

IVA – instituição religiosa

Com a entrada em vigor da nova Concordata, vários aspectos importantes foram alterados. Enquadramento: trata-se de uma instituição religiosa que nas suas instalações tem uma pequena loja (Casa das Estampas) que vende pequenas recordações, velas, etc. Factura aproximadamente dez mil euros anuais.

Está isenta de IVA ao abrigo do art. 53.º. Tem um pequeno museu com bilhetes para entrar, facturando aproximadamente cinco mil euros anuais. Aluga por altura das romarias espaços no adro da Igreja a feirantes, facturando aproximadamente dois mil euros anuais. Tem uns prédios urbanos que arrenda a particulares e empresas.

Estes três rendimentos isolados enquadram-se no art. 53.º do CIVA, mas juntos não. Terão de estar englobados ou podem ser tratados separadamente? Nesta data, existe um *stock* inicial que não está totalmente documentado, em virtude de até aqui não haver a preocupação de o fazer. Como registar este *stock* inicial?

Ao nível do IRC, estes rendimentos deixam de estar isentos? São obrigados a ter Contabilidade organizada? Entram no regime simplificado caso não façam opção pelo regime geral de tributação? A taxa de IRC é a taxa normal? Relativamente às rendas, terá que fazer retenção de IRS? Esta instituição está a pensar alienar alguns dos prédios não afectos à actividade religiosa. Relativamente às mais-valias destes prédios são tributadas como qualquer outro contribuinte? Têm que efectuar os mesmos documentos que os restantes sujeitos passivos de IRC, nomeadamente Mod. 22, declarações anuais, declaração de alterações?

Em termos gerais, as actividades a desenvolver por associações sem fins lucrativos, nomeadamente uma instituição religiosa, encontram-se isentas de IVA, nos termos do art. 9.º do respectivo Código.

No entanto, é frequente estas entidades exercerem outras actividades paralelas, que extravasam o âmbito daquelas isenções.

Para efeitos de aplicação dessas isenções, apenas são considerados organismos sem finalidade lucrativa, os que preencham as condições do art. 10.º do CIVA, isto é, aqueles que simultaneamente:

– Não distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração.

– Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação da situação atrás referida.

– Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

– Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

Assim, importa desde logo referir que as mencionadas actividades desenvolvidas pela instituição religiosa poderão ser susceptíveis de beneficiar de algumas das isenções de imposto previstas no art. 9.º do CIVA, designadamente:

– O n.º 14 do art. 9.º do Código do IVA determina que estão isentas de imposto... “as prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a museus, galerias de arte (...), pertencentes ao Estado, outras pessoas colectivas de direito público ou organismo sem finalidade lucrativa, desde que efectuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas...”.

No que respeita ao aluguer de espaços no adro da igreja, refere o n.º 30 do art. 9.º que a locação de bens imóveis é uma operação isenta, contudo, existem algumas excepções, como sejam:

- “ (...) a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;
- b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;
- c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;
- d) A locação de cofres-fortes;

e) A locação de espaços para exposições ou publicidade...”

Em face destes preceitos, a Administração Fiscal entende que só está abrangida pela isenção do n.º 30 do art. 9.º a cedência temporária do gozo de espaço de paredes nuas, situação que se reconduz à figura jurídica do arrendamento. Quando estiver em causa o aluguer de espaços (incluindo a cedência de equipamentos e serviços de apoio) apetrechados para o exercício de uma determinada actividade comercial, qualquer que ela seja (exercício do comércio, realização de conferências, exposições, acções de formação, desenvolvimento de actividades médicas ou outras, etc.), considera-se que tais cedências estão abrangidas pela alínea

c) do n.º 30 do art. 9.º e, consequentemente, são sujeitas a tributação à taxa normal.

Face ao acima referido, entende-se que os bilhetes do museu se encontram isentos ao abrigo do n.º 14 do artigo 9.º e o aluguer de espaços e arrendamento se encontram isentos nos termos do n.º 30 do art. 9.º do CIVA. Assim, conclui-se que das actividades mencionadas apenas os bens vendidos na loja se encontram sujeitos a IVA.

