

## Pedido de reembolso de IVA

**O sócio gerente da empresa “HH”, Lda. vai requerer a insolvência. A empresa cessou em IVA no dia 05/08/2006, sendo necessário enviar a declaração periódica de IVA até 15/11/2006. Porém, esta empresa tem IVA a reportar. Nessa declaração periódica tem que se mencionar IVA a reportar ou solicitar o reembolso? Caso se tenha que proceder ao pedido de reembolso é necessário também proceder aos requisitos do despacho normativo n.º 53/2005?**

**D**e acordo com o n.º 6 do artigo 22.º do Código do IVA, o sujeito passivo poderá solicitar o reembolso antes do fim do período de 12 meses quando se verifique a cessação de actividade, desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a 25 euros, bem como quando o crédito a seu favor exceder 25 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, arredondado para a centena de euros imediatamente inferior.

Contudo, o requerimento de insolvência não determina, por si só, a cessação de actividade, devendo seguir as regras gerais de crédito de imposto (artigo 22.º, n.º 4) ou solicitar reembolso, se reunir os requisitos acima enunciados e do Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro.

Refira-se que, mesmo que em processo de gestão da massa falida, a sociedade continua a ter de cumprir com as suas obrigações declarativas e apenas quando o liquidatário considerar que estão reunidas as condições de cessação é que esta deve ocorrer, ou seja, o pedido de insolvência e a entrada em período de gestão da massa

insolvente não determina, por si só, a cessação em IVA e em IR.

O Código da Insolvência e da Recuperação da Empresa, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março de 2004, regulamenta o que é considerado massa insolvente no seu artigo 46.º:

«1 - A massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.

2 - Os bens isentos de penhora só são integrados na massa insolvente se o devedor voluntariamente os apresentar e a impenhorabilidade não for absoluta.»

Assim, havendo o direito de crédito de IVA e conseqüente direito ao pedido de reembolso, parece-nos que esse direito deve entrar para a massa insolvente. ■

*(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)*

## Regime dos combustíveis

**Determinada sociedade revende combustíveis e tem créditos já declarados incobráveis. Tendo em conta o regime especial de IVA para os combustíveis líquidos, qual o montante de IVA que a sociedade pode regularizar junto do fisco? A totalidade do IVA incluído nas facturas ou apenas o IVA relativo à margem de comercialização? No caso de ser a segunda opção, a totalidade das facturas (incluindo o IVA) é deduzido para efeitos de IRC? A dedução do IVA nestas circunstâncias obriga a que se tivesse constituído atempadamente a provisão para créditos incobráveis ou pode ser feita mesmo que os créditos não tenham sido relevados dessa forma na contabilidade?**

**O** Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de Dezembro, criou no ordenamento jurídico-fiscal um regime particular de tributação em sede de IVA das transmissões de combustíveis.

Tal regime caracterizava-se pela cobrança do imposto ser efectuada de uma só vez à cabeça, na venda pelas empresas distribuidoras com base no preço de venda ao público no caso de

vendas a revendedores, ou no preço efectivo de venda no caso de vendas a consumidores directos, resultando assim de tal procedimento que a tributação do concurso final seja idêntica à que resultaria da actuação do mecanismo do IVA ao longo de todo o circuito.

Com base neste regime, os revendedores não procediam à liquidação de IVA na venda aos consumidores e também não deduziam o IVA suportado na aquisição desses combustíveis, ou seja, na prática os bens em causa não eram desonerados de IVA na sua aquisição e, portanto, eram transmitidos com esse IVA pago pelos distribuidores.

Tendo em conta o mecanismo de funcionamento deste regime, não faz sentido o revendedor poder regularizar a seu favor o IVA contido em créditos considerados incobráveis nos termos do n.º 8 do art. 71.º do CIVA, pois não foi este agente económico que entregou imposto ao Estado. A Lei do Orçamento do Estado para 2004 (Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro) introduziu, em sede de IVA, um novo regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores, que reside no facto de o imposto devido pelas transmissões de gasolina, gasóleo e petróleo carburante efectuadas por revendedores ser agora liquidado por estes com base na margem efectiva de vendas, e que se encontra estabelecido nos artigos 68.º-A a 68.º-G do Código do IVA, artigos aditados por aquela Lei.

