Rendimentos prediais

Aos rendimentos da categoria F (prediais) poderão ser deduzidas algumas despesas inerentes aos imóveis. As despesas com publicidade feita em jornais para arrendar moradias e apartamentos (essa publicidade inclui valor pago a um fotógrafo) são aceites fiscalmente? A despesa com o serviço fotográfico poderá ser considerada?
Na hipótese de se possuir diversos imóveis e contratar alguém para administrar e gerir os rendimentos inerentes a todos os bens, essa despesa poderá ser aceite pelo fisco como uma dedução ao rendimento da categoria F?

De acordo com o art. 8.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRS, são consideradas rendas as importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência.
Nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, as rendas constituem rendimentos prediais tributados pela categoria F.
O art. 41.º determina que, aos rendimentos brutos referidos no art. 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como a contribuição autárquica (IMI) e as taxas camarárias, que incidem sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado.
Quanto às despesas de conservação, muito embora o art. 41.º não as especifique, deverão ser consideradas como tal, todas aquelas que for necessário efectuar e suportar para manter o estado do prédio e que não sejam enquadráveis no conceito de despesas de manutenção. Como noção de despesas de conservação, importa reter o disposto no art. 16.º da Lei n.º 46/85, de 20 de Setembro, que afirma: «São obras de conservação, a cargo dos senhorios, as obras de reparação e limpeza geral do prédio e suas dependências e todas as intervenções que se destinem a manter ou a repor o prédio com o nível de habitabilidade idêntico ao existente à data da celebração do contrato e as impostas pela Administração, face aos regulamentos gerais ou locais aplicáveis, para lhe conferir as características habitacionais existentes ao tempo da concessão da licença de utilização, sem prejuízo do disposto nos artigos 1043.º e 1092.º do Código Civil.»
Consideram-se despesas de manutenção:
- a energia e manutenção dos elevadores, escadas rolantes e monta-cargas;
- a energia para iluminação, aquecimento ou climatização central;
- a administração da propriedade horizontal;
- a limpeza;
- os prémios de seguros dos prédios;
- porteiros;

Assim, não serão dedutíveis, por não terem enquadramento, no conceito de despesas de manutenção, nem no conceito de despesas de conservação, as despesas referidas, ou seja, os anúncios, o fotógrafo e as despesas com a administração do imóvel, uma vez que face à previsão do art. 41.º e ao exposto, as despesas efectuadas têm que estar directamente relacionadas com a fonte produtora do rendimento, ou seja, com o imóvel. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

Valor patrimonial tributário superior ao valor da venda

Determinada empresa tem como actividade principal a construção de edifícios para venda. Esta empresa, após a construção de um edifício, procedeu à venda das diversas fracções que o constituem (apartamentos) e as mesmas foram ao longo do ano registadas na contabilidade da empresa. Surge, entretanto, uma questão importante: uma destas fracções foi vendida em 8 de Março de 2005 pelo valor de 60 mil euros. O valor patrimonial tributário desta fracção era de 31 500 euros, valor referente à primeira avaliação do serviço de finanças e constante da escritura. Posteriormente, a empresa recebe, em 28 de Junho de 2005, uma segunda avaliação do serviço de finanças desta mesma fracção, mas elevando o valor patrimonial tributário para os 67 mil euros.

Foi tomado o procedimento correcto relativamente à declaração de rendimentos modelo 22, dado que no campo 257 do quadro 7 nada foi declarado, uma vez que foi considerado como valor patrimonial tributário o constante da primeira avaliação?

