

## Empréstimos

No seguimento de interpretações distintas sobre a tributação em sede de IRS da transformação de empresa em nome individual (ENI) em sociedade unipessoal (SUP), colocam-se algumas dúvidas. Uma ENI pretende transformar-se em SUP, por integração de património, utilizando para o efeito o artigo 270.º-A do Código das Sociedades Comerciais, o artigo 38.º do Código do IRS e artigo 77.º do CIRC.

O património integrado (diferença entre activo e passivo da ENI), conforme relatório efectuado pelo ROC, foi avaliado em 350 mil euros, dos quais 50 mil constituirão o capital social e os restantes 300 mil euros serão considerados como suprimentos.

Perante este cenário, os 300 mil euros considerados como suprimentos terão que ser tributados em sede de IRS?

É correcto dizer-se que, perante esta situação, a única forma de não haver tributação em sede de IRS é considerar os 350 mil euros como capital social?

Apenas existirá tributação em IRS dos suprimentos, ou empréstimos de sócios, se estes gerarem rendimentos. Tal só sucede se forem convencionados e pagos juros aos sócios.

Para efeitos de IRS, os juros e outras formas de remuneração de suprimentos constituem rendimentos de capitais nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, devendo ser englobados pelos sócios, para efeitos de tributação, mediante declaração do respectivo valor no anexo E à declaração anual de rendimentos modelo 3.

Note-se que, no caso de empréstimos de sócios ou suprimentos, não se estabelece a presunção de vencimento de juros (artigo 6.º do CIRS), ao contrário do que sucede com outros mútuos.

Porém, o que está em causa, no caso apresentado, é determinar se estão ou não reunidas as condições para a aplicação do designado regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 38.º do CIRS. Ora, se não foi transmitida a totalidade do património da empresa para realização do capital social não nos parece ser possível beneficiar do disposto no artigo 38.º do CIRS, o que

determina o apuramento de mais-valias e outros proveitos em relação a todos os elementos transmitidos para a sociedade e não só relativamente à parte que foi considerada suprimentos.

Saliente-se que o artigo 38.º do CIRS impõe na alínea d) do seu n.º 1 que as partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão sejam valorizadas pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos, valorizados de acordo com os seus valores contabilísticos.

A quota recebida em troca dessa entrada de património é substancialmente inferior ao valor líquido dos elementos transmitidos (presumimos ser o valor contabilístico), o que coloca logo em causa a aplicação do regime de neutralidade fiscal.

Se se considerar a totalidade que entrou para a sociedade como capital social, não vai haver qualquer tributação em sede de IRS, desde que verificadas as condições do artigo 38.º do CIRS e do artigo 77.º do CIRC. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## IVA nas exportações

Determinada empresa angariou um novo cliente nos Estados Unidos, ao qual facturará os produtos vendidos em euros. Contudo, a mercadoria será enviada directamente para uma empresa do mesmo grupo, mas sediada na Alemanha, que posteriormente a reencaminhará para os Estados Unidos. Esta operação é intracomunitária ou uma transacção para outros mercados?

O envio dos bens do território nacional para o território alemão configura uma transmissão intracomunitária de bens, isenta de IVA ao abrigo do artigo 14.º do Regime do IVA nas Tran-

sacções Intracomunitárias (RITI), se o adquirente ou destinatário se apresentar com o seu número de identificação válido enquanto sujeito passivo de IVA alemão.

O sujeito passivo nacional tem de declarar esta operação no anexo I à declaração periódica de IVA, referente às transmissões intracomunitárias. Na Alemanha, ocorre uma aquisição intracomunitária de bens, aí sujeita a tributação em IVA, onde se aplicará o mecanismo do *reverse charge*, que será a empresa do grupo na Alemanha a efectuar.

Posteriormente, o envio dos bens da Alemanha para os Estados Unidos configura uma exporta-

ção na Alemanha, com os consequentes procedimentos aduaneiros em território alemão, que deverá ser a empresa do grupo a assegurar.

Esta última operação é fora do campo do imposto em Portugal, não tendo a empresa nacional qualquer obrigação declarativa em Portugal em relação à exportação que ocorre na Alemanha, caso seja efectuada por este sujeito passivo. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Herança indivisa

**Um prédio urbano faz parte de uma herança indivisa. Serão feitos loteamentos urbanos para, posteriormente, serem vendidos em lotes. Quais os procedimentos que devem ser seguidos para este caso concreto, no que diz respeito à figura jurídica e ao tratamento fiscal e contabilístico?**

**S**e o prédio que faz parte da herança indivisa não gerar rendimentos da categoria F, não há lugar a qualquer tributação em IRS na esfera dos herdeiros.

