, as empresas que efectuam os transportes internacionais de mercadorias por estrada, apresentam sempre o documento CMR (Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada).
Assim, quando o sujeito passivo espanhol efectua uma transacção, deverá confirmar, através de documento válido, que a mesma tem como destino outro Estado membro. Só nesta circunstância, é que poderá facturar a mercadoria isenta de IVA. Obviamente, que também deverá certificar-se que o adquirente é um sujeito passivo de IVA noutro Estado membro, e devidamente registado no VIES.
Assim, no caso apresentado, podem ser apresentadas suas perspectivas:
1.ª hipótese – o adquirente português, aquando da compra, não se identificou como sujeito passivo de IVA e não está registado no sistema VIES.
Nesta circunstância, o sujeito passivo português, apenas regista a aquisição dos bens, não podendo deduzir o IVA incluído na operação, nem efectuar o pedido de reembolso ao Estado espanhol, pelo facto de não estar inscrito no VIES.
2.ª hipótese – o sujeito passivo português identificou-se como sujeito de IVA, estando registado no sistema VIES. Contudo, indevidamente, foi liquidado IVA espanhol.
Neste caso, a operação terá que ser corrigida a montante, devendo o sujeito passivo espanhol corrigir a factura e reembolsar o IVA indevido. Por sua vez, a operação deverá ser tributada em território nacional, apenas pela base tributável, por se tratar de uma aquisição intracomunitária, nos termos do RITI. Note-se que aqui, o contribuinte espanhol deverá estar também registado no sistema VIES.
A referida aquisição será relevada na declaração periódica do IVA nos campos 10 (base tributável), 11 (Imposto liquidado) e 22 (Imposto dedutível), caso haja lugar à dedução nos termos do art. 19.º e art. 20.º do CIVA. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

Ajustamentos de existências

Uma sapataria vê-se a braços com excedente de *stock* (dependendo das vendas efectuadas até Setembro/Outubro), que muito dificilmente poderá vender aos preços normalmente praticados. Mesmo após a época de saldos, tem mantido um elevado *stock* relativo, até porque só vende calçado e afins para crianças. Mesmo que venda mais alguns pares fora deste período, nunca tem a mesma expressão em termos de vendas.
Pensou-se em efectuar uma provisão para depreciação de existências, a qual é aceite como custo fiscal, embora no ano seguinte possa haver uma reposição ou reajustamento (n.º 5 do art. 36.º do CIRC). No entanto, e após várias consultas, inclusive ao Conselho Disciplinar da CTOC, o TOC concluiu que essa provisão pode ser utilizada já no ano em que ocorre tal facto (desvalorização ou depreciação das existências), quando estava convicto de que a provisão respectiva teria de ser constituída, por exemplo em 2006 e, caso se verificasse a ocorrência, estimar um valor para poder utilizar no ano seguinte.
Deste modo, a contabilização em 2006 seria: débito da 27xx; crédito da 39xx, e em 2007, caso houvesse necessidade da provisão, debitar uma 67xx e creditar a 27xx.
Mesmo que não seja essa a prática usual, o TOC pode optar contabilisticamente por essa hipótese, sem que a Administração Fiscal coloque qualquer espécie de entrave?