O Valor Patrimonial Tributário (VPT) de 31 500 euros referido na petição deverá ter resultado de avaliação efectuada antes da entrada em vigor do Código do IMI (CIMI).
Atente-se no disposto no n.º 1 do art. 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro: «Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor.»
Pelo que, pela sua transmissão em Março de 2005, o prédio foi avaliado nos termos do art. 38.º do CIMI, tendo-lhe sido atribuído o VPT de 67 000 mil euros.
Dispõe o n.º 4 do art. 76.º do Código do IMI, que «quando uma avaliação de prédio urbano seja efectuada por omissão à matriz ou na sequência de transmissão onerosa de imóveis e o alienante seja interessado para efeitos tributários deverá o mesmo ser notificado do seu resultado para, querendo, requerer segunda avaliação, no prazo e termos dos números anteriores, caso em que poderá integrar a comissão referida no n.º 2 ou nomear o seu representante.»
Assim, o alienante foi notificado do resultado da primeira avaliação efectuada nos termos do art. 38.º do CIMI, de acordo com o disposto no referido n.º 4 para, no prazo de 30 dias, querendo, requerer segunda avaliação do prédio.
Não tendo sido requerida segunda avaliação, nem pelo alienante, nem pelo adquirente, o VPT de 67 mil euros ter-se-á tornado definitivo.
Devia assim o contribuinte ter dado cumprimento ao disposto no artigo 58.º-A do Código do IRC, acrescendo no campo 257 do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, o valor de 7 mil euros (diferença entre o valor da avaliação e o valor constante do acto ou contrato).
Uma vez que o VPT se tornou definitivo antes do termo do prazo para a entrega da declaração modelo 22 de IRC, essa correcção deveria ter sido efectuada na declaração modelo 22 a entregar até ao último dia útil do mês de Maio de 2006. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

IMI e benefícios fiscais

O artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) prevê a isenção de IMI na aquisição de habitação própria permanente ou para arrendamento. O n.º 9 do mesmo artigo estabelece que «a isenção prevista no presente artigo só pode ser reconhecida duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar.» Tendo sido aditado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, qual a melhor interpretação deste n.º 9? A parte «só pode ser reconhecida duas vezes» aplica-se à isenção para habitação própria e permanente e à isenção para arrendamento cumulativa ou individualmente para cada uma delas, ou seja, posso beneficiar de duas isenções para habitação e duas isenções para arrendamento, ou apenas duas isenções quer seja para habitação ou para arrendamento? Este limite de isenções conta para pedidos após a publicação do DL (2003) ou tem efeitos retroactivos?

A isenção de IMI para a habitação própria e permanente (art. 42.º do EBF) deve ser tratada separadamente da isenção de prédios para arrendamento.
Nos termos do n.º 9 do art. 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), a isenção prevista nesse artigo só pode ser reconhecida duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar. Este limite apenas se impõe para a habitação própria e permanente, não se aplicando aos prédios arrendados.
O contribuinte poderá beneficiar de duas isenções quando o prédio se destinar a ser sua habitação própria e permanente. Se este tiver outros prédios e estes estiverem arrendados poderá beneficiar da isenção, em todos eles, não se impondo aqui o limite temporal do n.º 9 do art. 42.º do EBF.
O n.º 9 do art. 42.º foi aditado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro. Para a referida limitação, constante desse número, apenas contam as isenções requeridas em data posterior à entrada em vigor do referido Código, pelo que não tem efeitos retroactivos. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

Regime de neutralidade fiscal

Um empresário iniciou a actividade em nome individual em Maio de 2005. Em Outubro último constituiu uma sociedade unipessoal por quotas. Perante este cenário tem de ser dado início da actividade da nova sociedade e cessão de actividade da sociedade anterior. No entanto, os saldos da sociedade extinta vão passar ao valor contabilístico para a nova sociedade. Como é que se processa esta passagem?

Uma sociedade tem personalidade jurídica própria, que é distinta da dos seus sócios, e de outras sociedades que estes eventualmente tenham constituído. Como são entes jurídicos distintos não pode existir transferência de património dos sócios para a sociedade, com o fundamento dos sócios pertencerem a essa sociedade. Essa transferência só se pode realizar mediante a sua alienação ou entrada para realização do capital da sociedade.

Tendo em conta que o sócio já possuía uma empresa em nome individual, duas hipóteses se deparam, relativamente ao património desse empresário e à nova empresa.

A primeira alternativa é a transmissão dos bens em questão à sociedade, através de venda. Esta operação pressupõe que a sociedade já esteja previamente constituída.

O tratamento contabilístico/fiscal (em IRS) é idêntico ao da alienação de bens do imobilizado e de outros bens e direitos, ou seja, determinando a ocorrência de mais ou menos-valias contabilísticas e fiscais e outros proveitos.

Os resultados gerados nas transmissões onerosas de bens do activo imobilizado integram-se no conceito de mais-valias e de menos-valias, sendo-lhes aplicável o regime previsto nos artigos 43.º a 45.º do Código do IRC, caso o empresário individual esteja enquadrado no Regime de Tributação com base na contabilidade. Assim, e no que se refere ao cálculo das mais-valias e das menos-valias fiscais, o n.º 2 do art. 43.º do Código do IRC, determina que estas correspondem à diferença entre o valor de realização e o valor líquido do bem (entendendo-se este como o valor resultante da diferença entre o valor de aquisição do bem e o valor das reintegrações ou amortizações praticadas) corrigido, sendo caso disso, nos termos do art. 44.º do mesmo Código.

