

Explicações

Determinada empresa “franchisada” (sociedade por quotas) tem por objecto social actividades pedagógicas, acompanhamento e orientação escolar (CAE80422), sem reconhecimento do Ministério competente. Esta empresa ministra aulas em grupos e individualmente (professor/aluno).

Tratando-se de uma sociedade por quotas estarão as aulas individuais (professor/aluno) isentas de IVA ao abrigo do n.º 12 do artigo 9.º do CIVA?

Nos termos do n.º 12 do artigo 9.º do Código do IVA estão isentas do imposto «as prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior.»

Em primeiro lugar, deve salientar-se que em matéria de isenções do IVA, tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, a interpretação das normas que regulam a aplicação das isenções deve efectuar-se de forma restrita.

A isenção acima referida tem carácter objectivo, pelo que não depende da natureza da entidade que presta os serviços aí referidos. Porém, está condicionada à verificação de dois condicionamentos: lições ministradas a título pessoal e, sobre matérias do ensino básico ou superior.

Considerando que o segundo condicionalismo se encontra preenchido, importa verificar se relativamente ao primeiro condicionalismo, no caso em que a prestação de serviços é efectuada por uma pessoa colectiva, nomeadamente por uma sociedade por quotas, se se considera verificada a isenção do n.º 12 do artigo 9.º do CIVA.

Relativamente a um conjunto alargado de isenções referidas no artigo do CIVA, a natureza jurídica da entidade que presta os serviços não é relevante para a aplicação da isenção do imposto, ou seja, sempre que verificados os condicionamentos previstos na norma, o facto de se tratar de pessoa individual ou colectiva, não releva para efeitos da respectiva isenção. É o caso, nomeadamente de um estabelecimento de ensino reconhecido pelo ministério competente, em que as prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, beneficiam da isenção do IVA, nos termos do n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, quer o estabeleci-

mento seja de um empresário em nome individual quer seja de uma pessoa colectiva.

No que respeita à matéria regulada pelo n.º 12 do artigo 9.º do CIVA, a expressão «ministradas a título pessoal», afasta a possibilidade do prestador ser pessoa colectiva. Na verdade, a isenção dirige-se às prestações de serviços vulgarmente designadas de “explicações” sobre matérias de ensino básico ou superior, em que se está perante uma prestação de serviços professor/explicador e aluno.

Nesse sentido, a propósito das prestações de serviços de professor actuando de forma independente, de acordo com entendimento da Administração Fiscal (cfr. Informação n.º 1 053, P 796 91001, de 92.01.13, da DSCA, do SIVA – *in* Imposto sobre o Valor Acrescentado – comentado e anotado – 9.ª edição – Emanuel Vidal Lima), pode ler-se que «o n.º 12 do artigo 9.º apenas se aplica às lições ministradas a título pessoal, isto é, aos serviços desta índole prestados directamente pelos professores aos alunos, sem que haja intervenção de qualquer entidade terceira.»

Face ao exposto, no caso de uma sociedade por quotas, cuja actividade consiste no acompanhamento e orientação escolar, mas sem reconhecimento do ministério competente, as aulas ministradas, quer a grupos quer individualmente, não beneficiam de isenção do IVA, dado que não tem enquadramento no n.º 10, nem no n.º 12, ambos do artigo 9.º do CIVA. Deste modo, as referidas prestações de serviços, efectuadas pela sociedade, estão sujeitas a IVA, sendo-lhe aplicável a taxa actualmente em vigor, 21 ou 15 por cento, respectivamente, se operações realizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores ou da Madeira. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)

Rendimentos de anos anteriores

Determinado contribuinte recebeu em 2006 rendimentos referentes a anos anteriores no valor de 172 520 euros. Reteve na fonte 38 817 euros e descontou para a Segurança Social 18 977 euros. O contribuinte é casado e tem um dependente. Em 2006 não teve quaisquer rendimentos do próprio ano. Como se calcula o rendimento colectável e qual a taxa que se aplica nestes rendimentos? Como se faz o apuramento do imposto para esta situação?