De acordo com o Plano Oficial de Contabilidade apesar das existências serem valorizadas pelo correspondente custo de aquisição ou de produção (custo original), em termos de Balanço deverá estar evidenciado o valor que se espera ser possível realizar com as mesmas.
Quer isto dizer que, sempre que à data do Balanço se verifique obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços ou quaisquer outros factos que determinem um preço de mercado inferior ao custo original de aquisição ou de produção, o valor das existências deve ser objecto de ajustamento, através da constituição da respectiva provisão para depreciação de existências – actualmente, ajustamento de existências, após as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro.
Quando estejam reunidas no final do exercício aquelas condições deverá o registo ser efectuado na conta 667 - Ajustamentos de existências, por contrapartida da conta 39 - Ajustamentos de existências, em obediência ao disposto nos normativos aplicáveis:
«5.3.1. As existências serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, sem prejuízo das excepções adiante consideradas.
(…)
5.3.4. Se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado.
5.3.5 Quando, na data do balanço, haja obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços, bem como outros factores análogos, deverá ser utilizado o critério referido em 5.3.4.» (Plano Oficial de Contabilidade).
Fiscalmente, haverá que analisar os normativos referentes a esta situação para aferir da necessidade de correcção ou não de determinadas rubricas na obtenção do resultado fiscal:
«Artigo 34.º
1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:
(…)
b) As que se destinarem a cobrir as perdas de valor que sofrerem as existências;
(…)
Artigo 36.º
1 - A provisão a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 34.º corresponde à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, quando este for inferior àquele.
2 - Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por preço de mercado o custo de reposição ou o preço de venda, consoante se trate de bens adquiridos para a produção ou destinados a venda.» (Código do IRC).
Ou seja, na análise da mesma situação haverá sempre que ponderar o critério contabilístico e fiscal que é, por vezes, distinto levando, por isso mesmo, a um apuramento de dois resultados – um contabilístico, outro fiscal.
Ora, a problemática do tratamento das diferenças entre os valores contabilísticos dos activos

e passivos e as respectivas bases fiscais e também dos prejuízos fiscais compensáveis está tratada na Directriz Contabilística n.º 28/01, de 6 de Junho, sob o tema "Impostos Diferidos".
Para reconhecimento e mensuração dos activos e passivos por impostos diferidos haverá que analisar o disposto na referida Directriz.
E, efectivamente, prevê aquela Directriz a possibilidade, em determinadas circunstâncias, da criação de activos e/ou passivos por impostos diferidos, que deverão ser analisados face à situação que a empresa tem em mãos.
O caso das provisões não dedutíveis ou excessivas, em que o custo contabilístico é anterior ao custo fiscal, que se subsumem no conceito apresentado na Directriz de «diferenças temporárias dedutíveis» resultarão, à partida, em menos impostos a pagar no futuro, quando a quantia que consta do activo for realizada ou liquidada, dando por isso origem a activos por impostos diferidos, se verificadas as condições para o seu reconhecimento (princípio da prudência).
Assim, importa analisar se, efectivamente, existem diferenças entre o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal da provisão para depreciação de existências.
Caso essa provisão seja fiscalmente aceite não haverá que realizar qualquer operação no âmbito dos impostos diferidos, já que não existe diferença entre a Contabilidade e a Fiscalidade.
Caso a provisão contabilizada não seja fiscalmente aceite (na totalidade ou parcialmente), haverá que determinar se estamos perante uma diferença permanente ou temporária.
Se se tratar do primeiro caso, nada haverá a realizar em sede de impostos diferidos.
Tratando-se de uma diferença temporária haverá que proceder ao lançamento contabilístico de activos por impostos diferidos (débito da 2761 – Acréscimos e diferimentos - Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento - Activos por impostos diferidos, crédito 862 - Imposto sobre o rendimento do exercício - Imposto diferido). No período ou períodos seguintes, dever-se-á proceder à reversão da diferença temporária. Os ajustamentos dos valores do activo, que resultam de regras quer da Contabilidade quer do IRC, não têm qualquer reflexo a nível do IVA. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

IVA – Reembolso

Uma empresa onde um TOC presta serviços iniciou a actividade em 1 de Janeiro de 2005, tendo cessado actividade em 27 de Dezembro de 2006. Pretende solicitar o reembolso de IVA na ordem dos três mil euros, imposto que tem vindo em reporte desde o início de actividade (03T05).
Além de colocar o valor em espaço próprio, campo 95, da declaração do IVA, é necessário, por exemplo, endereçar uma carta à Direcção-Geral dos Impostos?
Se preencher o "Anexo de Fornecedores" irá dar-lhe erro, visto no último período de 2006, a empresa já não ter actividade, logo não tem IVA dedutível.
Ao pedir o reembolso do IVA será transferido da conta 2437 IVA a recuperar para a conta 2438 – Reembolsos pedidos. Será correcto deixar ficar nesta conta até que este imposto seja reembolsado?