Considerando, contudo, o pequeno volume de negócios que a actividade sujeita a imposto gera, a instituição religiosa poderia beneficiar relativamente à mesma do regime especial de isenção previsto no art. 53.º do CIVA, caso se verifiquem os pressupostos a seguir enunciados:

- Não possuir nem ser obrigado a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC;
- Não praticar operações de importação, exportação ou actividades conexas;
- Não ter atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 9975,96 euros.

Contudo, a instituição religiosa por obter rendimentos acessórios sujeitos a IRC no que respeita à venda de bens face ao referido no art.

115.º do CIRC terá que dispor de Contabilidade organizada, o que contraria um dos pressupostos do art. 53.º levando a que não possa ser aplicado o regime de isenção aí previsto.

Neste caso, a entidade religiosa configura-se como um sujeito passivo misto, por realizar operações tributadas (que conferem direito à dedução) e operações isentas (que o não conferem), devendo atender ao disposto no art. 23.º do CIVA e optar por um dos métodos aí previstos para calcular o direito à dedução.

De acordo com o método da percentagem de dedução ou prorata, quando no exercício da sua actividade, se efectuarem transmissões de bens e prestações de serviços, parte dos quais não confirmam direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições

é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar à dedução. A percentagem de dedução deverá ser encontrada de acordo com as regras definidas nos números 4 e seguintes do art. 23.º.

O sujeito passivo poderá, em alternativa, optar pelo método da afectação real, fazendo a se-

paração contabilística dos *inputs* da actividade isenta e da actividade tributada, permitindo-lhe não exercer qualquer direito à dedução do IVA referente às aquisições destinadas à actividade isenta e deduzindo integralmente o imposto suportado nas aquisições destinadas à actividade tributada.

Por conseguinte, deverá ser feita a separação contabilística entre as diversas actividades isentas ao abrigo do art. 9.º e a das vendas sujeitas e não isentas.

Por último, refere-se que relativamente aos *stocks*, não tendo a entidade registo dos mesmos, deverá ser efectuado um inventário físico das existências, de forma a aferir-se com rigor as existências iniciais a registar na contabilidade. ★

(Resposta redigida em Setembro de 2005)

Método de Equivalência Patrimonial

Uma empresa, que podemos denominar por X, vai adquirir uma participação de 80 por cento na empresa Y, pelo montante de 400 mil euros. Destes, 250 mil euros serão efectuados por incorporação de reservas livres. Quais os movimentos contabilísticos a efectuar? Debita-se a conta 41 por 400 mil euros ou a conta de reservas livres, que está credora, deverá ser debitada pelos 250 mil euros? Qual a contrapartida?

É correcto que no final do exercício, pela aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, a conta 41 seja debitada ou creditada, por contrapartida da 68 ou 78, para reflectir a percentagem detida nos capitais próprios da empresa Y? Por se tratar de um investimento não amortizável este investimento financeiro não irá interferir na determinação do lucro tributável da empresa?

A questão colocada relaciona-se com uma aquisição de participação financeira, a qual se afirma, é efectuada em parte através da incorporação de reservas livres.

Provavelmente a exposição apresentada engloba alguma outra operação financeira, anterior ou posterior, que não está totalmente explicitada.

Assim, e porque não entendemos como possível a aquisição de uma participação financeira através de reservas livres – pois estas não são um bem transaccionável, mas antes um elemento do capital próprio da adquirente –, não poderão ser uma contrapartida.

A aquisição de uma participação financeira far-se-á debitando a conta 41 – Investimentos Financeiros, mais propriamente 4111 – Partes de capital – empresas do grupo, atendendo a que estamos perante a aquisição de 80 por cento do capital, por contrapartida de meios monetários (se for pago em dinheiro) ou de uma conta de terceiros (se for a crédito). Poderá existir ainda uma troca de activos, a qual não nos parece ser o caso.

A análise do contrato de suporte a esta operação decerto o ajudará a melhor compreender os termos do negócio e a melhor forma de o enquadrar.

Na aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, deve ter em conta o disposto nos pontos 5.4.3.1. a 5.4.3.7, dos critérios de valorimetria definidos no Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro. Também a leitura atenta da Directriz Contabilística n.º 9 é elemento importante no tratamento deste tema.