O artigo 2.º-A do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, determina, relativamente à retenção sobre rendimentos das categorias A e H: «Sem prejuízo do disposto no artigo 71.º do Código do IRS, as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, com excepção dos previstos nos números 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) e na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, e de pensões, com excepção das de alimentos, são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.»

A retenção de IRS é, assim, efectuada sobre as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respectiva tabela, considerando-se como remuneração mensal o montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos de trabalho dependente.

No entanto, os subsídios de férias e de Natal são sempre objecto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos ou postos à disposição (n.º 4 artigo 3.º do mesmo diploma).

O artigo 7.º deste Decreto-Lei, no n.º 1, prevê um procedimento especial, mas apenas para as situações em que «forem pagos ou colocados à disposição do respectivo titular rendimentos das categorias A ou H em mês, do mesmo ano, diferente daquele a que respeitam», procedimento este que se resume ao novo cálculo do imposto e retenção de apenas a diferença entre a importância assim determinada e aquela que, com referência ao mesmo período, tenha eventualmente sido retida.

Este procedimento, no entanto, não é aplicável (porque não determinado no normativo) no que se refere ao rendimento de anos anteriores, só agora colocados à disposição.

Neste caso, e atendendo às disposições já enumeradas, o valor referente aos anos anteriores será adicionado ao valor da remuneração mensal (no mês em que for pago ou colocado à dispo-

sição) para efeitos de enquadramento na tabela e respectiva retenção, excepto na parte que diga respeito a subsídio de férias e de Natal, que serão tributados autonomamente.

Por outro lado, e já no que se refere à tributação dos rendimentos, o n.º 1 do artigo 74.º do CIRS determina que se «forem englobados rendimentos das categorias A ou H que, comprovadamente, tenham sido produzidos em anos anteriores àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo, e este fizer a correspondente imputação na declaração de rendimentos, o respectivo valor é dividido pelo número de anos ou fracção a que respeitem, com o máximo de quatro, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no ano.»

Por exemplo: rendimentos do ano = 1 000 euros
Rendimentos de anos anteriores = 4 000 euros
N.º de anos a que reportam esses rendimentos = 2 anos

Pelo artigo 74.º do CIRS teremos:

$4\,000 : 2 = 2\,000$, que serão somados aos rendimentos do próprio ano.

$2\,000 + 1\,000 = 3\,000$, será este o montante considerado para efeitos de determinação das taxas, depois de somado com os restantes rendimentos do agregado e aplicação do quociente conjugal.

Porém, como referido no artigo 74.º, esta operação aritmética é só para determinação da taxa que depois se aplicará à totalidade dos rendimentos auferidos ($4\,000 + 1\,000 = 5\,000$).

Sendo essa a pretensão do beneficiário do rendimento, deverá este fazer a respectiva menção da declaração de rendimentos modelo 3 a entregar no ano em que ocorre o recebimento dos valores (ou colocação à disposição), no anexo A, indicando no quadro 5 a parte do rendimento que se refere a anos anteriores, bem como o número de anos a que se reportam os rendimentos aí referidos. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)



IRC - Créditos incobráveis

Uma empresa tem dívidas de cobrança duvidosa registadas desde 31 de Dezembro de 2001, quer na conta 218 quer na 28.

Estes montantes encontram-se dentro dos 100 por cento de antiguidade, pois são saldos anteriores a 1999. Não há qualquer possibilidade de recuperação destes saldos. Pode a empresa simplesmente anular os saldos da 218 por contrapartida da 28? Qual a documentação que serve de suporte? Que implicações fiscais existem?

Uma das condições para que as provisões de cobrança duvidosa, agora designadas de “ajustamentos de dívidas a receber”, sejam fiscalmente dedutíveis é a sua «evidência na Contabilidade», nos termos do artigo 35.º do Código do IRC.

Contudo, a própria Administração Fiscal tem tido o entendimento que a demonstração na contabilidade é uma condição supletiva e, normalmente, só é registada, uma vez verificados outros requisitos, nomeadamente, a realização de diligências para se efectuar a cobrança.