Neste regime, a entrega do imposto ao Estado faz-se pela margem calculada nos termos do art. 68.º-B n.º 1 do Código do IVA (diferença entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas, IVA excluído, e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído). Deste

modo, se os revendedores não podem deduzir o imposto suportado nas aquisições de combustíveis também não tem de entregar ao Estado o IVA sobre o preço de venda do combustível. Porém, o adquirente desses combustíveis, caso tenha direito à dedução e tendo presente as restrições do art. 21.º do CIVA, calculará o imposto dedutível pelo valor de venda dos bens (valor com imposto incluído).

Se fizermos os cálculos, verificamos que a entrega do IVA pela margem conduz exactamente ao mesmo resultado que obteríamos exercendo o direito à dedução e posteriormente liquidando IVA sobre o preço de venda.

Deste modo, quando o adquirente do combustível não procede ao pagamento da dívida constituída perante o revendedor, e desde que se verifiquem as condições do art. 71.º n.º 8 ou n.º 9 do CIVA, a regularização do imposto não será feita pela margem, mas sim pelo valor do IVA contido no preço de venda. Note-se que, caso estivessemos perante um desconto, à regularização do IVA a favor do revendedor corresponderia a regularização efectuada, a favor do Estado, pelo adquirente.

A evidenciação na contabilidade dos créditos de cobrança duvidosa, posteriormente tornados incobráveis, ajuda certamente à percepção da realidade das operações, mas não é condição essencial para poder regularizar o IVA. A constituição de provisões para cobrança duvidosa (actualmente ajustamentos) não releva para efeitos de IVA, devendo apenas cumprirem-se as condições do art. 71.º do CIVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)

## Mais-valias

**Um casal possuía um lote de terreno. O sujeito passivo B iniciou a actividade de construção para venda, tendo construído no terreno uma vivenda. No decurso de 2006, o casal divorciou-se. Após o divórcio, a vivenda foi vendida por 250 mil euros. Como se determina o rendimento?**

**S**ob a designação de mais-valias, incluem-se aqueles ganhos ou rendimentos ocasionais ou fortuitos que não resultam, portanto, de uma actividade do respectivo titular pré-ordenada ou dirigida à sua obtenção.

Considera-se, pois, como mais-valias, quaisquer valorizações ocorridas em quaisquer bens ou direitos, alheias à actividade ou vontade da enti-

dade em cujo património tal valorização se irá repercutir.

Pretende abranger-se pela incidência aqueles factos em que a mais-valia ocorre com maior frequência, em que ela se revela mais abundante e onde a sua dimensão ou o respectivo facto gerador não apresenta insuperáveis dificuldades de determinação.

O resultado final de uma tal selecção corresponderá, então, ao elenco de factos geradores de mais-valia tributável descritos nas várias alíneas do n.º 1 do art. 10.º:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

Por fim, refira-se que, nos termos da redacção da alínea a) do n.º 1 do art. 10.º, dada pela Lei n.º 30-G/2000, passam a ser relevantes para efeitos fiscais os actos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional, ao contrário da norma anterior, que apenas previa os bens imóveis, neste momento, também a afectação de bens móveis constitui um facto susceptível de gerar mais-valias tributáveis.

Os ganhos resultantes desta afectação têm a particularidade de se considerarem obtidos apenas no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa, ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas (por exemplo, destruição por sinistro ou transferência para o património individual), assim dispõe a alínea b) do n.º 3 do art. 10.º.

Quando aquela ulterior alienação ocorrer haverá que apurar a mais-valia decorrente da afectação ao património empresarial (categoria G) e a mais-valia gerada desde essa afectação até à alienação do bem ou da ocorrência de algum facto que conduza a resultados equivalentes (categoria B).

No caso apresentado, verifica-se que foi afecto à actividade empresarial um bem do património particular do empresário, pelo que se encontra nas normas de incidência da categoria G, por força do supra explanado.

Pela transferência do património empresarial novamente para o património particular haverá incidência na esfera da categoria B, como rendimento dessa categoria, com o correspondente cálculo de mais-valias apuradas nos termos gerais, uma vez que essa transferência se transforma na ulterior transmissão.