Após o registo na contabilidade da transmissão da totalidade do património do pagamento e recebimentos de débitos e créditos ou sua imputação à esfera pessoal, o empresário em nome individual apenas terá no seu balanço valores nas contas da classe 5 - Capital, nomeadamente na conta 51.1 - Capital - Inicial, 51.2 Capital - Adquirido e 51.3 - Capital - Conta particular.

Todas as contas da classe 5 devem ser saldadas por contrapartida da conta 51.3 - Capital - Conta particular, o que representará os valores atribuídos ao empresário aquando do encerramento da actividade em nome individual.

A conta 24 é também saldada por contrapartida da conta 51.3 - Capital - Conta particular.

Neste caso, o empresário em nome individual terá de facturar (mesmo sendo a título gratuito) à sociedade a alienação do seu património. Este património passará a constar da contabilidade da nova sociedade pelo valor que foi vendido (que sendo a título gratuito é apurado de acordo com art. 16.º do CIVA) e que será o valor de aquisição para a nova sociedade, sendo a forma e prazo de pagamento estipulados pelas partes.

A transferência do património do empresário em nome individual para uma sociedade por quotas não é considerada uma transmissão para efeitos de tributação de IVA, aplicando-se o disposto no n.º 4 do art. 3.º do CIVA, desde que sejam cumpridas as condições aí estabelecidas, ou seja, quando se trate da transmissão de um património, ou parte dele, susceptível de constituir um ramo de actividade independente e o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo deste imposto.

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 art. 22.º do Código do IVA. O pedido deverá ser efectuado na última declaração periódica, a enviar à Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA, no prazo de 30 dias a contar da data de cessação.

Para cessar a actividade, o empresário em nome individual deverá dar cumprimento ao disposto no art. 32.º do CIVA (entrega no Serviço de Finanças competente, no prazo de 30 dias a contar da cessação, da declaração de cessação, em triplicado), devendo igualmente comunicar o facto, o mais tardar, na primeira declaração anual de rendimentos que fizer, para efeitos de IRS (n.º 1 do art. 114.º do CIRS).

Em caso de transmissão gratuita do património na contabilidade do beneficiário, a oferta será classificada no seu activo atendendo ao fim a que se destinará: meio de produção ou venda. A contrapartida do registo na conta de imobilizado ou de existências far-se-á por crédito da conta 576 – Doações, sendo valorizada em conformidade com o n.º 2 da Directriz Contabilística n.º 2, pelo justo valor.

Há ainda a referir que as reintegrações e amortizações destes bens em segunda mão, ou seja, em estado de uso, se aplica o disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 5.º do Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, pelo que deverão ser amortizados utilizando as taxas determinadas em função do tempo de vida útil desses bens.

Sendo o beneficiário da transmissão gratuita, um sujeito passivo de IRC, a doação será considerada um incremento patrimonial em sede deste imposto. A alteração do art. 21.º do Código do IRC contempla esta questão, considerando como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Isto traduz-se numa variação patrimonial positiva, não reflectida no resultado da sociedade e que deverá ser acrescida no quadro 7 da declaração modelo 22 para efeitos da determinação do resultado fiscal, conforme resulta do art. 21.º do CIRC, no seu n.º 1: «Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício», uma vez que não se enquadra em nenhuma das excepções previstas neste mesmo artigo.

Os resultados gerados nas transmissões onerosas de bens do activo imobilizado integram-se no conceito de mais-valias e de menos-valias, sendo-lhes aplicável o regime previsto nos artigos 43.º a 45.º do Código do IRC, caso o empresário individual esteja enquadrado no Regime de Tributação com base na contabilidade.

Embora a doação ou transmissão a título gratuito seja uma operação sujeita a imposto do selo, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 1.º do Código do Imposto do Selo, o n.º 5 alínea e) deste preceito exclui da sujeição a este imposto as transmissões a favor de sujeitos passivos de IRC, porque a operação será tributada em IRC, como já vimos.