O loteamento pressupõe uma intenção comercial, pelo que será geradora de rendimentos da categoria B, no âmbito da herança indivisa, com as obrigações declarativas por parte do cabeça-de-casal e dos restantes herdeiros.

Tratando-se de rendimentos da categoria B, cumpre ao cabeça-de-casal ou administrador contitular da herança indivisa apresentar, na sua declaração anual de rendimentos (Modelo 3), ainda que em anexo autónomo, (anexo C ou B), a demonstração dos lucros ou prejuízos apurados no património comum, identificando os restantes contitulares e a respectiva quota-parte nesses lucros ou prejuízos no Anexo I.

No caso de o loteamento vir a ser feito no âmbito de uma herança já partilhada, a tributação será feita na titularidade de uma sociedade irregular e no âmbito do IRC.

A herança indivisa é considerada, para efeitos de tributação, como uma situação de contitularidade. Desta forma, cada herdeiro será tributado relativamente à sua quota-parte dos rendimentos por ela gerados, atento o disposto no artigo 19.º do CIRS. Sendo a herança indivisa uma figura jurídica distinta dos seus contitulares, terá esta um determinado património afecto que é património comum, mas que não pode nem deve confundir-se com o património que pertence a cada um dos seus contitulares.

Caso os herdeiros pretendam continuar a exercer aquela actividade, neste caso, venda de lotes, no

âmbito da herança indivisa, isto é, sem que tenha havido partilha deverá ser entregue uma declaração de alterações indicando o novo tipo de sujeito passivo – pressupõe-se que isto já tenha sido feito -, que passará, neste caso, a ser a herança indivisa, não se considerando, neste caso, ter havido uma cessação e posterior início de outra entidade, conforme Ofício-Circulado n.º 9 888, de 25 de Janeiro de 1989, dos Serviços do IVA e Ofício-Circulado n.º 98 443, de 2004.07.09.

Outra questão, será se, havendo a partilha do património da herança indivisa, o cabeça-de-casal ou outro herdeiro pretender exercer sozinho a actividade ou parte da actividade antes exercida pelo falecido. Neste caso, a actividade terá que se extinguir e efectuar-se a cessação.

O cabeça-de-casal ou outro herdeiro que pretenda continuar com a actividade deverá apresentar uma declaração de início de actividade (se não exerce qualquer actividade de natureza empresarial) ou uma declaração de alterações (se já exerce actividade com aquela natureza), em conformidade com o artigo 112.º, n.º 1 ou n.º 2, do Código do IRS e artigo 30.º, n.º 1, ou artigo 31.º, n.º 1, do Código do IVA.

Em termos contabilísticos, o balanço de abertura da herança indivisa reflectirá os valores activos e passivos que esta irá afectar à sua actividade, sendo a contrapartida a conta 51.1 - Capital inicial. Pela actividade de loteamento segue as regras contabilísticas normais, devendo ter em atenção o disposto na Directriz Contabilística n.º 3, no que respeita aos contratos de empreitada plurianuais. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Regras de localização para prestações de serviços

Uma empresa dedica-se à reparação, manutenção e venda de peças para viaturas pesadas (autocarros, camiões, etc.). Há relativamente pouco tempo começou a trabalhar para clientes espanhóis, com três situações de trocas comerciais:

- Reparação e manutenção de viaturas pesadas com incorporação de mão-de-obra e peças;
- Venda de peças para viaturas pesadas.

Em ambas as situações o cliente tem contribuinte espanhol e as viaturas têm matrícula espanhola mas a manutenção das viaturas e a venda das peças é feita em Portugal nas instalações da empresa.

Outra situação vem no seguimento de ser uma oficina autorizada de uma marca de carroçarias espanhola em que faz manutenção de viaturas durante o período de garantia. Essas manutenções tanto podem ser feitas a viaturas com matrícula portuguesa (proprietários das viaturas portuguesas) ou com matrícula espanhola (proprietários das viaturas espanhóis). Esses trabalhos são sempre facturados ao referido carroceiro espanhol.

Há ou não isenção relativamente à liquidação de IVA nas diferentes situações? Que artigos do CIVA ou do RITI fundamentam a opção?