Assim, no ano em que se concretizou a nova transferência para património particular:

Primeira transmissão - categoria G (mais-valia privada - pela afectação do terreno à actividade)

- Valor de aquisição = valor que tiver servido para o cálculo do IMT (antiga SISA) (art. 46.º n.º 1)

- Valor de realização = valor de mercado à data da afectação (art. 44.º n.º 1 alínea c)).

As mais-valias apuradas serão englobadas para efeitos de tributação em 50 por cento do seu valor, nos termos do n.º 2 do art. 43.º do CIRS.

Segunda transmissão - categoria B (mais-valia empresarial ou profissional - pela transferência novamente para o património particular)

- Valor de aquisição = valor de mercado à data da afectação (art. 29.º n.º 2)

- Valor de realização = valor de mercado à data da transferência (art. 29.º n.º 3)

A venda da vivenda já na esfera particular dos titulares por 250 mil euros está sujeita a mais-valia na esfera da categoria G, uma vez que é uma mais-valia privada. Neste caso:

- Valor de aquisição = valor de mercado reportado à data em que ocorreu a transferência (art. 29.º n.º 3)

- Valor de realização = 250 mil euros ou o valor patrimonial tributário, quando superior.

As mais-valias apuradas serão englobadas, para efeitos de tributação, em 50 por cento do seu valor, nos termos do n.º 2 do art. 43.º do CIRS.

No presente caso, uma vez que a venda apenas ocorre após o divórcio, presume-se que cada um deles é detentor de 50 por cento do imóvel, pelo que só deve ser declarado no anexo G pela percentagem detida, excepto se no acordo de partilhas for acordada situação diferente. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)



**Uma empresa portuguesa vai admitir para os seus quadros de pessoal um trabalhador espanhol (não residente). A que taxa deverá ser efectuada a retenção na fonte? No final do ano, este trabalhador deverá entregar em Portugal a modelo 3 de IRS relativo aos rendimentos cá auferidos ou, pelo contrário, terá que apresentar apenas declaração em Espanha, onde indicará também o rendimento cá auferido e as retenções na fonte efectuadas?**

**D**eterminam os nossos códigos fiscais que os sujeitos passivos residentes em território nacional são tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles que provêm de outros territórios (regra da universalidade ou de base mundial).

Por sua vez, verifica-se que os sujeitos passivos não residentes são tributados de acordo com a regra da territorialidade, isto é, apenas serão tributados os rendimentos aqui obtidos.

Dada a ambiguidade da expressão «rendimentos obtidos em território nacional», o legislador entendeu ser necessário a enumeração das diversas situações que se consideram rendimentos obtidos em território nacional para efeitos de tributação. Assim, importará analisar o disposto no art. 18.º do Código do IRS.

O n.º 1 do art. 18.º refere que se consideram obtidos em território português:

«a) Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento.»

É devido à existência destas duas regras de tributação (universalidade e territorialidade) nos diversos Estados, que ocorre a dupla tributação de rendimentos. Determinado sujeito, não residente, será tributado nesse território pelos rendimentos aí obtidos (regra da territorialidade), sendo que esses mesmos rendimentos serão tributados no Estado onde é residente pelo facto de aí imperar a regra da universalidade.

As convenções ou acordos para evitar ou eliminar a dupla tributação do rendimento, vêm estabelecer regras entre os dois Estados envolvidos no acordo. Estas vêm atribuir legitimidade ou ao Estado de residência do beneficiário do rendimento ou ao Estado da fonte do rendimento para tributar determinado tipo de rendimento, ou ainda, estabelecer que determinado tipo de rendimento será tributado em ambos os Estados dentro de limites previamente fixados, ou seja, repartem a tributação do rendimento entre os Estados. Estas regras

obedecem à catalogação dos diversos tipos de rendimento previstos nos vários artigos das convenções, possuindo alguns deles definição do conceito para efeitos de aplicação da convenção. Importa salientar o uso das expressões «podem ser tributados...» ou «só podem ser tributados...» nas convenções. Quando é utilizada a segunda expressão significa que a tributação é exclusiva desse Estado. Por sua vez, quando é utilizada a primeira expressão, significa que a tributação não é exclusiva desse Estado, sendo permitido ao outro Estado que tribute o rendimento caso a sua legislação interna assim o preveja.