A outra hipótese é a da figura da "transformação" em sociedade, que consiste na transmissão da totalidade o património do empresário em nome individual para realização do capital social da sociedade (o que não é possível, uma vez que a sociedade já se encontra constituída). ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

Reservas de reavaliação

Certa empresa procedeu à reavaliação livre em 2004 de um terreno que possuía, com base nos valores de mercado (avaliação por entidade idónea externa) que se consubstanciou na criação de uma reserva de reavaliação de 460 141,07 euros.

Os dados são os seguintes: ano de aquisição: 1988; valor de aquisição: 289 302,78 euros; não existem amortizações.

Valor de reavaliação em 2004 a preços de mercado: 749 443,85 euros.

Reserva de reavaliação: 460 141,07 euros

Movimento contabilístico efectuado: Débito da conta 42; Crédito da conta 56 por 460 141,07 euros.

Em 2006 surgiu uma oportunidade de negócio, mas o valor conseguido pela venda é de 500 mil euros.

Como contabilizar o processo de venda, sabendo que a reavaliação em 2004, se é verdade que reflectia na altura o justo valor do terreno, agora, em 2006, por "crise" do próprio mercado, tal não acontece? Será que os valores da reserva potencial criada em 2004 não terão que ser "ajustados" ao justo valor actual, neste caso o próprio valor de venda, ou seja, 500 mil euros? Se a resposta é afirmativa, então deve o movimento de correcção ser feito entre a conta 56 a 42 ou 59 a 42? Partindo dos valores de reavaliação, será que deve ser apurada a menos-valia contabilística sabendo que esta transformará um potencial resultado líquido positivo, num efectivo resultado líquido negativo no mínimo igual ao valor da menos-valia?

Ou será que terão que ser feitas as correcções necessárias de forma a que a DR reflicta no fundo a verdade do negócio: comprou-se, em 1988, por 289 302,78 euros; vendeu-se em 2006 por 500 mil euros, logo, ganho real de 210 697,22 euros?

A presente questão relaciona-se, em termos contabilísticos e fiscais, com o enquadramento de uma venda de um activo reavaliado.

Para responder às questões, há que primeiro apresentar os conceitos de reavaliação e de mais e menos-valias contabilísticas e fiscais.
Para uma melhor compreensão do conceito de reavaliação aconselhamos a leitura e aplicação do preconizado na Directriz Contabilística n.º 16 - Reavaliação de activos imobilizados tangíveis, de que realçamos três pontos da mesma que consideramos serem suficientes para a sua compreensão, e que passamos a transcrever:
«2.4. O excedente obtido do processo de reavaliação só se considera realizado, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, pelo uso ou alienação dos bens a que respeita.
2 .5. No Plano Oficial de Contabilidade o excedente, referido no número anterior (2.4), é considerado como uma "reserva" na esteira de diplomas fiscais. Daí que venha sendo prática corrente a utilização daquele excedente, mesmo sem se verificar a sua realização, para cobrir prejuízos ou para aumentar o capital, o que de modo algum se considera admissível, face aos princípios contabilísticos geralmente aceites.
(…) 3.3.2. Se houver realização total, o excedente deve ser transferido para a conta 59Y Resultados transitados - regularização de excedentes, não sendo em caso algum, de considerar como proveito no âmbito da demonstração dos resultados do exercício.»
Resumidamente, a "remensuração" de um activo tem como objectivo ajustar o valor pelo qual o bem se encontra mensurado no razão ao seu justo valor. No processo de reavaliação, além de se ajustar a quantia relativa ao custo, há também que ajustar o valor das amortizações acumuladas, excepto, é claro nos casos de activos não amortizáveis, como é o caso exposto.
A diferença entre estes dois valores, valor mensurado e o justo valor, dá origem a um excedente, o qual deverá de ser incluído no capital próprio. De salientar que o excedente obtido e registado na conta 56. X – Reservas de reavaliação – outros excedentes, não pode ser utilizado para aumento de capital ou cobertura de prejuízos, até à data da sua realização.
Após a primeira reavaliação o justo valor poderá ser novamente revalorizado tal como aparece descrito no ponto 34 da IAS 16 – Activos fixos tangíveis que passamos a transcrever: «A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos activos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do activo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual (situação que deveria de ter sido efectuada no exercício de 2005). Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do activo fixo tangível apenas com alterações insignificantes no justo valor.»
Após a apresentação do conceito de reavaliação importa agora fazer a distinção entre os conceitos de mais e menos-valias contabilísticas e fiscais.
As mais e menos-valias contabilísticas são calculadas através da seguinte fórmula:
Valor de venda - (valor de aquisição - amortizações acumuladas)
O valor de aquisição é o valor pelo qual o activo se encontra registado na conta 421 - Imobilizações corpóreas - terrenos e recursos naturais.
Aplicando ao caso exposto, temos o seguinte: 500 000 – (749 443,85 – 0,00) = - 249 443,85 euros.
Uma vez que o resultado da operação é negativo estamos perante uma menos-valia contabilística, ou seja, o valor de venda do bem é inferior ao valor mensurado na contabilidade. De referir, ainda que esta menos-valia contabilística deve ser acrescida ao resultado liquido do exercício como resulta da leitura do art. 43.º do Código do IRC.
As mais e menos valias fiscais são apuradas com recurso à seguinte fórmula:
Valor de venda – (valor de aquisição ou histórico x coeficiente de desvalorização da moeda (valores previstos no art. 44.º do Código do IRC) – amortizações acumuladas)
Desta fórmula, resulta que o valor da reavaliação livre não tem consequências no apuramento das mais e menos-valias fiscais, dado que neste caso, o valor a utilizar será o custo de aquisição e não o resultante da reavaliação, como acontece no caso do apuramento das mais e menos-valias contabilísticas.
Aplicando ao caso exposto, temos o seguinte: 500 000€ (289 302,78€ x 2,39 – 0,00€) = - 191 433,64€.
Estamos perante uma menos-valia fiscal de 191 433,64 euros. Neste caso, a menos-valia fiscal apurada deve ser deduzida ao resultado líquido como resulta da leitura do art. 43.º do Código do IRC.
Em síntese, propomos que os movimentos contabilísticos:

- Pelo abate por alienação do terreno vendido (749 443,85 €)
DB 6942 – Perdas em imobilizações – Alienação de imobilizações corpóreas
CR 421 – Imobilizações corpóreas – Terrenos e recursos naturais
- Pela alienação do terreno (500 000 €)
DB 261x – Fornecedores de imobilizado
CR 6942 – Perdas em imobilizações – Alienação de imobilizações corpóreas
- Pela anulação do valor da reavaliação não realizada (460 141,07 €)
DB 56x – Reservas de reavaliação
CR 59 – Resultados transitados. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

Entreposto fiscal

A empresa "A", que comercializa vinhos comuns, possui vários entrepostos fiscais. Alguns dos seus fornecedores não têm entreposto fiscal e, por isso, emitem as facturas com IVA. A empresa "A" deduz posteriormente este IVA.
Esta compra poderá estar isenta de IVA ao abrigo do n.º 5 da alínea b) do n.º 1 do art. 15.º do CIVA, desde que o adquirente dos bens (empresa "A"), emita uma declaração indicando o destino que lhes irá ser dado, ou seja, que são bens que se destinam a ser incorporados nos bens colocados em regime de entreposto fiscal não aduaneiro, conforme estipulado pelo n.º 8 do art. 28.º do CIVA?
No caso de não estar isento, qual o tratamento correcto a dar a esta situação?