Os n.os 5 e 6 do artigo 22.º do Código do IVA estabelecem em que condições é que o sujeito passivo pode solicitar o reembolso do imposto (quando se verificar um crédito a seu favor). Assim, se esse crédito exceder 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, arredondado para a centena de euros imediatamente inferior, o sujeito passivo, na declaração periódica onde apurou o crédito,

solicitará, se o pretender, o respectivo reembolso (campo 95 do quadro 06 da declaração periódica). A declaração é enviada para a Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA onde irá ser objecto de análise.

Os sujeitos passivos que solicitem reembolsos através da declaração periódica prevista no artigo 40.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) devem remeter a respectiva declaração periódica dentro do prazo legal.

Os reembolsos de imposto, quando devidos, deverão ser efectuados pela Direcção-Geral das Impostos até ao fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido, findo o qual poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Assim, de acordo com o n.º 1 do Despacho-Normativo n.º 53/2005 todos os sujeitos passivos que solicitem reembolsos através da declaração prevista no artigo 40.º do CIVA devem remeter a respectiva declaração periódica dentro do prazo legal e por transmissão electrónica de dados, através do *site* www.e-financas.gov.pt, acompanhada dos seguintes elementos:

a) Relação, conforme o modelo do anexo n.º 1 desse despacho, com identificação dos clientes a quem, com referência ao período declarativo, foram efectuadas as transmissões de bens e as prestações de serviços referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, previstas em legislação especial, sem liquidação do IVA, com direito a dedução e indicação do respectivo valor;

b) Relação, conforme o modelo do anexo n.º 2 desse despacho, com identificação, por campo da declaração periódica, dos fornecedores de bens ou serviços e das importações em que, com referência ao período declarativo, tenha havido liquidação de imposto, com indicação do respectivo valor de aquisição, do IVA dedutível e, se for caso disso, das situações em que por força da lei o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços se substitui ao fornecedor na liquidação do imposto;

c) Relação, conforme o modelo do anexo n.º 3 desse despacho, com identificação, quando for caso disso, dos sujeitos passivos a que respeitam as regularizações mencionadas no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica relativa ao período declarativo e indicação do respectivo valor líquido de imposto e do IVA regularizado.

Salientamos que o referido despacho se aplica aos pedidos de reembolsos relativos ao mês de Junho de 2006 e subsequentes, no caso de sujeitos passivos de periodicidade mensal, e ao segundo trimestre do mesmo ano e subsequentes, no caso de sujeitos passivos de periodicidade trimestral.

No caso de crédito de IVA a favor do sujeito passivo e havendo cessação de actividade, pode solicitar o reembolso, antes do fim do período de 12 meses, nos termos do n.º 6 do artigo 22.º do Código do IVA. O pedido deverá ser efectuado na última declaração periódica no campo 95, a enviar à Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA, no prazo de 30 dias, a contar da data de cessação.

Se a empresa não tem IVA dedutível no período em que pede o reembolso, não deve ser preenchido um anexo de fornecedores para este período de imposto porque o mesmo se apresenta vazio. Os anexos de fornecedores a preencher serão os referentes aos períodos em que existiu imposto dedutível.

Deverão ser entregues normalmente, na data estipulada, os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores, indicando o montante das operações realizadas com cada um deles no ano civil anterior, desde que superiores a 25 mil euros (artigo 28.º, n.º 1, alínea e) e f) do CIVA).

Relativamente à contabilização dos reembolsos (créditos sobre o Estado) em caso de cessação, deverão ser saldadas as respectivas contas 24, por contrapartida da conta 25 do sócio, nomeado em acta que ficará responsável pelo recebimento dessas verbas após a liquidação e cessão em IRC. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

Valorimetria das existências

Determinada empresa compra gás em Espanha para revender em Portugal. Para adquirir o gás dirige-se previamente à alfândega com uma factura pró-forma, acompanhada de um requerimento a comunicar que vai receber de Espanha uma remessa de gás em garrafa (GPL). Nessa altura, efectua um depósito correspondente ao valor do ISP. Quando recebe a mercadoria comunica à alfândega, enviando pelo correio os documentos necessários (guia de depósito e outros documentos). Posteriormente, a alfândega devolve os documentos acompanhados do documento de cobrança. Como proceder à contabilização?