Os critérios contabilísticos de “ajustamentos de dívidas a receber”, assentam essencialmente em princípios de gestão e nas necessidades de relato financeiro e devem depender exclusivamente da verificação e consideração dos riscos de cobrança das dívidas de terceiros e da estimativa dos respectivos graus de incobrabilidade, de acordo com o entendimento da Comissão de Normalização Contabilística.

Senão vejamos: uma dívida por liquidar há mais de seis meses, mas em que o credor concorda com o deferimento do prazo, não se considera que existe mora em termos fiscais.

Este entendimento, em termos de doutrina fiscal consta de um Despacho do SDGCI, de 23/05/1994 (Ofício-Circulado n.º 023332, de 03/06/1994, do SAIR).

O facto de não terem sido constituídas as provisões para cobrança duvidosa, pode ser um indicador que não existiam, na altura, indícios que pudessem prever a incobrabilidade das dívidas ou mesmo que o credor concordava com a mora desses mesmos créditos.

Contudo, atente-se que, se estivermos perante uma factura em mora há 12 meses, mas que existam expectativas devidamente fundadas de que a mesma irá ser paga, com base em critérios de gestão e contabilísticos não deveria ser contabilizado o “Ajustamento de dívidas a receber”, mas

com base em critérios fiscais, esse “Ajustamento” deveria ser criado, porque é fiscalmente aceite. Estamos, pois, perante um dilema de gestão.

Em termos de doutrina fiscal, o Ofício n.º 2248, de 19 de Janeiro de 1998, do DSIRC, prevê que, se um crédito se encontrar em mora, mas com base na avaliação do risco de incobrabilidade e das diligências efectuadas para a sua cobrança se concluir que o mesmo não é duvidoso, não deverá ser efectuado o registo contabilístico do crédito como de cobrança duvidosa, nem da respectiva provisão (“Ajustamento”), sob pena de não ser aceite fiscalmente.

Porém, se nos anos seguintes aquela avaliação e diligências apontarem para uma dúvida quanto à incobrabilidade do crédito, então, a consideração do crédito como de cobrança duvidosa e a contabilização da respectiva provisão, efectuada de acordo com os critérios da mora do artigo 35.º do CIRC, é aceite fiscalmente.

Existe mais um entendimento da Administração Fiscal que vem corroborar esta linha de pensamento (Saída Geral n.º 040645, Proc. N.º 1333/95, de 23 de Outubro de 1995, da DSIRC), segundo o qual, «o facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é, por si só, um factor determinante para o considerar de cobrança duvidosa. Assim, deve ser aceite como custo, a constituição da provisão no exercício em que se considerem os créditos como de cobrança duvidosa, atendendo ao limite que compete a esse mesmo exercício. Caso o crédito seja reconhecido como de cobrança duvidosa apenas ao fim de 24 meses em mora, deverá ser registado como tal na contabilidade e constituir a provisão a 100 por cento, sendo a mesma aceite como custo fiscal».

Assim, é necessário que se comprove, perante a Administração Fiscal que, à data da mora, não foram constituídas as provisões para cobrança duvidosa porque se concluiu, nessa altura, que

os créditos não eram de cobrança duvidosa. Desta forma, as provisões agora constituídas, serão fiscalmente dedutíveis.

Esta matéria é de análise casuística, pelo que, não existem regras universais que se apliquem a todos os casos.

Importa também sublinhar que créditos em mora há mais de dois anos e provisionados a 100 por cento, tendo a provisão sido aceite na sua totalidade como custo nos anos de constituição, e possuindo a empresa fortes razões para os considerar incobráveis e, dada a sua insignificância individual ou qualquer outro motivo não se justificou o levantamento de procedimentos para atestar a sua incobrabilidade (pela via judicial) nos termos do artigo 39.º do CIRC, poderão ser abatidos. Esse artigo do CIRC determina que, «os créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, quando relativamente aos mesmos não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente».

Em síntese, estando os créditos devidamente provisionados a 100 por cento e em mora há mais de dois anos, podem ser considerados fiscalmente como créditos incobráveis.

