

Um empresário em nome individual com a actividade de electricista e canalizador, facturou em 2004 vendas no valor de 139 482,86 euros e prestações de serviços de 60 028,16 euros, totalizando 199 511,02 euros, os quais foram contabilizados respectivamente nas contas 71 e 72, para melhor controle dos *stocks*, sendo a prestação de serviços respeitante à aplicação dos respectivos produtos das vendas. Foi entregue a declaração modelo 3 de IRS de 2005, enviando o modelo C. A Administração Fiscal informou que deveria ser entregue o modelo B - regime simplificado, e não o modelo C. Qual o procedimento a efectuar, uma vez que o contribuinte é obrigado a possuir contabilidade organizada por exigência legal?

Ficam abrangidos pelo regime simplificado de tributação em IRS, os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado no exercício anterior um volume de vendas de 149 739,37 euros ou valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria de 99 759,58 euros.

Como não está definido um limite para a soma das duas alíneas (vendas mais outros rendimentos) continuará enquadrado no regime simplificado de IRS, o sujeito passivo que, por exemplo, tenha um volume de vendas de 149 mil euros e um valor de prestação de serviços ou outros rendimentos de 800 euros. Apesar de a soma de rendimentos, ser 149 800 euros, verificam-se todas as condições para inclusão no regime simplificado, a menos que tenha sido entregue declaração de alterações nos prazos previstos. Não obstante o sujeito passivo dispor de contabilidade organizada, se essa forma de organização não decorre de exigência legal, mas de opção do sujeito passivo, não fica excluído da possibilidade de aplicação do regime simplificado.

Lembramos que o Decreto-Lei n.º 211/2005, de 7 de Dezembro, veio alterar a redacção do n.º 3 do artigo 28.º do CIRS deixando de existir exclusão do regime simplificado quando se possuir contabilidade organizada por exigência legal. Esta nova redacção aplica-se para o período a iniciar em 01/01/2006, em conformidade com o entendimento sancionado pelo Ofício-Circulado n.º 20 112 – DSIRS, de 30 de Dezembro de 2005.

Lembramos que, uma vez enquadrado no regime simplificado, este será aplicado por um período mí-

Regime simplificado

nimo de três anos (permanência obrigatória), sendo prorrogável automaticamente por iguais períodos (artigo 28.º n.º 5 do CIRS).

Nos termos do n.º 5 do artigo 28.º do Código do IRS, o período mínimo de permanência no regime simplificado é de três anos, apenas cessando a sua aplicação quando os limites estabelecidos no n.º 2 do referido artigo sejam ultrapassados em dois anos consecutivos ou se for num único exercício em montante superior a 25 por cento. Nestes casos, o regime de tributação pelas regras da contabilidade organizada aplica-se automaticamente a partir do período seguinte ao da ocorrência de qualquer um dos factos.

Quanto ao regime simplificado de tributação, os artigos 28.º e 31.º do Código do IRS estabelecem as principais premissas. Neste regime apenas se consideram os rendimentos obtidos, não são consideradas as despesas. Ao rendimento obtido aplica-se o coeficiente de 0,20 caso se trate de vendas de produtos e o coeficiente de 0,65 aos restantes proveitos, tendo sempre como valor o montante mínimo igual a metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado. No regime simplificado de tributação, o lucro tributável, valor que servirá de base para cálculo do imposto a pagar, é determinado pela aplicação de determinados coeficientes. A única diferença é que, em termos fiscais, são presumidos custos numa percentagem de 80 por cento para as vendas de bens e mercadorias e de 35 por cento para os restantes proveitos.

Simplemente, para os contribuintes que fiquem no regime simplificado, o lucro tributável não é apurado com base no resultado líquido contabilístico, mas pela aplicação dos referidos coeficientes aos valores dos proveitos.

Lembramos que o apuramento do resultado fiscal não se confunde com o resultado contabilístico, nem deverá afectar este excepto no que diz respeito à estimativa de imposto.

Assim, ao fazer-se a estimativa de imposto, devem considerar-se as regras do regime simplificado, mas os movimentos contabilísticos são em tudo o resto iguais aos dos sujeitos passivos que são tributados pelo regime geral de tributação do lucro tributável. O valor resultante da aplicação destes coeficientes será o rendimento líquido do sujeito passivo que será englobado com eventuais rendimentos de outras categorias, obtendo-se o rendimento global líquido,

tendo como montante mínimo 2 701,30 euros. Se, por exemplo, em 2005 obtiver um volume de negócios de 997,88 euros, exclusivamente derivado da prestação de serviços, o rendimento colectável da categoria B determinado com base no regime simplificado será de:
 $997,88 \times 0,65 = 648,62$ euros, qualquer que seja o montante dos custos efectivamente suportados. Todavia, como o rendimento líquido apurado fica

abaixo do valor mínimo (2 701,30 euros), é este que tem de ser considerado.