No entanto, e de forma resumida, no Método de Equivalência Patrimonial, o valor das participações financeiras inicialmente contabilizadas pelo custo de aquisição, deve ser acrescido ou reduzido:

- a) Do valor correspondente à proporção nos resultados líquidos da empresa filial ou associada;
- b) Do valor correspondente à proporção noutras variações nos capitais próprios da empresa filial ou associada.

O custo de aquisição alterado nos termos anteriores deve ser ainda reduzido dos lucros distribuídos à participação ou aumentado da correspondente cobertura de prejuízos que tenha sido deliberada.

As contrapartidas dos movimentos anteriores serão as seguintes:

- a) Os lucros e os prejuízos imputáveis à participação na empresa filial ou na associada serão contabilizados, respectivamente, como ganhos financeiros e como perdas financeiras.
- b) Os valores imputáveis à participação noutras variações dos capitais próprios da empresa filial ou associada serão contabilizados na conta 553 “Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas – Outras variações nos capitais próprios”.

Se no exercício seguinte se verificar que os lucros imputados excederam os lucros atribuídos, a empresa participante deve levar a diferença à conta 552 “Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas – Lucros não atribuídos”.

Quando as partes de capital em empresas filiais e associadas tiverem, à data do balanço, um valor de mercado inferior ao que resultar da aplicação dos critérios atrás referidos,

os montantes representativos dessas partes deverão ser objecto da correspondente redução por intermédio da conta 491. “Ajustamentos de investimentos financeiros - Partes de capital”, que nestes casos terá contrapartida na conta 554 “Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas – Depreciações”.

A simples aquisição de participação financeira não interfere efectivamente com a determinação do lucro tributável, no entanto, caso a empresa venha a adoptar o Método de Equivalência Patrimonial para valori-

zação dos investimentos financeiros, tais valores devem ser expurgados na determinação do lucro tributável (n.º 7, art. 18.º do CIRC). Por outro lado, caso seja necessário efectuar algum ajustamento de investimentos financeiros (conta 49 do POC, anteriormente denominada de provisões para investimentos financeiros), tal facto também deverá ser tido em consideração no apuramento do lucro tributável (não enquadrável no art. 34.º do CIRC). ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2005)

IVA - Importação

Uma empresa portuguesa recebe matérias-primas de uma empresa chinesa, que são facturadas a uma empresa francesa. A firma nacional efectua a transformação destas matérias-primas (trabalho a feito), que em seguida envia para França, facturando o serviço à empresa francesa.

Qual o enquadramento em sede de IVA desta operação, nomeadamente em termos das obrigações que implica, ao nível da declaração periódica do IVA (Modelo 3) e declaração anual (Anexo L)? Para além disso, quais as obrigações fiscais da empresa francesa em Portugal e/ou da empresa portuguesa, para poderem desalfandegar as matérias-primas provenientes da China?

Nos termos do art. 5.º do CIVA, considera-se importação a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros.

Assim sendo, a entrada em território nacional de matérias-primas provenientes da China (considerado um país terceiro) é uma importação, pelo que compete à Direcção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais Sobre o Consumo, determinar o momento em que ocorre a importação, tendo em conta que o produto entra em território nacional para ser objec-

to de transformação e após esse processo é encaminhado para um país comunitário.

Refere-se também na exposição que é a empresa chinesa que vende o produto final à empresa francesa, pelo que deduzimos que a importação também é efectuada em nome desta última. Se assim for, estamos perante uma importação, sendo o IVA devido pago junto das autoridades aduaneiras, o qual, por sua vez, poderá posteriormente ser objecto de dedução ao abrigo da 8.ª Directiva, nos termos do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro.