Em termos de movimentação contabilística, o POC preconiza que os créditos de cobrança duvidosa devem ser provisionados na conta 28.1 – Ajustamentos de dívidas a receber – Dívidas de Clientes (Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro), no final de cada exercício, por contrapartida da conta 6661 – Ajustamentos de dívidas a receber – Dívidas de clientes.

Por outro lado, a anulação ou reposição das provisões (281 à 7722 – Reversões de ajustamentos de dívidas de terceiros), deve efectuar-se no exercício em que se verificarem as seguintes situações:

- A provisão constituída excede a perda estimada;
 - Deixou de verificar-se o facto para o qual a provisão havia sido constituída (no caso de se dar como incobrável o crédito);
 - Tendo-se verificado o prejuízo para o qual se havia constituído a provisão, aquele foi inferior ao previsto, pelo que a provisão se vai apresentar excessiva;
 - Fiscalmente não foram aceites a totalidade das provisões constituídas pela empresa, querendo a empresa contabilizar o correspondente excesso.
- Aqueles créditos que forem considerados incobráveis, devem ser contabilizados na conta 692. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Valorimetria do imobilizado

Como contabilizar o IMT na compra de bens rústicos, nomeadamente a compra de terras com aproveitamento agro-pecuário, numa exploração agrícola e pecuária (sociedade por quotas)? Considera-se imobilizado ou vai a custo com 63 - Impostos?

A IAS 16 estabelece o conceito de activos fixos tangíveis como sendo aqueles que são detidos para utilização na produção ou fornecimento de produtos ou serviços, para arrendar a terceiros ou para fins administrativos; e espera-se que sejam utilizados durante mais do que um período contabilístico. De acordo com a legislação portuguesa utiliza-se o termo “imobilizações corpóreas” para designar activos fixos tangíveis. A legislação portuguesa é omissa, mas a IAS 16 identifica o critério de reconhecimento de activos fixos tangíveis e esclarece como proceder à sua aplicação ao caso específico das despesas posteriores à aquisição ou construção de activos fixos tangíveis.

As despesas suportadas com activos fixos tangíveis devem ser reconhecidas no activo quando: for provável que fluam para a entidade os benefícios económicos futuros esperados atribuíveis ao activo; e o seu custo possa ser determinado de modo fiável.

Este critério deve ser aplicado às despesas suportadas com activos fixos tangíveis, na data em que as mesmas ocorrem, nomeadamente despesas:

- Para adquirir ou construir activos fixos tangíveis; adicionar ou substituir uma parte de activos fixos tangíveis; para adicionar um serviço a activos fixos tangíveis.

Também de acordo com os critérios de valorimetria do Plano Oficial de Contabilidade no



ponto 5.4.2. «o custo de aquisição e o custo de produção dos elementos do activo imobilizado devem ser determinados de acordo com as definições adaptadas para as existências» e no ponto 5.3.2., relativo à valorimetria das existências, «considera-se como custo de aquisição de um bem 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».

No caso exposto, o IMT deve ser adicionado ao valor do imobilizado corpóreo conforme dispõe a IAS 16 e os critérios de valorimetria do Plano Oficial de Contabilidade. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Taxas de IVA em empreitadas

O caso em apreço relaciona-se com a aplicação da taxa reduzida do IVA nas empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação.

Para se comprovar que se trata de uma habitação basta a factura ser emitida a um particular e indicar-se na factura que as obras foram feitas numa habitação? É necessário exigir uma cópia da licença de habitação, de modo a comprovar que não está licenciada para outros fins?

No caso dos condomínios, como provar que estão abrangidos pela isenção do n.º 23 do art. 9.º do CIVA?

De que forma se pode aferir que não se tratam de obras que contemplem acréscimos, sobre elevação e reconstrução? Já que por vezes as obras de conservação acabam por ter associadas obras de reconstrução, tornando-se difícil estabelecer a distinção.

Para finalizar, os trabalhos de canalização, por exemplo, desentupimentos de canos, são considerados como reparação e conservação, aplicando-se a taxa reduzida?