O IVA caracteriza-se, grosso modo, por ser um imposto geral sobre o consumo, incidindo, face ao que dispõe o artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), entre outras operações, sobre as transmissões de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.
No entanto, embora sujeitas a imposto, as transmissões de bens que se destinem a ser colocadas num entreposto fiscal encontram-se isentas de IVA ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 15.º do CIVA.
Em tal situação, os bens encontram-se num regime suspensivo de imposto, sendo o mesmo devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro a quem os faça sair em conformidade com o estabelecido no n.º 6 do mesmo artigo. Só são abrangidos pela referida isenção os bens que vão ser fisicamente incorporados nos bens produzidos no entreposto não aduaneiro ou os que, sem posterior transformação ou complemento de fabrico, aguardam num mesmo entreposto a posterior comercialização.
São as matérias-primas (incorporadas ou a incorporar) e os bens adquiridos para complemento de fabrico os que não têm consumo final nos entrepostos não aduaneiros e, como tal, os abrangidos pela isenção referida no art. 15.º do CIVA.
O mesmo não acontece com as matérias subsidiárias ou de consumo que, embora utilizadas no processo produtivo não se incorporam fisicamente nos bens finais obtidos, à semelhança do que, igualmente, acontece com os bens do activo imobilizado, sejam viaturas, maquinismos e outros equipamentos fabris ou administrativos, edifícios, etc., na medida em que todos estes bens têm uma utilização definitiva ou um consumo final nos entrepostos não aduaneiros e, como tal, são afastados da isenção referida no art. 15.º do CIVA.
Tais isenções, constituem, no fundo, regimes de suspensão do imposto.
Tratando-se de mercadorias em "suspensão" do imposto, a sua tributação configura uma regularização de IVA que, não tendo sido liquidado no momento da aquisição, por ter encontrado especial justificação fundada no destino que lhes foi dado, o será apenas no momento em que tal justificação deixe de relevar para efeitos da suspensão.
Tanto assim é que o facto gerador e a exigibilidade do imposto, relativamente a bens colocados naquele regime de suspensão, só se verificam quando os mesmos forem introduzidos no consumo – art. 7.º, n.º 8, em conjugação com os artigos 15.º, n.º 1 e 5.º, n.º 2, todos do CIVA.
Verifica-se pois, que o regime de suspensão do imposto manter-se-á ainda que se verifiquem subsequentes transmissões, enquanto os bens não forem introduzidos no consumo ou não saírem do entreposto não aduaneiro.
Assim, os fornecedores de bens nas condições acima referidas, desde que tenham na sua posse declaração emitida pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado deverão aplicar a isenção prevista no art. 15.º do CIVA. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

Isenções

Um empresário em nome individual (regime simplificado) desenvolve uma actividade de psicologia no seu gabinete médico e presta serviços a particulares. Neste caso, não há dúvidas sobre o enquadramento em sede de IVA, uma vez que se encontra abrangido pela isenção do art. 9.º. Este profissional irá agora trabalhar para entidades colectivas. Será que com esta situação ainda continua a estar isento de IVA ao abrigo do art. 9.º?

As actividades médicas e paramédicas estão isentas ao abrigo do n.º 1 do art. 9.º do CIVA.
No entanto, quanto à actividade de Psicologia (consultas psicológicas), refira-se que a actividade de psicólogo orientada para prestações de serviços que se consubstanciam na elaboração de diagnósticos (por solicitação de médicos) ou na aplicação de tratamentos, encontra-se isenta ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art. 9.º do CIVA.
A isenção abrange, assim, os actos praticados no âmbito da psicologia clínica, integrando-se o psicólogo nestes casos, nas profissões paramédicas mencionadas na disposição do Código atrás referido, entendendo-se que, devido ao carácter objectivo da isenção, esta se mantém ainda que sendo exercida em sociedade.
Esta isenção não é extensível - por extravasar claramente o âmbito da alínea b) do n.º 1 do art. 9.º - aos psicólogos que, por solicitação de empresas, de particulares ou de outras entidades públicas ou privadas, realizem actos ligados ao ensino, à selecção e recrutamento de pessoal, testes psicotécnicos ou funções relacionadas com a organização do trabalho.
Face ao exposto, podemos concluir que um sujeito passivo que, no exercício da sua actividade, pratique todas as operações descritas - operações sujeitas a IVA e que conferem o direito à dedução e operações isentas de IVA sem direito à dedução - se trata de um sujeito passivo misto e, portanto, limitado no exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante.
As operações isentas de IVA caracterizam-se pelo facto de o sujeito não liquidar imposto nessas operações, mas também não poder exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços necessários à realização das mesmas (art. 20.º do CIVA). Nesta situação, o IVA suportado é considerado custo do sujeito passivo.
Assim, os sujeitos passivos mistos, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, deverão atender ao disposto no art. 23.º do CIVA, ou seja, optar pelo método de percentagem de dedução (pro rata) ou pelo método da afectação real.
Na situação exposta, se o sujeito passivo apenas exerce a actividade de psicologia clínica, então as suas prestações de serviços estão isentas de IVA (art. 9.º, n.º 1), mesmo que sejam prestadas a uma pessoa colectiva, não podendo exercer o direito à dedução de todo o imposto suportado.
Chama-se a atenção para o que atrás ficou dito, pois se também existirem actividades de ensino de Psicologia e consultas para o recrutamento e selecção de pessoal, as mesmas estão sujeitas a IVA (taxa 21 por cento) e estaremos perante um sujeito passivo misto. ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

Distribuição de lucros

Uma sociedade em liquidação, constituída por dois sócios-gerentes, para além dos montantes já imputados aos sócios (conta 25) tem um valor em reservas livres/legais no valor de 5 mil euros, montante esse que também vai ser imputado aos sócios gerentes, ou seja, 2 500 a cada um.
Os sócios-gerentes terão que declarar esse valor na sua declaração de IRS como rendimentos de capitais? Nesse caso, a empresa terá que fazer a retenção dos 15 por cento de IRS?