A quitação das transacções só pode ser titulada por recibo, não sendo substituível, pelo menos enquanto a Lei não for alterada, pelas cópias dos cheques, documentos de transferência bancária ou outros de natureza análoga.★

(Resposta redigida em Julho de 2006)

Documentos de suporte

Para proceder ao reembolso de despesas, quando se faz a validação de documentação entregue por entidades, determinado TOC solicita sempre recibo das facturas, como forma de confirmar que o pagamento da despesa foi efectuado. Há entidades que indicam que não é obrigatória a emissão de recibo, entregando apenas comprovativos de pagamento por cheque/transferência bancária. É ou não exigível a apresentação de recibo para as facturas em causa?

A redacção dos artigos 787.º do Código Civil, e 476.º do Código Comercial, impõem a obrigatoriedade da emissão de recibos tal como se pode verificar pela leitura dos respectivos articulados que se transcrevem: Código Civil - artigo 787.º

«1 - Quem cumpre a obrigação tem o direito de exigir a quitação daquele a quem a prestação é feita, devendo a quitação constar de documento autêntico ou autenticado ou ser provido de reconhecimento notarial, se aquele que cumprir tiver nisso interesse legítimo.

2 - O autor do cumprimento pode recusar a prestação enquanto a quitação não for dada, assim como pode exigir a quitação depois do cumprimento.»

O Código Comercial, artigo 476.º:

«O vendedor não pode recusar ao comprador a factura das coisas vendidas e entregues com o recibo do preço ou da parte do preço que houver (des)embolsado.»

Para além da legislação transcrita há que ter também em atenção que se os adquirentes forem entidades que possuam, ou devam possuir, contabilidade organizada, têm necessidade imperiosa dos recibos para suportarem, documentalmente, os pagamentos que efectuarem (por exemplo, de facturas de aquisição de bens ou de serviços) pois a isso obriga a alínea a) do n.º 3 do artigo 115.º do Código do IRC, conforme se pode verificar pela leitura do respecti-

vo articulado: «Todos os lançamentos devem ser apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessários.»

Também neste mesmo sentido se pronunciou já a Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística, pois em resposta a uma questão idêntica que lhe foi apresentada, emitiu o seguinte entendimento: «Por imperativos de organização contabilística e de controlo interno, esta Comissão entende que todos os registos contabilísticos devem ser suportados por documentos comprovativos de cada operação.»

Este entendimento é aplicável à exigência de recibo de quitação das importâncias pagas em conformidade com o disposto no artigo 476.º do Código Comercial, bem como no n.º 3 do artigo 115.º do Código do IRC.

Em conformidade com o disposto do artigo 28.º do Código do IVA, o sujeito passivo é obrigado a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º desse diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços. As facturas ou documentos equivalentes devem conter os elementos constantes do n.º 5 do artigo 35.º do CIVA.

Assim, a não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de 100 a 2 500 euros.

A não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com coima de 50 a 1 250 euros, de acordo com o artigo 123.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.★

(Resposta redigida em Julho de 2006)

Transmissão de património

Um contribuinte fez a afectação de alguns móveis pessoais à sua actividade de comércio de mobiliário pelo seu valor de compra estimado, pois desconhece o valor de aquisição desses móveis. Como é que se pode calcular as mais-valias dessa afectação tendo em conta o art. 10.º n.º 1 alínea a) e o n.º 4.º alínea a) do CIRS? Se esse contribuinte pretender entrar com o seu património empresarial individual para realização de capital social de uma empresa, de acordo com o art. 38.º do CIRS, será que essa operação configura uma alienação onerosa de acordo com o art. 10.º n.º 1 alínea b) do CIRS?

Quando um particular afecta património à sua actividade empresarial ou profissional, no ano em que se procede à afectação, não há lugar à tributação de mais-valias, pois este procedimento é diferido para o momento de ulterior alienação onerosa ou outro facto que determine o apuramento em condições análogas, de acordo com art. 10.º n.º 3 alínea b), do CIRS.

Portando, não deverá ser entregue anexo G da declaração Modelo 3. Se o contribuinte alienar futuramente esse património, aí sim, serão geradas mais-valias, devendo nessa altura ser entregue o anexo G e ser declarada a mais-valia obtida correspondente à diferença positiva entre o valor de aquisição e o valor de afectação.

No entanto, a mais-valia correspondente à diferença entre o valor de realização e o valor de afectação deduzidos de eventuais amortizações deverá ser considerada no âmbito da categoria B, de acordo com o regime de tributação a que o contribuinte esteja sujeito.

Os elementos a considerar no preenchimento do quadro 4 do anexo G, serão o valor de afectação (valor de mercado à data da afectação) e a data em que esta ocorreu, pois será de acordo com estes elementos que se determina a parte da mais-valia que se enquadra na categoria G. A restante parte deverá ser declarada no anexo referente aos rendimentos da categoria B.