Finalmente, quanto à prestação de serviços efectuada pela empresa portuguesa à empresa francesa, a mesma, embora sujeita a IVA, não deve ser objecto de tributação por força do estabelecido no n.º 20 do art. 6.º do CIVA (operação não localizada no território nacional), devendo, ainda assim, a correspondente base tributável ser relevada na declaração periódica respectiva mediante a inscrição do respectivo valor no campo 8 do quadro 06 e no que respeita à declaração anual (anexo L) apenas base tributável no campo L10 do quadro 03. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2005)

Correcções a exercícios anteriores

Determinada contabilidade apresenta um saldo devedor na conta Fornecedores de 146 mil euros, arrastando-se esta situação desde 2003. Após conciliação à conta corrente constatou-se que não foi dado pelo anterior TOC o respectivo pagamento no ano de 2003, daí o facto do saldo se ter arrastado até agora. Contudo, se se rectificar o lançamento feito em 2003, visto o saldo final de caixa ser de apenas 120 mil euros, ficar-se-á com um saldo final credor em caixa no ano de 2003 que afectará as contas de balanço do ano em questão e do ano seguinte (2004), já fechados e com todas as obrigações fiscais cumpridas. Após análise à Directriz Contabilística n.º 8, não se poderá proceder ao registo de rectificação na conta 59 ou em qualquer conta de proveitos (797), uma vez que as contas em questão (11 e 22) apenas influenciam o Balanço.

Qual o registo contabilístico a efectuar para corrigir esta anomalia no saldo de fornecedores e caixa? Após correcção terão de substituir-se os Balanços de 2003 e 2004, visto as contas 11 e 12 apresentarem saldos diferentes dos já enviados aquando das declarações anuais?

As demonstrações financeiras de qualquer entidade devem apresentar de forma fiel e verdadeira a situação económico-financeira da entidade, segundo

determina o Plano Oficial de Contabilidade. Para o efeito, foram definidas regras e procedimentos a adoptar nos registos contabilísticos, sendo que estes devem ser um reflexo do que na realidade ocorre.

Pela leitura da questão colocada verificamos que foi detectado um erro, devendo o mesmo ser corrigido. A regularização do erro detectado deve ter por fim repor a verdadeira situação. Logo, perante a inexistência do lançamento contabilístico de pagamento a um fornecedor, deve o mesmo ser reposto.

A contrapartida do movimento a débito de subconta de Fornecedores deve atender à forma como o pagamento foi na realidade efectuado: em dinheiro, através de cheque ou transferência bancária? Se, efectivamente, o pagamento foi realizado através de caixa, então, deve ser creditada subconta da 11 – caixa. Resultando deste lançamento de correcção um valor errado na conta de caixa (saldo negativo), então, certamente, haverá mais incorrecções na contabilidade que deverão ser analisadas.

Resumindo, para corrigir uma anomalia nas contas apresentadas pelas demonstrações financeiras, não basta simplesmente corrigir esse valor através da conta 59 – resultados transitados, ou de contas de resultados extraordinários (697 – custos e perdas extraordinárias – Correcções relativas a exercícios anteriores ou 797 – Proveitos e ganhos extraordinários – Correcções relativas a exercícios anteriores). Haverá que, em primeiro lugar, ser apurado o erro e qual o movimento que deve ser realizado de correcção que permita repor a real situação económico-financeira do sujeito passivo. Importa referir que, na hipótese do lançamento de correcção movimentar apenas contas de balanço, portanto, não existindo diferença no resultado apurado no



exercício em que ocorreu o erro, não deverá proceder à substituição das declarações fiscais. A substituição da declaração periódica de rendimentos apenas poderá ocorrer nas situações referidas no art. 114.º do Código do IRC.

Saliente-se também que o movimento contabilístico de correcção deverá ocorrer no exercício em que o mesmo é detectado. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2005)

IVA e telecomunicações

A factura de uma empresa de telecomunicações que vende tráfego para os EUA deve conter IVA? Quando se recebe facturas de serviço originado naquele país mas que termina em Portugal, deve deduzir-se o IVA nas facturas do fornecedor? Como as telecomunicações são, na verdade, uma prestação de serviços não sujeitas a alfândega, como proceder relativamente ao IVA?

Entendendo-se por serviços de telecomunicações os descritos na alínea h) do n.º 2 do art. 1.º do CIVA – ou seja, os serviços que possibilitem a transmissão, a emissão ou a recepção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de todo o tipo através de fios, da rádio, de meios ópticos ou de outros meios electromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com elas correlacionadas de direitos de utilização de instalações de transmissão, emissão ou recepção e a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais – importa para efeitos da questão colocada socorrer-nos das regras de incidência territorial do imposto constantes do art. 6.º do CIVA.