De acordo com o disposto na verba 2.24 da Lista I anexa ao CIVA (em vigor desde 1 de Julho de 2000, a 31 de Dezembro de 2003 e, posteriormente, por força do n.º 6 do art. 30.º da Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2005 – a partir de 1 de Janeiro de 2005) é aplicável a taxa de cinco por cento às seguintes prestações de serviços:

«Empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou mini-golfe ou instalações similares.»

Segundo o estabelecido no ponto 2 do Ofício-Circulado n.º 30 025, de 7 de Agosto de 2000, da DSIVA, a referida verba engloba unicamente os serviços efectuados em imóvel ou parte dele que, não estando licenciado para outros fins, es-

teja afecto à habitação, considerando-se imóvel ou parte de imóvel afecto à habitação o que esteja a ser utilizado como tal no início das obras e que, após a sua execução, continue a ser efectivamente utilizado como residência particular.

Nesta conformidade, se as obras constituírem objecto de contrato de empreitada respeitante a imóvel afecto à habitação celebrado entre o dono da obra (proprietário, locatário ou condomínio abrangido pela isenção do n.º 23 do art. 9.º do CIVA) e o respectivo empreiteiro, poderá ser-lhes aplicada a taxa de cinco por cento, de harmonia com a verba 2.24 desde que estejam reunidos os demais requisitos constantes do referido normativo.

Relativamente aos serviços, nomeadamente de canalização, desentupimentos de canos e outros, que se efectuem fora de um contrato de empreitada, tal como se encontra previsto no Código Civil, são considerados meras prestações de serviços não abrangidas pela verba 2.24 da Lista I anexa ao CIVA, sendo consequentemente sujeitas a imposto à taxa de 21 por cento.

Para efeitos da verificação dos pressupostos previstos na verba 2.24 da Lista I anexa ao CIVA, designadamente a afectação a habitação, bem como à isenção prevista no n.º 23 do art. 9.º do CIVA, para os condomínios, compete ao empreiteiro aquando da realização do contrato de empreitada

confirmar aqueles pressupostos através de qualquer meio possível. A falta de requisitos previstos na citada verba implica a liquidação por parte do empreiteiro da taxa de 21 por cento. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Transacção intracomunitária

A empresa “C”, franchisadora sediada em Portugal e sujeito passivo de IVA e IRC, vai alugar um espaço comercial em Espanha, e colocá-lo à disposição da empresa “L”, seu franchisado, também sediada em Portugal, e igualmente, sujeito passivo de IVA e IRC.

Ao valor do aluguer do espaço a empresa espanhola adiciona 16 por cento de IVA espanhol. Pode ser considerada uma transacção intracomunitária, e como tal isenta de IVA, pelo facto de a empresa “C” não ir explorar directamente o espaço comercial? Se não, pode a empresa “C” deduzir ou recuperar esse IVA?

A empresa “C”, ao colocar o espaço à disposição da empresa “L”, cobrará a este valor igual ao que lhe custará o aluguer, e ainda, um valor de *royalties* pelas vendas efectuadas pela empresa “L” no espaço comercial. Aos valores cobrados não deverá acrescer IVA à taxa legal espanhola de 16 por cento, pois está a realizar uma operação interna em território espanhol, apesar de ambas as empresas estarem sediadas em Portugal? Caso contrário, cobrará IVA à taxa portuguesa de 21 por cento?

Se assim for, não deverá a empresa “C” registar-se junto das finanças espanholas como sujeito passivo de IVA e proceder à entrega periódica de declarações fiscais no “país vizinho”?

Em termos nacionais, esta situação implicará que tipo de obrigações declarativas por parte da empresa “C”?

A localização das prestações de serviços, segue, em princípio, a regra do denominado «princípio do país de origem», isto é, a tributação é efectuada onde o prestador tiver a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio (n.º 4 do artigo 6.º do CIVA).

No entanto, o artigo 6.º do Código do IVA possui regras específicas atendendo às características próprias dos serviços prestados.

Ou seja, é aqui relevante o espaço onde ocorre essa prestação de serviços, de forma a aferir do seu local de tributação.