As mais-valias resultam da diferença positiva entre o valor de realização e de aquisição do bem, enquanto as menos-valias resultam da diferença negativa desses mesmos conceitos.

Importa referir que o valor de aquisição deverá ser actualizado mediante aplicação de coeficientes de desvalorização monetária e acrescido das demais despesas e encargos suportados com a valorização do bem e inerentes à alienação.

As mais ou menos-valias resultantes da alienação do bem obtêm-se mediante a aplicação da seguinte fórmula:

$$MV = VR - (VA \times \text{coef.} + EV + DAL + DAQ)$$
, sendo

VR - valor de realização

VA - valor de aquisição

Coef. - coeficiente de desvalorização monetária

EV - encargos com valorização

DAL - despesas com a alienação

DAQ - despesas com a aquisição

O art. 38.º do Código do IRS, revisto pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, prevê um tratamento particular para as situações de entrada do património empresarial de uma pessoa singular para a realização do capital de sociedade, que consiste em não apurar qualquer resultado fiscal.

No entanto, para que não haja apuramento de resultados em consequência da transferência, é necessário verificarem-se, em simultâneo, as seguintes condições:

- A sociedade para a qual é transmitido a totalidade do património ter sede ou direcção efectiva em Portugal.

- A pessoa singular transmitente ficar a deter menos 50 por cento do capital da sociedade e a actividade exercida por esta ser substancialmente idêntica à exercida em nome individual.

- Os elementos activos e passivos serem tidos em conta para efeitos da transmissão pelos valores que têm nos registos da pessoa singular em resultado da aplicação das regras fiscais.

- As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão serem valorizadas pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos, considerados pelos montantes que tinham nos registos da pessoa singular, em resultado da aplicação das regras fiscais.

- A sociedade para a qual são transmitidos os elementos patrimoniais, se comprometer, através de declaração a juntar à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular, a respeitar o estabelecido no artigo 77.º do Código do IRC.

Se as partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão do património empresarial para a realização do capital da nova sociedade vierem a ser alienadas antes de decorridos cinco anos contados da data da referida transferência, os ganhos obtidos em resultado da alienação serão considerados, não como mais-valias, mas sim como rendimentos empresariais e profissionais (n.º 3 do art. 38.º do CIRS).★

[Resposta redigida em Agosto de 2006]

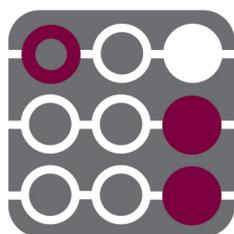


2006
continuamos a

Crescer

um Projecto Integrado
de Formação em

Ciências da Administração e Gestão



ISCAD
Instituto Superior
de Ciências
da Administração

Cursos de 1º Ciclo - Licenciaturas
-Contabilidade e Administração
-Solicitadoria
-Turismo



UILEIGIE
Escola de Altos Estudos
de Gestão

Executive MBA
-Gestão do transporte Aéreo/Aviação Civil
-Gestão do Risco, Regulação e Mercados Financeiros
-Desenvolvimento e Gestão Imobiliária
-Turismo: Gestão estratégica num novo
modelo de negócio

Pós-graduações
-Contabilidade e Relato Financeiro
-Contabilidade Financeira e de Gestão
-Gestão de Segurança
-Desenvolvimento de Competências para
Secretariado e Assessoria de Administração

Construir Futuro

Operações imobiliárias

Determinada empresa tem como actividade principal a consultoria em programação informática e como secundária a actividade de contabilidade e consultoria fiscal. A empresa adquiriu um imóvel urbano destinado à habitação, com o objectivo de investir. Por outro lado, nas deslocações a Lisboa para formação no âmbito dos serviços de informática e outros negócios, os funcionários instalam-se, em vez de ficar num hotel. É objectivo também, se surgir alguma boa oportunidade, arrendar o imóvel. Procedeu-se também à aquisição de mobiliário. Arrendando o imóvel com o mobiliário, a renda está sujeita a IVA? E sem o mobiliário? A empresa pode usufruir do direito à dedução do IVA no mobiliário, dado que o bem se destina a investimento e/ou utilização nas nossas deslocações a trabalho? Se o imóvel for arrendado a um sujeito passivo de imposto com contabilidade organizada, terá que ser retido IRC a 15 por cento pelo inquilino? Será necessário alterar o objecto social da empresa?

A aquisição de imóveis numa sociedade pode ter procedimentos diferentes de contabilização, de acordo com o objecto da sociedade.

O valor pelo qual estes bens serão contabilizados será o do seu custo de aquisição, que em conformidade com o capítulo 5 do POC (critérios de valorimetria) será «a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem.»