No caso de Espanha, o n.º 1 do art. 15.º da Convenção, (Resolução da Assembleia da República n.º 6/95), refere «os salários, ordenados e remunerações similares obtidas de um emprego por um residente de um Estado contratante (Espanha) só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante (Portugal). Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado (Portugal).»

Refere ainda o n.º 2, que «não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante (Espanha) de um emprego exercido no outro Estado contratante (Portugal) só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado, se:

a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam no total 183 dias em qualquer período de 12 meses que comece ou termine no ano fiscal em causa.»

Ou seja, não serão aqui tributados os rendimentos, mas sim no país de origem do trabalhador desde que ele não esteja em Portugal mais de 183 dias.

O art. 18.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22/11, determina haver dispensa de retenção na fonte, relativamente aos rendimentos referidos no art. 71.º quando por força de Convenção a competência para a tributação dos rendimentos auferidos pelos não residentes não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Assim, pode ser afastada a obrigatoriedade de retenção na fonte, desde que seja provada a resi-

dência fiscal através de certificado emitido pelas autoridades fiscais espanholas, antes de ser efectuado qualquer pagamento. Não sendo feita essa prova deverá efectuar retenção na fonte à taxa liberatória de 25 por cento, nos termos do art. 71.º, n.º 2, alínea c), do CIRS.

De referir que as guias de pagamento de retenção na fonte feitas a não residentes são autónomas, ou seja, não poderá “juntar” a retenção efectuada a residentes com a de não residentes.

Não sendo um sujeito passivo residente em Portugal, e partindo do pressuposto que aqui não permanece mais de 183 dias, não terá que apresentar declaração modelo 3 uma vez que as taxas do art.

71.º são a título definitivo, competindo neste caso ao Estado da residência atenuar a tributação “sofrida” em Portugal aquando da apresentação da declaração de rendimentos espanhola.

Os rendimentos pagos a não residentes devem ser declarados pelas entidades pagadoras na declaração Modelo 30, até final do mês de Julho, nos termos do n.º 7 do art. 119.º do CIRS, possibilitando assim o cruzamento de informação entre as autoridades fiscais dos diversos Estados da residência dos não residentes. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)

## IVA e operações imobiliárias

**Num empreendimento turístico com 200 fracções, 30 por cento foram alienadas a terceiros, sendo que os restantes 70 por cento, por imposição da lei que rege este tipo de empreendimentos de natureza turística (aparthotel), não podem ser objecto de alienação directa, tendo que permanecer na propriedade da entidade a favor da qual irá ser emitida a licença turística.**

**Pretende o empreendimento turístico, nas parcelas que ficarão a seu cargo, para além de fazer alojamentos diários normais, proporcionar a potenciais clientes (regime de terceira idade) a hipótese de garantirem a título vitalício o alojamento numa determinada fracção autónoma, sendo que a propriedade da fracção permaneceria no empreendimento turístico.**

**Não se trata de uma transmissão de direito de propriedade (neste caso direito de uso e habitação), mas sim cedência temporária a terceiros de fracções autónomas para habitação própria e permanente, acompanhada de prestação de determinados serviços.**

**Condições do alojamento vitalício:**

- Fazer parte de um clube do empreendimento turístico;**
- Pagar uma quantia inicial por parte do cliente a título de jóia (por exemplo, 100 mil euros);**
- Pagamento mensal de uma quantia relativa ao direito no alojamento, bem como serviços prestados incluídos (por exemplo, assistência social e motorista);**
- Possibilidade de reembolso de parte da jóia em caso de resolução do contrato nos dez primeiros anos de validade do mesmo, reembolso esse que seria consoante a permanência na fracção (por exemplo, se houver resolução do contrato ao fim de dois anos, reembolsa 80 mil euros, no caso de ser ao fim de oito anos, reembolsa 20 mil euros).**

**Como enquadrar em sede de IRC e IVA o recebimento da jóia e o seu respectivo reembolso de parte do mesmo? Qual o enquadramento em sede IVA das prestações mensais a pagar pelo cliente alojado na fracção autónoma?**

O direito real de habitação periódica (DRHP), vulgo *time share*, é um direito real menor (ou limitado) de gozo, que confere ao seu titular o direito de, reiteradamente, habitar por um período certo de tempo anual um imóvel alheio, sem alterar a sua forma ou substância, durante o período que constar do título constitutivo.