Terminadas e contabilizadas as operações de liquidação, elabora-se o chamado balanço de partilha, no qual subsistem as contas relativas aos bens e valores a partilhar pelos sócios, regra geral, apenas disponibilidades mas pode também existir partilha em bens.

Os lançamentos que são efectuados nas contas da classe 5 são para anular todos os saldos das contas de balanço, mas também servem para apurar o rendimento do sócio. Mas os valores que são efectivamente para partilhar pelos sócios serão os valores do activo (eventualmente deduzidos de algum passivo que seja transmitido aos sócios), como as disponibilidades e bens que forem atribuídos aos sócios.

De acordo com o n.º 1 do art. 75.º do CIRC, «é englobado para efeitos de tributação dos sócios, no exercício em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais.»

O n.º 2 refere que «no englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior, deve observar-se o seguinte:

a) Essa diferença, quando positiva, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor que for atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para realização do capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável;

b) Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia, sendo dedutível apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução.»

Assim, de acordo com o art. 75.º do CIRC temos: Resultado da partilha – Valor de aquisição das partes sociais = X

Rendimento de Capitais = Resultado da Partilha – Valor nominal = Y

Mais-valia = X - Y

Cada sócio tem a haver a sua quota-parte no capital próprio da sociedade. Contabilisticamente, há que imputar o capital social, as reservas e resultados aos sócios na proporção das suas quotas, creditando (ou debitando, no caso de prejuízos) os sócios, em contas específicas de liquidação, por contrapartida das respectivas contas de capital próprio.

Após este lançamento, a soma dos saldos credores das contas de liquidação dos sócios tem de ser igual à soma dos saldos devedores das contas dos valores concretos a partilhar (caixa, bancos, títulos negociáveis, eventualmente bens do activo imobilizado corpóreo, podendo originar lugar a tornas).

Estes são os movimentos finais de liquidação, sempre com base no chamado balanço de partilha.

Havendo uma distribuição de reservas aos sócios, há lugar a tributação na esfera destes últimos, dado tratarem-se de rendimentos de capitais.★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)

Regime de Transparência Fiscal

Um sócio-gerente de uma empresa de contabilidade, mais dois TOC, estão inscritos na CTOC e exercem normalmente as suas funções. Aparentemente, este enquadramento pressuporia a aplicação imediata do Regime de Transparência Fiscal, nos termos da legislação em vigor. Não obstante, o objecto social da empresa prevê, para além da realização desta actividade, a comercialização de equipamento e outro material informático. Esta actividade está considerada, em matéria de cadastro fiscal, como secundária. Todavia, a realização de vendas é mínima e, presentemente, não atinge, sequer, um por cento do volume de negócios da empresa. Existe a obrigatoriedade de aplicar, ou não, o Regime de Transparência Fiscal?

O que fazer com o lucro oriundo das vendas de material informático?

As sociedades de transparência fiscal visam objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros atribuídos aos

sócios, conforme se pode ler na parte final do n.º 3 do preâmbulo do Código do IRC.
Assim, o Código do IRC adoptou, no seu art. 6.º para as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, para as sociedades de profissionais e para determinadas sociedades de simples administração de bens, o chamado Regime de Transparência Fiscal, caracterizado pelo facto de os rendimentos daquelas sociedades serem sempre imputados, para efeitos de tributação, aos respectivos sócios (pessoas singulares ou colectivas), na proporção em que estes participam no capital e independentemente de haver lugar a distribuição de resultados.
Em conclusão, não é tributada a sociedade que realiza o lucro, mas sim os seus sócios.
Se não se verificar esta condição, a sociedade estará sujeita a tributação em imposto sobre o rendimento segundo as regras gerais do Código do IRC.
Assim, nos termos da alínea a) do n.º 4 da referida disposição legal, considera-se sociedade de profissionais - a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que alude o art. 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios (pessoas singulares) sejam profissionais dessa actividade.
O Regime de Transparência Fiscal não é um regime facultativo, o que significa que, desde que as entidades reúnam os requisitos estabelecidos no art.º 6.º do Código do IRC estarão obrigatoriamente sujeitas ao regime nele previsto.
Assim, tratando-se de sociedades de profissionais que reúnam, cumulativamente, os requisitos estabelecidos na alínea a) do n.º 4 do art. 6.º do IRC, a saber :