Se o objecto de actividade da sociedade for o arrendamento de imóveis, a conta adequada ao registo na contabilidade é a conta 42.2 - imobilizado corpóreo - edifícios e outras construções, pois, de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC) a conta de imobilizações corpóreas «integra os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano.»

Se o objecto de actividade da empresa não compreender o arrendamento de imóveis, constituindo a sua aquisição uma aplicação financeira, então deve proceder-se ao registo na conta 41.4 - investimentos financeiros - investimentos em

imóveis. Os proveitos referentes aos rendimentos do imóvel serão contabilizados na conta 783 - proveitos e ganhos financeiros - rendimentos de imóveis.

Se o objecto da sociedade for compra e venda de imóveis, e se o objecto da aquisição dos imóveis for a sua venda, isto é, uma sociedade imobiliária, o registo deverá ser numa conta de existências.

Nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, o sujeito passivo pode deduzir o imposto suportado na aquisição de bens e serviços desde que esses bens e serviços sejam utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Sobre o assunto deve referir-se que o IVA é um imposto geral sobre o consumo que, nos termos do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), incide entre outras operações, sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços, realizadas a título oneroso, no território nacional por um sujeito passivo agindo como tal.

A locação de bens imóveis está isenta de IVA, ao abrigo do n.º 30 do artigo 9.º do CIVA.

Sobre o assunto deve referir-se que, atendendo à natureza residual e, conseqüentemente, ampla do conceito de prestação de serviços consignado no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA), em princípio, as operações de arrendamento com mobiliário qualificam-se como operações sujeitas a tributação.

Diverso será o entendimento a conceder em sede de IVA ao aluguer de móveis e outros equipamentos, pelo que, se estiver em presença de um contrato misto de arrendamento e de aluguer, deverá ser concedido um tratamento autónomo a cada uma das espécies contratuais em causa, o que na prática resultará no seguinte:

- a) A renda devida pela locação dos imóveis encontra-se isenta nos termos do estatuído no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA, não devendo proceder-se à liquidação do imposto sobre as quantias em causa, no caso de se individualizar o respectivo montante relativamente ao devido pelo aluguer.
- b) O aluguer de móveis e/ou equipamento é considerado como uma prestação de serviços, face ao n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, sendo tributado à taxa normal de 21 por cento, segundo o dispos-

to na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código.

c) Não se afigurando possível uma perfeita autonomização e discriminação dos montantes em causa (valor da renda e do aluguer), entende-se que sobre o valor total da operação deverá incidir IVA à taxa geral de 21 por cento.

No que respeita à retenção, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC, o IRC é objecto de retenção na fonte relativamente a «(...) rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade comercial, industrial ou agrícola de sujeitos passivos de IRS que devam possuir contabilidade organizada.»

Quanto à taxa de retenção aplicável, esta será a prevista no artigo 101.º, n.º 1, do Código do IRS, isto é, 15 por cento, conforme resulta do n.º 4 do artigo 88.º do Código do IRC que em matéria de taxas de retenção relativas a residentes, remete para as taxas estabelecidas em sede de IRS.

Se o imóvel for arrendado a um particular ou a uma entidade que não disponha de contabilidade organizada, não existe retenção na fonte, uma vez que, de acordo com o Código do IRS e do IRC, apenas as entidades que tenham ou devem ter contabilidade organizada, são obrigadas a efectuar retenção na fonte sobre rendimentos prediais.★

[Resposta redigida em Julho de 2006]

É obrigatório discriminar na factura todos os artigos transaccionados, não bastando mencionar só as guias de remessa em que eles vêm descritos? Em termos de dedução do IVA poderá haver algum problema?

Nos casos em que a facturação é emitida quinzenalmente, como é que fica a obrigatoriedade dos cinco dias após a efectivação da venda (art. 35.º CIVA)? Como proceder para que o fornecedor mude de procedimento?

Nos termos do artigo 28.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, os sujeitos passivos têm a obrigação de emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestações de serviços que efectuem.

Para que a factura ou documento equivalente esteja processada na forma legal deve conter todos os elementos estabelecidos no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA e devem obedecer aos requisitos exigidos no artigo 4.º a 11.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho. O incumprimento de algum dos elementos enunciados coloca em causa o direito à dedução por parte do adquirente dos bens ou serviços.

Contudo, o n.º 6 do artigo 28.º do CIVA permite recorrer ao processamento de facturas globais, respeitantes a cada mês ou a períodos inferiores, desde que, por cada transacção seja emitida guia ou nota de remessa e do conjunto dos dois do-

cumentos se cumpram os requisitos do n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, desde que o facto tenha sido comunicando previamente à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

Em princípio, aplicar-se-iam os mesmos requisitos no processamento das facturas globais. Todavia, o disposto no n.º 6 do artigo 28.º do CIVA permite-nos sustentar um procedimento diferente. Ao estabelecer-se «e do conjunto dos dois documentos resultem os elementos referidos no n.º 5 do artigo 35.º» abre-se a possibilidade de, no processamento das facturas globais, se fazer apenas referência às guias de remessa respectivas, sem necessidade de discriminar todos os elementos exigidos no artigo 35.º do CIVA.