Assim, o aluguer dos bens imóveis situados em Espanha é sujeito a IVA naquele território (alínea a) do n.º 5 do artigo 6.º).

Esta norma de localização aplica-se quer o sujeito passivo espanhol faz à empresa “C” quer na posterior facturação que esta sociedade faz ao seu franchisado.

Não existe obrigação de “C” se registar em Espanha, podendo a obrigação de liquidação do imposto e sua entrega à Administração Fiscal espanhola ser cumprida pelo adquirente desde que ele se encontre registado naquele território.

Chama-se a atenção para a eventualidade desta operação poder beneficiar de alguma isenção na legislação fiscal espanhola à semelhança do nosso artigo 9.º n.º 30 nos casos de arrendamento paredes nuas.

Relativamente aos *royalties*, e de acordo com o artigo 6.º n.º 8 alínea a), as prestações de serviços de «...cessão ou concessão de direitos de autor, de brevet’s, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos...», é tributada em Portugal, desde que o adquirente seja um sujeito passivo registado no território nacional, independentemente onde se situe o prestador.

Não obstante o adquirente ser sujeito passivo em Portugal, se estiver também registado em Espanha e a facturação for emitida com o número de identificação fiscal espanhol, por esta norma conjugada com o artigo 6.º n.º 9 alínea a), a operação será localizada no «país vizinho», com liquidação do IVA à taxa em vigor naquele território, por *reverse-charge*. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)



IRC - Benefícios fiscais

Um cliente de um TOC é responsável por uma cooperativa que se localiza numa área abrangida pelo benefício da interioridade. Trata-se de uma empresa que, para as operações mantidas com os sócios, tem uma taxa de IRC de 20 por cento (pelo regime do Estatuto Fiscal Cooperativo) e para as operações mantidas com não sócios tem uma taxa de 25 por cento.

Ora, sendo uma empresa que se situa dentro de uma região que tem também o Regime de Incentivos Fiscais à Interioridade, para as operações com não sócios, estava a beneficiar desse mesmo benefício fiscal, preenchendo o Anexo F da Declaração Anual, e colocando esse benefício no Quadro 10 da modelo 22, linha 355. Não está a incorrer em algum tipo de irregularidade ao usufruir cumulativamente destes dois regimes?

A Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, que veio sendo prorrogada até ao final de 2006, criou vários incentivos fiscais à interioridade de que podiam beneficiar as entidades cuja actividade principal se situasse nas áreas beneficiárias, de entre os quais destacamos os que influenciavam ou o lucro tributável em IRC ou apenas a respectiva colecta:

- Majoração de 30 por cento das amortizações relativas aos investimentos relevantes até 498 797,90 euros (artigo 8.º da referida Lei);
 - Majoração de 50 por cento dos encargos sociais obrigatórios relativos à criação líquida de postos de trabalho, sem termo, nas áreas beneficiárias (artigo 9.º);
 - Redução de taxa de IRC (n.ºs 1 e 2 do artigo 7.º).
- Para usufruir dos incentivos, tinham de ser observadas as seguintes condições:
- Determinação do lucro tributável por métodos directos de avaliação ou de acordo com as regras aplicáveis ao regime simplificado de tributação;
 - Situação tributária regularizada;
 - Inexistência de salários em atraso;
 - Declarações de rendimentos assinadas por TOC;
 - As entidades não resultarem de cisão efectuada a partir da data da publicação da lei.

Os incentivos previstos nesta lei não eram cumuláveis com outros benefícios fiscais de idêntica natureza.

A empresa em questão é uma cooperativa e, como tal, sujeita ao Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC), criado pela Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro.

À excepção dos resultados provenientes das operações com terceiros ou de actividades alheias aos fins cooperativos que ficam sujeitos à taxa normal de IRC, o resultado tributável é sujeito a uma taxa reduzida de 20 por cento.

O facto de beneficiar de redução de taxa relativamente a uma parcela do resultado tributável, não a impede, porém, de, no que se refere ao resultado que está sujeito à taxa normal de IRC, poder usufruir dos incentivos fiscais à interioridade previstos na Lei n.º 171/99.