A questão apresentada prende-se com a contabilização do Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), de acordo com a Directriz Contabilística n.º 22/98, de 22 de Abril.
A presente Directriz faz referência ao registo contabilístico respeitante à liquidação dos Impostos Especiais sobre o Consumo, o qual, no caso enunciado, diz respeito ao ISP.
Conforme referido, o operador é o responsável pela liquidação antecipada do ISP junto da alfândega, pelo que, teremos de acordo com a alínea b) do n.º 4 – Procedimentos, da Directriz Contabilística n.º 22/98:
«b) Quando o imposto for exigível antes de se efectuar a venda:
- Registar-se-á o imposto liquidado por débito de uma subconta de outros devedores e credores;
- Aquando de venda adoptar-se-á um procedimento análogo ao da alínea anterior, com a diferença de se creditar além da conta de vendas, a mencionada subconta de outros devedores e credores.»

Ou seja, tendo presente que, de acordo com o n.º 3, "Princípio geral da presente Directriz", «os impostos especiais sobre o consumo não são de considerar como custos ou proveitos das entidades responsáveis pela sua liquidação, excepto quando se tratar de autoconsumo», a empresa deve efectuar os seguintes registos contabilísticos:
- Aquando do depósito/pagamento junto da alfândega: débito de uma subconta de outros devedores e credores (conta 268XXX); crédito de uma conta de disponibilidades (por exemplo: depósitos à ordem: conta 12XXX).
Aquando da venda: a quantia facturada ao cliente deverá ser repartida entre a conta de vendas e a mencionada subconta de outros devedores e credores, ou seja, o crédito de uma subconta de vendas (conta 71XXX), pelo proveito obtido; e o crédito da subconta de outros devedores e credores (conta 268XXX), pelo valor do ISP; o débito de uma conta de clientes (conta 21XXX).
Deste modo, cumpre-se o princípio geral de que o ISP não é custo nem proveito das entidades responsáveis pela sua liquidação, e cumpre-se também o disposto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, o qual menciona que o imposto se torna exigível no momento da importação desses produtos, quando estes não se encontrem em regime de suspensão, ou seja, quando se verifica a introdução dos bens no consumo interno deverá proceder-se à liquidação do imposto que se mostre devido. ★

(Resposta redigida em Fevereiro de 2007)

IAS/IFRS

Uma empresa, de acordo com os critérios definidos no Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17/02, optou pela contabilidade de acordo com as IAS/IFRS em 2005, tendo obtido resultados líquidos positivos. No entanto, os resultados líquidos apresentados de acordo com a versão POC da contabilidade são negativos. Em IAS/IFRS, a empresa vai distribuir dividendos aos accionistas, visto que os seus resultados líquidos "oficiais" são positivos, e além disso vai constituir reserva legal. Já na versão POC, os seus resultados negativos são transferidos para resultados transitados.
De que maneira deverá ser reflectida em POC a saída de fundos? Nos capitais próprios? Se sim, quais as implicações do art. 35.º do CSC?
As reservas legais são definidas em acta e são contabilizadas em IAS/IFRS. É correcto contabilizar o mesmo valor como reservas legais em POC, as quais não existiriam de acordo com a contabilidade POC?
Que cuidados especiais se devem ter no que respeita à aplicação do artigo 35.º do CSC? Este artigo aplica-se só às contas IAS/IFRS e/ou também às contas POC?