Assim, quando a empresa emite facturas globais nos termos do n.º 6 do artigo 28.º, entendemos que na factura bastará a menção às respectivas guias ou notas de remessa, não tendo que discriminar todos os bens transaccionados.

Na situação exposta, no que respeita à factura emitida quinzenalmente, afigura-se-nos estarmos perante o processamento de facturas globais, pelo que, relativamente à data da exigibilidade do imposto, a mesma dar-se-á na data da emissão da factura global, que terá de ser emitida no prazo de cinco dias úteis a contar do último dia do mês ou período a que respeita.★

[Resposta redigida em Julho de 2006]

Facturação

Transacções intracomunitárias

Existem duas empresas de engenharia, uma em Portugal e outra em Espanha. Uma tem nos trabalhos mecânicos a sua principal actividade, enquanto a segunda tem como base trabalhos de estudos e projectos de engenharia.

O fluxo operacional seria o seguinte: são comprados equipamentos em Portugal. Existe trabalho de montagem mecânica na empresa com estabelecimento em Portugal. Depois existiria uma venda para a empresa com sede em Espanha a qual faria outros serviços a complementar o produto final. A transmissão para Espanha é isenta de IVA? Se o produto final for colocado (vendido) novamente em Portugal essa transmissão será também isenta de IVA?

Embora a questão colocada não esclareça o circuito físico dos bens e o circuito documental, pensamos que esta questão se enquadra no conceito de trabalho a feitiço. Neste sentido, iremos efectuar um pequeno enquadramento sobre esta temática.

Quanto ao enquadramento do chamado "trabalho a feitiço", temos que clarificar se estamos perante uma transmissão de bens, nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea e) do CIVA, ou perante uma prestação de serviços, conforme se encontra definido na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, o que dependerá de quem fornece os materiais que se destinam a ser montados.

Se os materiais utilizados na produção/montagem desses bens foram na totalidade fornecidos pelo sujeito passivo que os monta, estamos perante uma transmissão de bens (alínea e) do n.º 3 do artigo 3.º).

Neste caso, se os bens saírem do território nacional para outro Estado membro e forem facturados a um sujeito passivo desse Estado membro, estamos perante uma transmissão intracomunitária isenta ao abrigo do art. 14.º do RITI. Esta operação é relevada no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica e no respectivo anexo recapitulativo. Se os bens não saírem do território nacional, ainda que facturados a uma entidade espanhola, será considerada uma transmissão em território nacional tributada em Portugal.

Se na produção/montagem dos bens os materiais utilizados forem fornecidos pelo dono da obra, mesmo que a empresa produtora tenha fornecido uma parte dos materiais, estamos perante uma prestação de serviços (alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA).

Nesta situação, a regra de localização estabelecida na alínea c) do n.º 6 do artigo 6.º (trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos), determina a sua sujeição a IVA em território nacional. Não obstante esta regra, o n.º 20 do citado artigo 6.º refere que os referidos serviços não serão sujeitos a IVA em território nacional se o adquirente for um sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutro Estado membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição, desde que os bens sejam expedidos para fora do território nacional.

Assim, a venda das matérias-primas de «B» (fornecedor nacional) a «C» (empresa espanhola) é uma transmissão intracomunitária diferida no tempo até à conclusão dos trabalhos efectuados por «A» (empresa nacional que procede à produção/montagem do produto final), que as remeterá para «C» em Espanha.

Se for este o caso, o procedimento a seguir para «B» será o seguinte: «B» efectua uma transmissão intracomunitária, isenta ao abrigo do art. 14.º do RITI, e deve relevar esta operação no campo 7 da declaração periódica e no respectivo anexo recapitulativo.

Ao enviar as matérias-primas a «A» deverá fazê-las acompanhar de guias de remessa, processadas nos termos do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho e de uma declaração, indicando que essas matérias-primas, depois de transformadas, se destinam a ser remetidas para «C».

Quanto à operação realizada por «A», estamos perante uma prestação de serviços efectuada sobre bens móveis corpóreos, totalmente materializada no território nacional. Se esses serviços forem facturados a «C» (empresa espanhola), a operação não é tributada em território nacional, por força do n.º 20 do artigo 6.º do CIVA, devendo constar esta referência na factura a emitir.

Quando «A» remeter os bens para «C» (em Espanha) deverá remeter a «B» uma declaração indicando a

data do envio a «C», bem como fotocópias do documento comprovativo da saída dos bens do território nacional, com destino a Espanha (ver Ofício-Circulado n.º 30 009, de 1999/12/10).