Esse impedimento contrariava o princípio da «não discriminação negativa» a que deve obedecer a interpretação e aplicação do EFC, segundo o qual «as cooperativas não poderão ser discriminadas negativamente face a outras entidades quando no desempenho de funções idênticas» (cfr. alínea c) do artigo 2.º do EFC).

Só é possível beneficiar de tais incentivos se a sua actividade principal se situar nas áreas beneficiárias e se forem observadas todas as condições referidas nas alíneas a) a e) do n.º 3 do artigo 7.º da Lei n.º 171/99.

Relativamente ao preenchimento da declaração modelo 22, não deve ser inscrito qualquer valor no campo 355 do Quadro 10, uma vez que neste campo só devem figurar os benefícios que operam por dedução à colecta, o que não é o caso.

Deve, sim, sujeitar toda a matéria colectável à taxa de 20 por cento, uma parte devido ao facto de efectuar operações no âmbito da cooperativa e a outra parte - que estaria sujeita à taxa normal - por beneficiar do incentivo fiscal à interioridade (redução de taxa).

Caso a empresa também usufrua dos benefícios referentes à majoração das amortizações e dos encargos com a Segurança Social, devem os valores dessa majoração ser deduzidos no campo 234 do Quadro 07 da Declaração modelo 22.

No Anexo F à declaração anual, para além dos demais quadros informativos, devem ser preenchidos os quadros 08 e 09 de acordo com as respectivas instruções de preenchimento, tendo

especial atenção às eventuais correcções que tenham de ser feitas no campo 363 do Quadro 10 da declaração modelo 22, caso haja «excesso a regularizar» nos campos F405 e ou F425.

9. Por último, chamamos a atenção para o facto de a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro

(OE 2007), ter revogado a Lei n.º 171/99 e ter aditado ao Estatuto dos Benefícios Fiscais o artigo 39.º-B – Benefícios Relativos à Interioridade. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Valorimetria das existências

Um sujeito passivo de IVA português, com sede no nosso País, importa mercadoria que vem da China para a Holanda e, posteriormente, até Lisboa, por via marítima.

Como classificar contabilisticamente os custos com a abertura de cartas de crédito a favor do fornecedor deste sujeito passivo português? Será que se deve classificar essas despesas emitidas pelo banco como um custo financeiro do exercício (68) em que é suportado ou deverá ser considerado como custo adicional com compra (312) e imputado no custo da mercadoria? Como classificar os custos de transportes com amostras que os diversos fornecedores chineses enviam e que são suportados pelo sujeito passivo português a uma transportadora internacional? Por vezes, há amostras que levam a entidade nacional a não importar essa mercadoria, dada a fraca qualidade. Devem classificar esses custos na conta 62 ou na 312?

Veja-se ainda a seguinte situação: o sujeito passivo importa uma mercadoria em Fevereiro de 2007. No mesmo dia que dá instrução ao seu banco para pagar ao fornecedor, contrata um financiamento para liquidar esse pagamento de mercadoria. Esses financiamentos duram, por exemplo, seis meses. Nesta situação iria pagar os juros juntamente com o reembolso do empréstimo. Sendo evidente que este financiamento serviu para comprar a mercadoria deveria ser classificado como custo adicional com compras? Como sucede, por exemplo, nos financiamentos à construção? Ou deverá ser sempre um custo financeiro do exercício lançando-se na conta 681?

Na conta compras lança-se o custo das aquisições de matérias-primas e de bens aprováveis destinados a consumo ou venda. Devem nela ser também incluídas as despesas adicionais de compra. As despesas adicionais de compra podem ser: transportes, despesas alfandegárias, direitos aduaneiros, IVA não dedutível, etc.

De acordo com a alínea a) do n.º 5 da Directriz Contabilística n.º 11, sempre que existam movimentos com países da União Europeia ou terceiros (países fora da União) em todas as contas divisionárias da conta 31 – Compras devem criar-se subcontas que evidenciam em separado os valores referentes a cada mercado. As subcontas a criar são: aquisições nacionais, aquisições comunitárias, aquisições em países terceiros.