– Sociedades constituídas para o exercício de uma actividade profissional constante da lista anexa ao Código do IRS;
– Em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade;
– E se os mesmos, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente;

Tais sociedades ficam obrigatoriamente sujeitas ao Regime de Transparência Fiscal, independentemente da forma que revistam (sociedades por quotas, sociedades irregulares, sociedades unipessoais), por força da alínea b) do n.º 1 do art. 6.º do Código do IRC.
A sociedade, para estar enquadrada no Regime de Transparência Fiscal, deverá ter sido constituída para o exercício de uma única actividade profissional constante da lista anexa ao Código do IRS, que pode ser a de TOC que consta da Tabela de actividades do art. 151.º do CIRS (Código 4015), e todos os sócios devem ser profissionais dessa actividade, bastando para isso estarem inscritos na Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
A actividade secundária indicada exclui o enquadramento no Regime de Transparência Fiscal, pois a comercialização de equipamento e outro material informático configura uma actividade comercial, e só o facto de uma sociedade por quotas, desenvolver uma actividade comercial, industrial ou agrícola, então o seu resultado já será tributado em IRC.
Assim, podemos concluir que a sociedade não cumpre o disposto na alínea a) do n.º 4 do art. 6.º do CIRC, pelo que não ficará abrangida pelo Regime de Transparência Fiscal, sendo a sociedade por quotas tributada em IRC. ★

(Resposta redigida em Novembro de 2006)

Abertura da contabilidade

Uma empresa foi constituída em Julho de 2006. Devido à anterior empresa que explorava o ginásio se encontrar em falência, foram penhorados diversos bens, incluindo todo o conjunto de máquinas pertencentes ao ginásio. Em momento anterior ao da própria constituição da nova empresa, os actuais sócios compraram as máquinas ao anterior proprietário evitando assim que elas fossem penhoradas, sem que houvesse qualquer documento de venda. Qual é a forma mais correcta de dar entrada destes bens na nova empresa, uma vez que se trata de activos imobilizados? Qual a valoração destes, tratando-se de bens usados? Quais os documentos de suporte a este lançamento?

Os custos ocorridos anteriormente à data do início da actividade que sejam considerados despesas de constituição, constantes da respectiva declaração podem ser reportados ao início da actividade.
No entanto, outras despesas que não as de constituição, como por exemplo compra de equipamento e material, só podem ser fiscalmente consideradas (em IRC e em IVA) se não forem anteriores à data de início de actividade.
Deste modo, para a afectação das máquinas pertencentes ao património dos sócios à sociedade poderá ter duas hipóteses:
- Como entrada em espécie para capital social, e assim sendo, o art. 28.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) refere que as entradas em bens diferentes de dinheiro, devem ser objecto de um relatório elaborado por ROC, nos termos aí preceituados.
Somos de opinião que a contabilização das entradas em espécie deverá ser feita com base no respectivo valor da avaliação do ROC.
- Como compra, os sócios terão de vender à sociedade os bens, neste caso as máquinas.
Os bens passam a constar da contabilidade da nova sociedade pelo valor pelo qual foram vendidos, de acordo com os critérios de valorimetria previstos no POC.
Os sócios irão agir como pessoas individuais (particulares). Ao efectuar a venda, estes deverão passar uma declaração desse acto. O documento que deverá possuir a identificação dos intervenientes, data, descrição e valor dos bens, e outros documentos que se mostrem pertinentes.
Com a entrada das máquinas na sociedade, quer seja por entrada em espécie, ou por compra, deverá fazer as respectivas amortizações de acordo com o Decreto-Regulamentar n.º 2/90.
De acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90 o período de vida útil de um elemento do activo imobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual. Deste modo, as máquinas, tratando-se de bens em estado de uso, deverão ser amortizadas de acordo com o período de vida útil esperado para as mesmas, desde que estejam sujeitas a depreciação (art. 5.º n.º 2 alínea a) do Decreto-Regulamentar n.º 2/90). ★

(Resposta redigida em Dezembro de 2006)