Em que campos da declaração periódica de IVA se devem evidenciar essas vendas? Deve apresentar-se também o anexo I - Transacções intracomunitárias e operações assimiladas?

As reparações de bens móveis corpóreos, incluindo ou não aplicação de material, são sempre, para efeitos do IVA, prestações de serviços, face ao conceito residual do artigo 4.º do CIVA.

Assim, as reparações (material mais mão-de-obra, ou só mão-de-obra) efectuadas em território nacional por uma empresa portuguesa a uma empresa espanhola, são sujeitas a IVA em território nacional, por força do estabelecido na alínea c) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

No entanto, se a reparação, ainda que realizada em território nacional, for efectuada sobre um bem que após a reparação sai do território nacional (por exemplo uma viatura que vem de Espanha ao território nacional para aqui ser reparada e, após a reparação volta para Espanha) e é facturada a um sujeito passivo registado para efeitos do IVA no seu Estado membro e fornece o seu NIF ao prestador dos serviços, a prestação de serviços não é sujeita a IVA em território nacional, conforme o n.º 20 do artigo 6.º do CIVA. Nesta situação, o prestador dos serviços deverá apor na factura o motivo da não liquidação do IVA, ou seja, «artigo 6.º, n.º 20.»

Em termos de preenchimento da declaração periódica, dever-se-á inscrever o valor no campo 08 do quadro 06.

Relativamente à questão da venda de peças para viaturas pesadas, importa saber se as peças têm como destino o território espanhol.

Assim, se as peças são vendidas em território nacional, estamos perante uma transmissão de bens localizada em território nacional, e sujeita a IVA.

Caso os bens tenham como destino Espanha, considera-se uma transmissão intracomunitária de bens, tal como definida no artigo 7.º, n.º 2 do RITI, que se transcreve: «Considera-se transmissão de bens efectuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 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.»

Não obstante sujeitas a imposto, as transmissões intracomunitárias de bens encontram-se isentas de tributação nos termos da alínea a) do artigo 14.º do RITI, isto é, quando efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Se estivermos perante esta situação, o campo a mencionar na declaração periódica é o campo 07 do quadro 06.

Quanto à última questão, as reparações efectuadas no decurso do chamado período de garantia só se consideram operações não sujeitas a IVA, enquanto efectuadas a título gratuito, na medida em que se entende que elas se encontram tacitamente incluídas no preço do bem abrangido pela garantia.

No entanto, quando estas reparações (com ou sem aplicação de materiais) são objecto de facturação está-se na presença de operações efectuadas a título oneroso e tributáveis em IVA.

Assim, sempre que haja facturação das referidas reparações, isto é, um débito a terceiros (seja ao cliente, seja ao concessionário, seja ao fabricante) haverá liquidação do IVA, o mesmo acontecendo se, em vez de um débito efectuado pelo reparador ou concessionário, há um crédito comunicado pelo fabricante.

Este é o entendimento da Administração Fiscal sancionado por despacho de 89-04-14, proferido na Informação n.º 1 444, de 89-03-03 e Ofício-Circulado n.º 49 424, de 89-05-04, da DSCA do SIVA.

O entendimento da administração fiscal relativo a operações de substituição do produto, quando o vendedor se obriga dentro do prazo de garantia previamente estipulado a efectuar essa substituição sem custo para o adquirente, quando resulte da deficiência do produto primeiramente transmitido, não é considerado transmissão para



efeitos de IVA, não dando origem à liquidação de imposto.

Este entendimento consta do Ofício-Circulado n.º 2 681, de 29 de Dezembro de 1987, que poderá também ser encontrado na base de dados do CD-SITOC, e donde se destaca dois pontos:

- O bem defeituoso é devolvido à entidade alienante, que lhe dará o tratamento adequado (no caso concreto, reparação);

- O ponto 3 do referido Ofício-Circulado determina que «com vista a evitar naturais dúvidas a um eventual acto de fiscalização (...) competirá à empresa exponente e pelos meios que julgar mais eficazes, estabelecer os circuitos necessários ao controlo de tais situações.»

Ou seja, a não liquidação do imposto dependerá da comprovação efectuada pela entidade alienante, sujeito passivo de IVA, de que se tratou de uma operação enquadrável nos termos ali descritos e não de uma transmissão de bens conforme definida no artigo 3.º do CIVA.

Assim, havendo um crédito comunicado pelo fabricante, está-se perante uma operação tributável em IVA, pelo que deverá haver a correspondente liquidação do IVA pelo valor das peças. A regularização do IVA nas notas de crédito é facultativa e opção do fornecedor, devendo o adquirente, caso essa opção seja exercida, regularizar o IVA que foi deduzido a mais.