O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, além de transpor para o normativo português a Directiva n.º 2003/51/CE, de 18 de Junho, vem dar resposta ao disposto pelo Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, o qual deixa ao arbítrio dos Estados membros aplicar, ou não, a extensão de obrigação da utilização das IAS/IFRS (Normas Internacionais de Contabilidade) a outras empresas que não com títulos admitidos à cotação em mercado de capitais do espaço comunitário europeu.
Deixando o Decreto-Lei n.º 35/2005 também ao arbítrio das próprias empresas aplicar ou não as citadas NIC, impõe, no entanto, a obrigatoriedade de, para efeitos fiscais, nomeadamente de apuramento do lucro tributável, as entidades que nos termos desse diploma, elaborarem as contas individuais em conformidade com as NIC, em manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional e demais disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade (artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro).
No entanto, pese embora a empresa utilizar por opção as IAS/IFRS na elaboração da sua contabilidade para efeitos fiscais deve continuar a mantê-la organizada como até aqui, ou seja, de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e demais regras contabilísticas aplicáveis em Portugal, para as quais julgamos poder referenciar como modelo a hierarquia definida pela Directriz Contabilística n.º 18 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites. Assim, o POC, em primeiro lugar, as Directrizes Contabilísticas, em segundo lugar e, subsidiariamente, nas matérias não previstas em qualquer diploma anterior, em terceiro lugar, as IAS/IFRS emitidas pelo *Internacional Accounting Standards Board*. Sendo assim, deverá ser aplicado o art. 35.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) às contas de acordo com o POC, ou seja, de acordo com o normativo contabilístico nacional.
No que à distribuição de dividendos diz respeito, atendendo ao estabelecido no art. 31.º do CSC, onde estão previstas as regras sobre a «distribuição de lucros do exercício e de reservas» aos sócios e, caso não existam as restrições dos artigos 32.º e 33.º, uma das formas de ultrapassar a questão em termos de POC poderá ser a distribuição dos resultados transitados constituídos com os resultados de anos anteriores, sendo que a saída de fundos se processaria da mesma forma através da transferência do valor da conta 59 - Resultados transitados para a conta do sócio. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

IRS - Transparência fiscal

Relativamente aos sócios de uma sociedade de advogados, tratando-se de uma sociedade civil com personalidade jurídica, se eles usufruírem de uma remuneração, de que forma devem ser efectuados os descontos? Para o CRSS ou para a CPAS? Ou, por seu turno, estão sujeitos apenas a IRS, uma vez que já descontam para a CPAS a título particular?
No caso de os sócios não terem qualquer remuneração, de que forma podem fazer retiradas de dinheiro? Como adiantamentos por conta de lucros?
Estas retiradas estão sujeitas a IRS? Se sim, a que taxa e a que título?

O enquadramento para efeitos de Segurança Social dos sócios ou membros das sociedades de profissionais, tal como são definidas na alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC, consideram-se abrangidos no âmbito pessoal do Decreto-Lei n.º 328/93, de 25 de Setembro (com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 240/96, de 14 de Dezembro) – que veio definir o regime geral de Segurança Social dos trabalhadores independentes - conforme o expressamente previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º deste diploma.
Porém, o art. 13.º do citado Decreto-Lei exclui expressamente os advogados e solicitadores que estejam obrigatoriamente integrados no âmbito pessoal da respectiva Caixa de Previdência, pelo que concluímos que os sócios de uma sociedade de advogados que já fazem descontos para a Caixa de Previdência não se encontram abrangidos pela obrigatoriedade de fazer contribuições para a Segurança Social.
As sociedades integradas no regime de Transparência Fiscal, como é o caso das sociedades de advogados, não são tributadas em IRC, sendo a tributação efectuada na pessoa dos seus sócios, pela imputação de matéria colectável.
Deste modo, a distribuição de lucros ou adiantamento por conta de lucros não é tributada em sede de IRS, como rendimentos de capitais (categoria E). Os levantamentos por conta de lucros efectuados pelos sócios das sociedades de profissionais, na medida em que não revestem a natureza de rendimentos de capitais, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 5.º do CIRS, não estão sujeitos a retenção na fonte, visto que são excluídos da categoria E - rendimentos de capitais, os lucros e os adiantamentos por conta de lucros colocados à disposição dos sócios por entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, dado que, por força do artigo 20.º do CIRS, o que constitui rendimento do sócio (categoria B) é o resultado da imputação efectuada nos termos do artigo 6.º do CIRC. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)

IVA - Regras de localização e prestações de serviços

Um sujeito passivo de IVA e IRC, com sede em Portugal, dispõe de vários *sites* de internet activos, um dirigido ao mercado nacional e outro para o mercado espanhol.
Nessas *webpages* a empresa acordou com a Google a disponibilização de mensagens publicitárias, geridas pela empresa norte-americana. Por cada clique numa dessas mensagens a empresa portuguesa receberá um determinado valor. Existe um contrato a titular a relação e que estabelece as condições em que a empresa portuguesa será paga. Quando o valor a receber num determinado mês é superior a cerca de 100 mil euros a Google emite um cheque de pagamento. O cheque é emitido por uma empresa com sede na Irlanda. Não existe a obrigação de a empresa portuguesa emitir uma factura para o pagamento ser efectuado. Na carta que acompanha o cheque é mencionada a isenção de IVA e a não retenção na fonte.
Que classificação têm estes proveitos: são *royalties* ou comissões?