Caso os bens não sejam remetidos para Espanha serão considerados uma transmissão de

bens em território nacional e uma prestação de serviço aqui realizada, pelo que neste caso ambas as operações seriam tributadas em Portugal.★

(Resposta redigida em Julho de 2006)

Contabilidade agrícola

Um sujeito passivo de IVA com contabilidade organizada tem um projecto do IFADAP do qual consta a compra de 42 vacas. Essas vacas foram classificadas como imobilizado. Como contabilizar as crias dessas mesmas vacas, a respectiva venda e a alimentação de todos os animais?

Quer a estrutura de contas quer os próprios procedimentos contabilísticos, deverão ser adaptados, no seio das entidades, à sua estrutura produtiva e às necessidades de gestão que possam existir.

Assim, uma entidade que se dedique à actividade agrícola, produção de animais para venda e reprodução, deverá registar os animais quer em contas de imobilizado (os que se destinam à reprodução) quer em contas de existências – produtos e trabalhos em curso (os que se destinam a ser vendidos).

Desta forma, quanto aos animais reprodutores: devem ser considerados como “equipamento básico”, eventualmente sujeitos a depreciação (amortização), se admitirmos que estes animais perdem valor;

- Quanto aos animais em crescimento: devem ser considerados na conta 35 do POC - produtos e trabalhos em curso, pois ainda não apresentam condições de ser armazenados ou vendidos; ou na conta 44 – Imobilizado em curso quando se destinem a reprodução ou a produção leiteira;

- Quantos aos animais que completaram o ciclo de crescimento (estão disponíveis para venda) devem ser considerados numa conta 33 do POC, produtos acabados e intermédios.

A variação de valor destas duas últimas rubricas, de um exercício para o outro, deverá ser considerada variação da produção.

Quanto à forma de valorização das existências a mesma terá que atender aos custos que a empresa incorre para criação dos animais, designa-

damente alimentação, custo do veterinário, produtos farmacêuticos, etc., que deverão ser considerados como compras de matérias subsidiárias, ou dependendo da sua natureza específica, fornecimentos e serviços externos. Estes valores no final de cada exercício (se for utilizado o inventário intermitente), deverão ser reconhecidos em produtos e trabalhos em curso.

Isto é, nos casos em que os animais se encontrem contabilizados em existências por se destinarem a venda, também no final do exercício devem ser apuradas as existências em curso (conta 35 - Produtos e trabalhos em curso), sendo os correspondentes encargos que devam ser imputados à valorimetria dos bens, retirados da Demonstração de Resultados creditando a conta 81 - Resultados Operacionais. Estes encargos serão os suportados com veterinário, rações, medicamentos que foram contabilizados na classe 6.

Não queremos deixar de chamar à atenção para o ponto 5.3.1.3 do Capítulo V do POC sobre a valorimetria das existências nas explorações agrícolas, pecuárias e silvícolas, que permite utilizar na valorização das existências o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro, quando a determinação do custo de produção acarretar encargos excessivos.

Alerta-se ainda que, supletivamente às regras anteriores, aplica-se a Norma Internacional de Contabilidade n.º 41, que trata específica e exclusivamente as matérias de agricultura.★

(Resposta redigida em Julho de 2006)

Contratos de compra de divisas e de taxa de juro

Qual a contabilização correcta de um *forward* cambial no caso de cobertura de uma aplicação de tesouraria e no caso de especulação?

De acordo com a Directriz Contabilística n.º 17, um contrato de futuros é o instrumento financeiro derivado, que, de acordo com a definição regulamentar, é «um contrato a prazo, padronizado, pelo qual o comprador se obriga a pagar o preço acordado e o vendedor a entregar o activo subjacente numa data futura ou sendo caso disso, ambos se obrigam a pagar uma mera diferença entre o preço do contrato e o preço de referência no vencimento».

Existindo para efeitos contabilísticos dois tipos de operações, as de cobertura e as de especulação.

De acordo com a Directriz Contabilística n.º 17 – Contratos de Futuros, para que uma operação possa ser considerada como de cobertura, é necessário que se verifiquem simultaneamente as seguintes condições:

- a) Haja uma intenção da gestão com esse propósito manifestada através da identificação das posições a cobrir e da quantificação da sua exposição aos riscos, seja de variação de preços, seja de fluxos financeiros, porém, até ao limite do número de contratos necessários para a referida cobertura.
- b) A documentação na empresa evidencie de forma explícita a existência dessa operação de cobertura.
- c) Durante a operação as alterações no justo valor dos contratos mantenham um grau de correlação com as alterações ocorridas no justo valor das posições cobertas.