A questão fundamental é se a garantia é prestada dentro do prazo e não exista nem nota de débito nem ao cliente nem ao concessionário nem ao fabricante, nem comunicação de crédito por parte do fabricante. Nesta situação, não há sujeição a IVA.

Não reunindo estes requisitos, há lugar a liquidação do IVA, quer da prestação de serviços quer dos bens nela incorporados.

Transpondo para o caso apresentado, se existir uma facturação ao carroceiro espanhol da reparação das viaturas com matrícula portuguesa, e se estas permanecerem no território português, deverá haver lugar a liquidação de IVA, conforme o artigo 4.º e artigo 6.º, n.º 6, alínea c) do CIVA.

Quanto à reparação das viaturas com matrícula espanhola, se as mesmas, após a reparação tiverem com destino Espanha, então a operação é tributada no Estado membro do adquirente, face ao disposto no n.º 20 do artigo 6.º do CIVA.

Ao preencher a declaração periódica de IVA dever-se-á inscrever o montante no campo 08 do quadro 06. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Consórcios

**Uma empresa de promoção imobiliária está a participar num consórcio relativo à construção de um conjunto de apartamentos. A que contas se levam as entregas de cheques relativas à participação da referida empresa no consórcio (cerca de 33 por cento)? Como se fazem os movimentos contabilísticos quer da participação quer da distribuição das vendas (proveitos)?**

**Para o cálculo do volume de negócios da empresa, para além das vendas e prestação de serviços podem incluir-se os proveitos suplementares, proveitos derivados do aluguer de equipamentos da empresa, uma vez que não é o objecto principal da empresa? Neste caso, para o cálculo do volume de negócios, podem considerar-se as vendas, prestação de serviços e proveitos suplementares?**

O consórcio, segundo a definição dada pelo Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de Julho, é o contrato pelo qual duas ou mais pessoas singulares ou colectivas, que exercem uma actividade económica, se obrigam entre si a, de forma concertada, realizar certa actividade ou a efectuar certa contribuição com o fim de prosseguir determinados objectivos:

- a) realização de actos, materiais ou jurídicos, preparatórios quer de um determinado empreendimento quer de uma actividade contínua;
- b) execução de um determinado empreendimento;
- c) fornecimento a terceiros de bens, iguais ou complementares entre si, produzidos por cada um dos membros do consórcio;
- d) pesquisa ou exploração de recursos naturais;
- e) produção de bens que possam ser repartidos, em espécie, entre membros do consórcio.

O consórcio não tem personalidade jurídica própria e distinta dos membros que o constituem. Em termos fiscais, o consórcio não é sujeito passivo, não tendo por isso de declarar o início de actividade. Os documentos de despesa podem ser emitidos em nome de cada um dos consorciados ou em nome do consórcio mas, neste caso, com o número fiscal de um dos consorciados.

Cada um dos consorciados reconhecerá as operações por si praticadas mesmo que respeitem a actividades abrangidas pelo contrato de consórcio, efectuando o respectivo registo na sua contabilidade, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Os procedimentos especiais derivados do consórcio podem situar-se, em caso de terem sido convencionados, na participação nos lucros, perdas, ou ambos, ou distribuição dos valores recebidos de terceiros, sendo importante definir as regras e critérios dessas distribuições convencionadas.

O tratamento contabilístico deste tipo de empreendimentos conjuntos encontra-se explicitado na Di-

rectriz Contabilística n.º 24/98, de 16 de Dezembro sendo que esta caracteriza diversos tipos de empreendimentos conjuntos e o tipo de tratamento contabilístico a seguir. No entanto, só com o conhecimento das especificidades do contrato será possível fazer uma avaliação da contabilização mais adequada, face ao que dispõe aquela directriz.

Relativamente à segunda questão, a Directriz Contabilística n.º 22/98, de 22 de Abril, define o conceito de volume de negócios no seu ponto 2, da seguinte forma: «O conceito de volume de negócios (*chiffre d'affaires* na versão francesa e *turnover*, na versão inglesa), implícito no Plano Oficial de Contabilidade e definido no artigo 28.º da Directiva n.º 78/660/CE, de 28 de Julho de 1978 (4.ª Directiva), corresponde à quantia líquida das vendas e prestações de serviços (abrangendo as indemnizações compensatórias) respeitantes às actividades normais das entidades, conseqüentemente após as reduções em vendas e não incluindo nem o imposto sobre o valor acrescentado nem outros impostos directamente relacionados com as vendas e prestações de serviços.»