Assim, a forma da realização do negócio poderá influenciar o enquadramento para efeitos de IVA, isto é, se existir a transmissão do direito real do imóvel, isto é, o adquirente fica com a posse do bem na proporção do tempo que foi destinado, constitui uma alienação do direito de habitação periódica em imóvel ou conjunto imobiliário e, como tal, por se tratar da transmissão onerosa de um direito real

sobre um bem imóvel encontra-se sujeito a IMT embora isento por força do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 355/81, aproveitando neste caso da isenção do n.º 31 do artigo 9.º do CIVA.

Contudo, refere-se que não se trata de uma transmissão de um direito real de propriedade, mas sim de uma cedência temporária a terceiros de fracções autónomas com prestação de serviços de alojamento e serviços incluídos, situação que cairá no conceito de prestação de serviços, previsto no artigo 4.º, ficando como tal sujeito a IVA.

No que respeita ao tratamento contabilístico e fiscal do valor recebido pelo empreendimento a título de jóia, refira-se que o mesmo consubstancia um ganho e, como tal, deverá ser registado como um proveito, tributado em IRC. Contudo, como o ganho tem um carácter plurianual, esta tributação poderá ser diferida de acordo com o contrato estabelecido, nomeadamente tendo em conta os montantes estabelecidos de reembolso caso exista resolução do contrato.

Assim, de acordo com o art. 18.º do CIRC «os proveitos e custos de actividades de carácter plurianual podem ser periodizados tendo em con-

sideração o ciclo de produção ou o tempo de construção.»

No caso de resolução do contrato, e atendendo a que se encontra previsto que o direito não poderá ser alienado a terceiros, devendo o mesmo voltar à posse do proprietário – empreendimento turístico, o valor em causa do reembolso deverá corresponder ao proveito a diferir, isto é, de acordo com o acima referido se o valor do proveito foi diferido, no momento em que exista resolução do contrato o valor dessa resolução deverá corresponder ao valor que se encontra registado na conta 27, procedendo-se apenas à anulação desta por contrapartida do valor recebido. Este movimento não origina nenhum custo, apenas se reflecte fiscalmente na anulação do proveito que ainda faltava reconhecer e que deixa de existir. No que respeita à taxa de utilização e outros valores cobrados por contrapartida de um conjunto de serviços, revestem o carácter de prestação de serviços e como tal encontram-se sujeitos a IVA, devendo ser reconhecidos como proveito no exercício a que respeitam. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)

## Regularizações de créditos incobráveis

**Uma firma teve como sua cliente a empresa “X” que não lhe pagou uma quantia elevada. As facturas são todas de 2002. A firma foi notificada em Julho de 2006 pelo tribunal que a empresa “X” foi declarada falida, tendo sido fixada a data da falência em Setembro de 2004.**

**A empresa com créditos pode deduzir o IVA respeitante às facturas que nunca lhe foram pagas? Em que período?**

O artigo 71.º, n.º 8, do Código do IVA, permite a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução, processo ou medida especial de recuperação de empresas ou a créditos de falidos ou insolventes, quando for decretada a falência ou insolvência, exige sempre em qualquer uma destas situações previstas, a intervenção judicial.

Assim sendo, desde que na posse da certidão judicial que ateste uma destas situações, é possível a dedução do imposto, sem ser necessário a comunicação prévia à Administração Fiscal. Deverá, contudo, ser comunicada ao adquirente a regularização, nos termos do n.º 12 do artigo 71.º do CIVA. Pela redacção do artigo 71.º, n.º 8 do Código do IVA e pela consulta da doutrina existente sobre esta matéria, não podemos concluir existir um prazo legal

específico ou expresso para que se possa efectuar a dedução a que alude a norma acima referida.

No entanto, de acordo com o artigo 91.º, n.º 2 do CIVA, o direito à dedução só poderá ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução.

Deste modo, até após quatro anos da data da liquidação das respectivas facturas poderá efectuar a dedução do IVA correspondente.

Na posse dos documentos adequados, essa dedução do imposto pode ser efectuada, sem qualquer outra formalidade que não seja a inserção dos respectivos montantes a deduzir na declaração periódica, bem como a sua normal contabilização. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)