As operações que não preencham os requisitos atrás referidos serão consideradas de especulação. O tratamento contabilístico das operações tem a ver com o tipo de operação, especulação ou de cobertura, sendo que as operações de arbitragem são tidas como de especulação, como já foi anteriormente referido.

a) Operações de especulação

De acordo com a Directriz Contabilística n.º 17, os fluxos financeiros que resultam dos ajustes diários das posições são imediatamente reconhecidos em resultados, como ganhos ou perdas de natureza financeira, aliás, em sintonia com os normativos internacionais.

b) Operações de cobertura

Dado os contratos de futuros, sendo de cobertura, se destinam a cobrir o risco da posição coberta, a sua contabilização segue os critérios de reconhecimento dos resultados da posição coberta. Assim, se a posição coberta é contabilizada pelo custo histórico, o ganho/perda do instrumento financeiro derivado, considerado de cobertura, é diferido até ao momento que a alteração no valor da posição coberta seja realizada e, por conseguinte levada a resultados, sendo então, também reconhecido o resultado do instrumento financeiro de cobertura, por transferência de diferimentos.

As contas criadas pela Directriz Contabilística n.º 17 a utilizar na contabilização de derivados são:

- 15 – Títulos negociáveis
 - 158 – Instrumentos derivados
 - 1581 – Margens em contratos de futuros
 - 15811 – Em moeda nacional
 - 15812 – Em moeda estrangeira
 - 15813 – Em títulos
- 19 – Provisões para aplicações de tesouraria
 - 195 – Títulos negociáveis
 - 1958 – Instrumentos derivados
 - 19581 – Margens em contratos de futuros
- 27 – Acréscimos e diferimentos
 - 275 – Ajustes diários diferidos em contratos de futuros

De acordo com a Directriz Contabilística n.º 17, e bem, as comissões e taxas, são levadas à conta 68 – Custos e perdas financeiras por crédito de disponibilidades, no momento do fluxo de caixa. Os ajustes diários de ganhos e perdas têm o tratamento contabilístico segundo o tipo de operações realizadas, conforme já foi referido anteriormente. Assim, nas operações de especulação os ganhos são creditados na conta 788 – Proveitos e ganhos financeiros – outros e as perdas na conta 688 – Custos e perdas financeiras por crédito de disponibilidades.

O tratamento contabilístico das operações tem a ver com o tipo de operação, especulação ou de cobertura, sendo que as operações de arbitragem são tidas como de especulação

tos e perdas financeiras - outros, por contrapartida de disponibilidades ou terceiros. As operações de cobertura são contabilizadas na conta 275 - Acréscimos e diferimentos - Ajustes diários diferidos em contratos de futuros, por contrapartida de responsabilidades ou terceiros.

No encerramento de uma posição procede-se ao reembolso das margens (inicial e eventuais reforços) cuja contabilização é de forma inversa à que resulta da entrega da margem.

Assim, debita-se disponibilidades (Caixa/Depósitos à Ordem) por crédito da conta 15811 - Margens em contratos de futuros - Moeda Nacional. Para além disso, e de acordo com o tipo de operação, de especulação ou de cobertura, procede-se ao seguinte registo:

a) Operações de especulação

Uma vez que neste tipo de operações os ganhos ou perdas são reconhecidos diariamente, correspondendo aos fluxos financeiros relativos aos ajustes diários, só há que contabilizar o ajuste do ganho ou perda do dia de encerramento da operação.

b) Operações de cobertura

Sendo a posição coberta registada a custo histórico, os ganhos ou perdas relativos ao ajuste diário da operação de cobertura são diferidos e registados na conta 275 - Acréscimos e diferimentos - Ajustes diários diferidos. Neste caso, com o encerramento da posição de cobertura, os ganhos ou perdas diferidos na conta 275 são transferidos para resultados financeiros ou resultados operacionais, consoante a natureza do resultado obtido na posição coberta.

De acordo com a Directriz Contabilística n.º 17, devem ser divulgadas na nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, além de outras informações, as relativas a operações de derivados em aberto à data de encerramento das contas e ainda os resultados obtidos no exercício em operações de derivados.

Aconselhamos ainda uma leitura atenta tanto da Directriz Contabilística n.º 17/96, como da IAS 32 e 39. ★

(Resposta redigida em Junho de 2006)

Herança indivisa

Um sujeito passivo, empresário em nome individual sujeito a IVA e com contabilidade organizada, funcionava com o número de contribuinte de uma herança. Resolvidas as questões da partilha um dos herdeiros ficou com todo o imobilizado e começou a funcionar em seu nome individual. Como proceder relativamente à transferência do imobilizado, visto não ter havido valores nesta passagem? Quais os valores a atribuir ao imobilizado tendo em conta que algum equipamento básico ainda estava a ser amortizado?

Havendo a partilha do património da herança indivisa, a exploração do negócio extingue-se e efectua-se a cessação de actividade. Nestas circunstâncias, há que efectuar todas as operações de realização dos activos, pagamentos dos passivos ou passagem para a esfera pessoal dos herdeiros desse património (“liquidação” da herança).