É, aliás, semelhante a esta a redacção do ali referido artigo 28.º da 4.ª Directiva:

«O montante líquido das vendas e prestações de serviços compreende os montantes resultantes da venda dos produtos e da prestação de serviços correspondentes às actividades normais da sociedade, dedução feita das reduções sobre vendas, assim como da taxa sobre o valor acrescentado e de outros impostos directamente ligados às vendas e prestações de serviços.»

Se considerarmos que, de registar na conta 73 – Proveitos suplementares, de acordo com as notas explicativas do Plano Oficial de Contabilidade (POC), são «os proveitos, inerentes ao valor acrescentado, das actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da empresa»,

facilmente se conclui pela exclusão dos valores aqui contabilizados da definição acima referida. Importa, no entanto, referir que o conceito de volume de negócios pode variar de acordo com o objectivo e os diferentes tipos de impostos.

Atente-se, por exemplo, à definição constante do Código do IVA, artigo 41.º e do Código do IRC, artigo 98.º, neste último, para efeitos do cálculo do pagamento especial por conta. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Preenchimento da declaração modelo 3

**Um contribuinte com rendimentos da categoria A e categoria B declara um donativo no âmbito da sua actividade independente (artista) a uma entidade religiosa, em 2003.**

**No ano seguinte foi convocado pela Administração Fiscal para apresentar comprovativo do donativo, pretensão que foi atendida. Só que em 2007 foi chamado para entregar uma declaração de substituição do ano de 2003, pois deveria acrescer ao rendimento da categoria B o valor do donativo! Está correcto?**

O art. 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99 (que aprova o Estatuto do Mecenato) não dá uma definição de donativo, apresentando apenas uma condição para a produção de efeitos fiscais: que os mesmos sejam concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial.

Consequentemente, a delimitação jurídica deste conceito (donativo/doação) tem de ser encontrada no Código Civil, designadamente no seu art. 940.º, segundo o qual (para o que ao caso interessa) a doação é um contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa.

Ainda que a entidade esteja inserida no Estatuto de Mecenato, a oferta de um serviço deve ser facturada, liquidado IVA (as prestações de serviços a título gratuito não estão afastadas das normas de incidência deste imposto, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 2, alínea b) do CIVA) e reconhecido o respectivo proveito. O donativo, e possível majoração, no âmbito das normas fiscais do mecenato, corresponderá ao montante da dívida resultante, que não foi cobrada.

O valor tributável destes serviços será constituído pelo valor normal do serviço, entendido como «o preço que um adquirente ou destinatário, no estádio de comercialização onde é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos para obter o serviço» (alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, conjugada com o n.º 4 do mesmo preceito). Respondendo em concreto à questão - como pode um contribuinte contestar a decisão da administração fiscal - o CIRS, no seu artigo 140.º permite ao sujeito passivo reclamar perante

a Administração Fiscal, em processo gracioso, contra o acto tributário de liquidação, ou impugná-lo perante os tribunais tributários, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

O n.º 4 do artigo 140.º do CIRS contém o elenco dos factos que determinam o início da contagem dos prazos de reclamação e de impugnação.

Assim, os prazos contam-se a partir:

- dos 30 dias seguintes àquele em que a notificação da liquidação tiver sido efectuada.

O prazo da reclamação graciosa é de 120 dias (art. 70.º do CPPT), a mesma é dirigida ao director de finanças do distrito da área do domicílio do contribuinte.

A impugnação judicial é uma acção de anulação, posto que o impugnante possa, como na reclamação graciosa, cumular o pedido de anulação com o do pagamento de juros indemnizatórios em caso de erro imputável aos serviços na liquidação. Pode ser deduzida, também como a reclamação graciosa, com fundamento em toda e qualquer ilegalidade. No entanto, ao contrário desta, os meios de prova não são redutíveis à prova documental.

O prazo da impugnação judicial é de 90 dias.

O juiz competente para o conhecimento da impugnação judicial é o do tribunal tributário da área do domicílio ou sede do impugnante, da situação dos bens ou da liquidação.

Na impugnação judicial, é obrigatório o patrocínio por advogado se o valor da causa ultrapassar o décuplo da alçada do tribunal de 1.ª Instância, existindo, pois, apenas nos processos de valor superior a 375 euros. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)