Qual o tratamento em sede de IVA? É uma operação tributada? Deve a empresa emitir factura (mesmo que a Google não a pretenda receber?).
Como proceder na declaração periódica e anual de IVA?

Passo fundamental para qualquer das solicitações efectuadas é a qualificação da operação em causa. Face ao descrito, julgamos estar perante uma prestação de serviços de publicidade que, dada a grande abrangência do mundo electrónico, não se limite a produzir efeitos apenas num território. Assim, ainda que a entidade detentora do *site* seja residente em território nacional, este poderá ser consultado por utilizadores de todo o Planeta.
Não obstante a relação existente entre a entidade detentora do *site* e os utilizadores do mesmo, existe uma outra relação, esta sim, geradora directa de rendimento, referimo-nos à relação entre o sujeito passivo proprietário da página e a entidade que nele se publicita. Diremos que esta última é adquirente da prestação de serviços de publicidade.
Contabilisticamente e na óptica da entidade que presta o serviço, estamos face a um proveito que deve integrar a classe 7 do quadro de contas do Plano Oficial de Contabilidade. Esta deverá ser registada em subconta apropriada da 72 – Prestação de serviços ou 73 – Proveitos suplementares, conforme o benefício introduzido na empresa se integre ou não nos objectivos principais da empresa (ver notas explicativas do POC para estas contas). Não se nos apresenta relevante a classificação como comissões, ou *royalties*, julgamos ser uma mera prestação de serviços, obviamente que a organização pode possuir internamente critérios mais precisos.
Em sede de IVA, esta operação insere-se no conceito de prestação de serviços previsto neste Código – art. 4.º - logo, sujeita a imposto nos termos gerais – alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do Código do IVA.
Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 28.º do Código do IVA os sujeitos passivos são obrigados a emitir factura ou documento equivalente por qualquer prestação de serviços ou transmissão de bens efectuada. A obrigação de emissão do documento é do sujeito passivo prestador dos serviços, e esta não está dependente do facto do adquirente querer ou não. Face ao cenário descrito o sujeito passivo português, prestador dos serviços, deve emitir factura ou documento equivalente por esse serviço, pois ele está a realizar uma operação abrangida pelas normas de incidência deste imposto.
Uma vez que os intervenientes se situam em diferentes Estados, importa analisar as regras de localização previstas no art. 6.º do Código do IVA. Depois de se constatar que a operação em causa é sujeita a imposto, importa agora analisar em que estado é deve efectivamente ser tributada. A prestação de serviços em causa – publicidade efectuada via electrónica - insere-se na alínea n) do n.º 8 do art. 6.º do Código do IVA, que, conjuntamente com o disposto na alínea a) do n.º 9 do mesmo normativo, se traduz na sua não tributação em Portugal, desde que o adquirente seja sujeito passivo em sede deste imposto no seu Estado.
Atendendo a que o IVA é um imposto que se encontra harmonizado no seio da União Europeia, na Irlanda, existirá certamente uma norma reflexa da nossa alínea n) do n.º 8 do art. 6.º.
Logo, a aquisição deste tipo de serviço efectuada por um sujeito passivo em sede deste imposto, num Estado membro (neste caso em Irlanda), obriga a que a tributação da operação - liquidação do imposto - seja realizada nesse Estado membro (regra do adquirente). O imposto assim liquidado, é objecto do direito à dedução nos termos gerais do Código.
Em síntese, a operação praticada é sujeita a IVA, logo, deve ser objecto de facturação (factura ou documento equivalente), no documento emitido deve constar a indicação das alíneas n) e a) dos números 8 e 9, respectivamente, do art. 6.º do Código do IVA. O valor tributável desta operação deve ser inscrito no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica de IVA.
Relativamente ao enquadramento da operação em sede de IRC, importa analisar o disposto no n.º 1 do art. 4.º do Código do IRC – regra da universalidade ou de base mundial. Nos termos deste normativo, os sujeitos passivos residentes em território nacional são tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os auferidos fora do território nacional.
Deste modo, o sujeito passivo deve declarar o rendimento assim obtido nos termos gerais. No fundo, há um valor contabilizado na classe 7, a título de proveitos, que entra, naturalmente, na determinação do resultado tributável.
Caso na Irlanda existam regras que imponham a retenção na fonte, então, importa analisar o disposto na Convenção entre a República Portuguesa e a

Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, bem como o respectivo Protocolo - Resolução da Assembleia da República n.º 29/94, de 24 de Junho. Em termos muito genéricos, caso a convenção fosse devidamente accionada não haveria lugar a retenção na fonte no pressuposto de que os requisitos previstos no art. 7.º da referida Convenção se encontrem preenchidos. Ainda assim, admitindo que por qualquer motivo teria existido retenção de imposto no outro Estado, o sujeito passivo português, poderia utilizar o mecanismo previsto no art. 85.º do Código do IRC – Crédito de imposto por dupla tributação internacional. Com este normativo pretende-se a eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional. ★

(Resposta redigida em Fevereiro de 2007)

IRS - Actividades empresariais e profissionais

Um cliente de um TOC compra imóveis (prédios) exclusivamente para arrendar, pelo que está colectado pela categoria B, com escrita organizada.
Afectando os bens particulares à actividade, qual seria valor à data da operação? Importa saber que existem prédios comprados em diversos anos, por exemplo:
- em 2004, comprou por 63 350 euros e efectuou um credito hipotecário por 50 000 euros
- em 2006, data de afectação do bem à actividade, a dívida para com o banco credor era de 47 600 euros e o valor patrimonial de 43 240 euros.
Com estes dados qual o valor a atribuir ao bem à data de afectação, afim de ser contabilizado na conta 42? Para este CAE 70200, os bens devem ter amortização anual? Dado que o arrendamento se destina exclusivamente a habitações, esta actividade está isenta de IVA?

A afectação de bens imóveis à actividade empresarial far-se-á apenas por declaração particular do sujeito passivo, dono do imóvel (ou imóveis), onde indicará as condições e o valor desta afectação, que deverá ser o valor de mercado à data da afectação, conforme resulta do n.º 2 do art. 29.º do Código do IRS.
A mais-valia obtida na esfera pessoal, aquando da afectação do imóvel à actividade, não resultando de rendimentos empresariais ou profissionais, será declarado pelo contribuinte como rendimento da categoria G, conforme resulta do art. 10.º alínea a) do Código do IRS, apenas na data em que for obtido o ganho, que, de acordo com a alínea b) do n.º 3 deste artigo, será "... no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas...".
É preciso ter em atenção o objecto social da empresa (CAE), não só para a contabilização das rendas pagas, mas também na classificação do imóvel próprio no imobilizado. Assim, se o objecto social compreender o arrendamento de imóveis a contabilização do imóvel deve ser efectuada na conta 42 e as rendas registadas na 72.
Se o objecto social não incluir o arrendamento de imóveis, então o imóvel deve ser contabilizado na conta 41.4 Investimentos em imóveis, e as rendas recebidas devem ser registadas na conta 78 - rendimentos em imóveis.
Uma vez registados na conta 42 - Imobilizado Corpóreo os imóveis deverão ser amortizados à taxa de amortização anual prevista no Decreto-Regulamentar n.º 2/90.
Se os imóveis estiverem classificados em Investimentos financeiros, em termos contabilísticos está prevista a sua amortização que se fará na conta 683 – Amortização de investimentos em Imóveis.
Para efeitos fiscais também poderão ser considerados essas amortizações desde que os imóveis sofram depreciação.
Nos termos do art. 9.º, n.º 30 do CIVA, o arrendamento para habitação está isento de IVA, pois não se enquadra em nenhuma das excepções previstas neste preceito.
Contudo, ressalvamos que, o contribuinte poderá renunciar à isenção nos termos do n.º 4 do art. 12.º do CIVA, porém tal renúncia só é possível se o inquilino for sujeito passivo de IVA, o que certamente não acontecerá com imóveis destinados à habitação. ★

(Resposta redigida em Março de 2007)