Recorrendo ao normativo referido e tendo por referência o seu n.º 8, diremos o seguinte relativamente ao tráfego recebido dos EUA: deve a empresa portuguesa adquirente do mesmo, proceder à liquidação do imposto devido, já que por tal facto é um sujeito passivo na aceção da parte final da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA.

Para além disso, deve esse sujeito passivo proceder à relevação da operação em causa na declaração periódica de imposto, o que poderá ser feito mediante a inscrição nos campos respectivos - isto é, os campos 3 e 4 do quadro 06, da base tributável e imposto a favor do Estado e campo 24 do mesmo quadro no que ao IVA dedutível respeita.

No que se refere às prestações de serviços de telecomunicações efectuados a partir de Portugal com destino a um adquirente sediado num país terceiro, opera a regra de localização constante da alínea b) do n.º 9 do art. 6.º do CIVA, segundo a qual a operação assim entendida não deve ser objecto de tributação no território nacional.

Nesta base, a factura a emitir pela empresa portuguesa não deve incluir IVA quanto ao serviço de telecomunicações prestado, devendo no entanto dela constar o motivo justificativo da não aplicação do imposto referido.

Não obstante, devem as bases tributáveis correspondentes às operações antes referidas ser objecto de relevação na declaração periódica respectiva, mediante inscrição no campo 8 do quadro 06. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2005)

Trabalhos para a própria empresa

Na análise das demonstrações financeiras de algumas empresas, preparadas segundo as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), encontram-se referências que os trabalhos para a própria empresa deixam de ser contabilizados como proveitos (como eram considerados segundo os princípios do Plano Oficial de Contabilidade) e passam a ser deduzidos aos respectivos custos do exercício e, após análise das IAS e IFRS, não encontrei referência a este tratamento contabilístico dos trabalhos para a própria empresa. Qual o tratamento contabilístico a dar aos trabalhos para a própria empresa na preparação das demonstrações financeiras das empresas segundo as IAS/IFRS?

De acordo com o normativo nacional os custos incorridos são registados nas respectivas contas, e quando estes dizem respeito a trabalhos para a própria empresa originam um activo contabilizado por contrapartida de proveitos e ganhos (conta 75 – Trabalhos para a própria empresa, do POC). No fundo, o objectivo deste proveito é o de compensar um custo de igual montante (sobrevalorizando assim os custos e igualmente os proveitos), sendo que o custo dos referidos activos autoconstruídos será espelhado nas amortizações dos referidos activos.

Nas IAS/IFRS, não existe uma referência de forma clara e directa a estas matérias, mas, no entanto, podem ser retiradas ilações, quer da IAS 16, quer da Estrutura Conceptual.

De acordo com a IAS 16 (Activos Fixos Tangíveis), os activos devem ser inicialmente mensurados pelo seu custo, de aquisição ou de produção. Desta forma, incluem-se nos activos fixos aqueles que são autoconstruídos, sendo que o custo de um activo construído pela própria empresa se determina usando os mesmos

princípios utilizados para um activo adquirido.

Assim, os activos autoconstruídos são, de facto, activos. Parece estar subjacente à própria IAS 16 a relevação contográfica directa dos custos incorridos como activo.

Até porque, na estrutura conceptual que funciona como uma “constituição” da Contabilidade, a definição de rendimento não abarca os trabalhos para a própria empresa.

Com efeito, o rendimento divide-se em rédito e ganhos, conceitos que são definidos da seguinte forma:

- A definição de rendimentos engloba réditos e ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades ordinárias de uma empresa, sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes (vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e rendas);

- Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades ordinárias de uma empresa.

Nota-se, pois, que os trabalhos para a própria empresa não se enquadram na definição de rendimento (proveitos e ganhos, na linguagem do POC) e, portanto, não devem constar da demonstração dos resultados elaborada de acordo com as IAS/IFRS.

Assim sendo, somos levados a concluir que os custos de activos autoconstruídos devem ser considerados directamente em rubricas de activo, não havendo lugar à rubrica “Trabalhos para a própria empresa”. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2005)