Em termos contabilísticos, aplicam-se os mesmos procedimentos que nas sociedades com as devidas adaptações.

Em sede de IRS, no exercício da cessação da herança indivisa (partilha da herança indivisa: artigo 114.º, n.º 1, alínea d) do CIRS), apura-se o ren-

dimento tributável da mesma forma que foi explorado anteriormente.

No caso de transferência para o património particular do sujeito passivo (co-herdeiro) de bens afectos à sua actividade empresarial e profissional da herança indivisa, o valor dos bens corresponde ao valor de mercado dos mesmos à data da transferência, de acordo com o artigo 29.º do CIRS.

Quando se fala em transferência, pressupõe-se que, efectuada a cessação da herança indivisa, foi dada continuidade ao mesmo negócio, agora no âmbito de actividade empresarial, sujeito passivo de IRS, um dos herdeiros.

Tratando-se da transmissão de parte ou totalidade de um património, susceptível de exploração de um ramo de actividade independente, aplica-se a não sujeição a IVA, constante do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA.

No caso da existência de reporte de IVA, dado tratar-se de dois sujeitos passivos distintos (herança indivisa e empresário em nome individual), há que solicitar o reembolso nos termos do n.º 6 do artigo 22.º do CIVA. ★

(Resposta redigida em Junho de 2006)

Mais-valias

Uma pessoa singular pretende alienar um conjunto de acções de sociedade não cotada. As acções resultaram inteiramente da transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima realizada em Novembro último. Nessa data não houve qualquer aumento de capital, aquisição de novas acções, etc. A quota da sociedade foi adquirida há mais de dois anos. Qual o tratamento fiscal em sede de IRS da mais-valia?

As mais-valias provenientes da alienação onerosa de partes sociais são consideradas rendimento obtido no âmbito da categoria G – Incrementos patrimoniais. Assim determinam os artigos 9.º e 10.º do Código do IRS.

Não obstante, embora tratando-se de um rendimento sujeito a tributação, o n.º 2 do art. 10.º do Código do IRS, exclui de tributação as mais-valias provenientes da alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses.

Em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 4 do art. 10.º do Código do IRS, «... a data de

aquisição de acções resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem...».

Importa referir que esta exclusão de tributação não abrange as mais-valias provenientes de acções de sociedades cujo activo seja constituído, directa ou indirectamente, em mais de 50 por cento, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português – n.º 12 do art. 10.º do Código do IRS.

Caso a operação exposta não se enquadre na exclusão de tributação, então o rendimento a englobar resulta da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais – alínea a) do n.º 4 do art. 10.º do Código do IRS. Sugerimos leitura dos artigos 44.º e 48.º do Código do IRS, normativos que nos definem os conceitos de valor de realização e valor de aquisição.★

(Resposta redigida em Agosto de 2006)

Sucursal em Espanha

Uma empresa portuguesa tem uma sucursal em Espanha com contabilidade própria. Este ano, pela primeira vez, apresentou prejuízo.

Como integrar esses resultados na empresa-mãe? Pelo resultado líquido? Se sim, como contabilizar? No activo, em investimentos financeiros e resultados e na conta 68 ou 78?

As empresas que possuem sucursais devem integrar na contabilidade da sociedade detentora da sucursal todas as operações efectuadas pelas suas sucursais, filiais, escritórios de representação ou outro tipo de estabelecimento estável, independentemente de nos respectivos países elas possuírem contabilidade organizada de acordo com os respectivos planos de contas.

Não existe a obrigatoriedade de consolidação de contas, dado que esta pressupõe a existência de duas entidades com personalidade jurídica autónoma, a empresa-mãe e a empresa filial, conforme estipula o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho. As sucursais são apenas extensões territoriais de uma sociedade, com a qual existe dependência jurídica.

Assim sendo, deve integrar todas as operações efectuadas pela sucursal em Espanha na contabilidade da empresa detentora, seguindo as regras do Plano Oficial de Contabilidade português, independentemente da questão fiscal e da eliminação da dupla tributação económica consignada no artigo 85.º do CIRC.

Na prática, trata-se da reprodução de todo o movimento escriturado na contabilidade da sucursal na contabilidade da sede em Portugal. Existem duas formas de fazer esta integração: ou através de fotocópias dos documentos ou através de resumo mensal dos movimentos reproduzindo-os nas correspondentes contas, por extracção dos balancetes a enviar pelo «estabelecimento estável», acompanhados também de fotocópia dos documentos. A este respeito referimos que, embora a Administração Fiscal portuguesa não aceite fotocópias, nesta situação devem ser aceites, não só devido à particularidade do caso, como também por os originais da documentação deverem ficar na sucursal para serem presentes à fiscalização do respectivo país.★

(Resposta redigida em Agosto de 2006)