No ponto 5.3.2 do Plano Oficial de Contabilidade aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, é dada a noção de custo de aquisição, como sendo 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.

A IAS 2 especifica de forma mais pormenorizada como apurar aquele custo, nomeadamente, ao

indicar como determinar o preço de compra em alguns casos particulares e como tratar contabilisticamente as despesas de armazenagem.

O preço de compra de existências adquiridas a crédito não está definido no normativo nacional, mas a IAS 2 vem clarificar que, quando o valor a pagar tem implícito um custo financeiro, este deve ser reconhecido durante o período do financiamento e não como parte do valor das existências.

Assim, será de concluir que o custo com a abertura das cartas de crédito a favor do sujeito passivo português e os juros resultantes do empréstimo comercial contraído para a aquisição das existências, não deverão ser considerados como custos adicionais com as compras. Deverão ser registados como custos e perdas financeiras, pois estão inerentes à utilização de capital alheio na actividade da empresa. Assim, como o custo com o transporte das amostras, também não é considerado como custo adicional com compras, dado que as amostras não se destinam directamente à venda, devendo ser registados na conta de custos, transportes de mercadorias. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)

IVA - Direito à dedução

Uma Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS) através da circularização a fornecedores verificou que faltava uma nota de crédito (com regularização de IVA) de 2005 (cuja percentagem do pro-rata era diferente da percentagem de 2006), pelo que foi solicitada segunda via.

Este documento foi contabilizado na conta 797 - Correções relativas a exercícios anteriores. E o valor do IVA; contabiliza-se na sub-conta 24242 - IVA - Regularizações mensais a favor do Estado ou na sub-conta 242452 - IVA Regularizações - Outras regularizações anuais - a favor do Estado?

Qual a percentagem do pro-rata que tem de ser aplicada nesta regularização (a de 2005 ou 2006)?

Determinado sujeito passivo pretende registar em 2006 um nota de crédito que remonta ao ano anterior. Surge a dúvida relativamente ao valor a deduzir, uma vez que a entidade em causa é um sujeito passivo misto que exerce o direito à dedução do imposto suportado pelo método pro-rata.

Importa analisar este documento na óptica da entidade emitente do mesmo, isto é, conhecer o motivo da emissão desta segunda via. Afiguram-se dois cenários possíveis:

- O fornecedor não regularizou o IVA a seu favor, pois, até à data não tinha ainda recebido o comprovativo da regularização do IVA efectuada pelo seu cliente a favor do Estado;
- O fornecedor tinha regularizado o IVA a seu favor, pois na data da emissão da nota de crédito (ou em data posterior) tinha obtido documento comprovativo da regularização efectuada pelo seu cliente a favor do Estado (digamos que nes-

ta situação o extravio do documento era apenas imputado ao cliente).

O primeiro cenário exposto - o fornecedor não tinha ainda procedido à regularização do imposto a seu favor, pois não tinha ainda obtido o comprovativo da regularização efectuada pela entidade adquirente - implica que a regularização seja agora efectuada por ambas as partes. Salienta-se que esta regularização é facultativa, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 71.º do Código do IVA e que o exercício desse direito tem o prazo de dois anos.

Neste caso, a entidade adquirente regulariza o imposto atendendo à taxa de pro-rata no momento em que efectua o registo. Admitindo que esta operação é detectada em Dezembro de 2006, deverá ser reflectida na declaração periódica desse período.

Por sua vez, o fornecedor, na posse de documento comprovativo da regularização efectuada deverá/poderá proceder à regularização do imposto a seu favor.

Analise-se agora os procedimentos a adoptar face ao segundo cenário. O fornecedor já tinha procedido à regularização do imposto, pois, o cliente tinha-lhe enviado comprovativo para efeitos dessa regularização, contudo, por extravio do documento (ou por qualquer outro motivo) o cliente não registou o documento na sua contabilidade nem procedeu à respectiva regularização do imposto.

Neste caso, verifica-se a necessidade de substituição da declaração fiscal (e/ou das declarações fiscais) do período a que reporta a incorrecção, estando este procedimento sujeito a coimas e juros compensatórios do imposto em falta. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

