

## IVA em associação sem fins lucrativos

**Uma associação cultural tem como objecto a organização de um festival de cinema de periodicidade anual. Está isenta em sede de IVA e de IRC na actividade em questão.**

**Os filmes são remetidos por correio para que possam ser exibidos no festival, sem qualquer encargo para a associação. Existe um filme que veio de Marrocos e que foi tributado em IVA segundo um valor estimado para a mercadoria, pois esta não foi alugada nem vendida à associação. A empresa de entregas que fez o serviço apresentou uma minuta para enviar à Direcção-Geral das Alfândegas, alegando tratar-se de uma importação temporária, para que o valor do IVA possa ser restituído à associação. Poderá esta operação ser equiparada a uma importação temporária, pois o filme, ao ser exibido, é introduzido ao consumo? Se for considerada importação temporária, qual o procedimento para solicitar o reembolso do IVA? Se não for considerada importação temporária, qual o procedimento para solicitar o reembolso do IVA?**

Começaremos por referir que uma associação sem fins lucrativos, mesmo com reconhecimento de utilidade pública, apenas beneficia de isenção de IRC se tal for reconhecido, a solicitação do interessado, por despacho do ministro das Finanças com publicação no «Diário da República» (n.º 2 do artigo 10.º do CIRC).

Esse despacho, indispensável ao reconhecimento da isenção, definirá a amplitude da isenção por categoria de rendimentos para efeitos de IRS. No entanto, os rendimentos empresariais provenientes do exercício de actividades comerciais ou industriais fora do âmbito dos seus fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, não se encontram abrangidos pela isenção (n.º 3 do artigo 10.º do CIRC).

Como imposto real que é, o IVA não contempla isenções pessoais (em atenção à qualidade do sujeito passivo) mas apenas isenções reais (tendo em conta a natureza das operações).

Assim, para que a associação beneficie de isenção do IVA na organização do festival, é necessário que o mesmo tenha enquadramento em alguma das isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, o qual, nos seus diferentes números, refere as operações que se encontram isentas de imposto (isenções que não conferem direito a dedução), sendo que, no respeitante a operações efectuadas por entidades sem finalidade lucrativa, se aplicam as isenções previstas nos números 9, 13, 15, 21 e 22, desde que tais entidades sejam consideradas sem finalidade lucrativa e se verifiquem as condições neles referidas.

O artigo 10.º do mesmo código define o que se considera como organismo sem finalidade lucrativa. Admite-se que a associação, pela realização do festival, possa beneficiar da isenção prevista no n.º 15 ou, eventualmente, da prevista no n.º 22.

Sobre a importação temporária, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, estão sujeitas a IVA

as importações de bens. No entanto, nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do mesmo diploma, quando um bem dá entrada em território nacional, sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos, a importação só se verificará quando forem introduzidos no consumo. Enquanto se mantiverem os regimes de importação temporária com isenção total de direitos verifica-se isenção de imposto prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Código. A exibição do filme não determina a cessação do regime de importação temporária, conforme se confirmou telefonicamente junto da alfândega. Assim, deveria ter sido requerida a isenção do IVA, no momento da chegada a Portugal. Segundo nos foi informado, a concessão desta isenção implica uma vistoria física, o que já não é possível efectuar posteriormente. Assim, não é possível que a isenção seja agora concedida. No entanto, foi-nos sugerido que fosse efectuada uma exposição ao serviço que efectuou a liquidação do IVA, tentando que, em atenção à qualidade do sujeito passivo, a liquidação possa ser anulada.

A minuta que a empresa de transportes enviou destinar-se-ia ao pedido de isenção, a ser apresentado antes da liquidação do imposto.

Não sendo excepcionalmente anulado, o IVA não poderá ser directamente reembolsado. Apenas poderá ser deduzido na respectiva declaração periódica se a associação estiver sujeita a imposto pela realização do festival.

Se a associação estiver isenta nos termos do n.º 15 do artigo 9.º do Código, estamos em presença, como acima se referiu, de uma isenção incompleta, que não confere direito à dedução do IVA contido nos respectivos *inputs*, pelo que o imposto liquidado pela alfândega não poderá ser deduzido. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

## Isenções

**Uma Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS), isenta de IVA, segundo o artigo 9.º, n.º 8, factura a uma câmara municipal: refeições servidas, serviços de ATL e creche. Está a facturação sujeita a IVA uma vez que a autarquia não é utente da IPSS?**

A isenção prevista no n.º 8 do art. 9.º do CIVA incide sobre: «As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas no exercício da sua actividade habitual, por creches, jardins de infância, centros de actividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais, pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes».

A isenção abrange somente as prestações de serviços e transmissões de bens efectuadas aos utentes directos dos equipamentos nele referidos e não se aplica a quaisquer prestações de

serviços e transmissões de bens facturadas a terceiros.

Este entendimento pode ser encontrado no Ofício-Circulado n.º 115 934 de 18 de Dezembro 1988, do SIVA, e, mais recentemente, no Despacho de 2006/07/12 do subdirector-geral dos Impostos, que refere concretamente o enquadramento de serviços prestados por uma IPSS a uma câmara municipal e do qual transcrevemos o ponto 5:

«Os serviços em causa (transportes escolares e almoços) não são prestados directamente aos seus utentes (a Câmara é uma entidade terceira). Assim, estão sujeitos a imposto e dele não isentos, sendo tributados à taxa que lhes corresponder, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA - o transporte à taxa de 5 por cento (verba 2.12 da Lista I anexa ao CIVA) e as refeições à taxa de 12 por cento (verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA).».

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Actividades comerciais ou industriais

**Um TOC desempenha a sua actividade numa associação cultural que tem como objecto a organização de um festival de cinema de periodicidade anual, isenta em sede de IVA e IRC na actividade em causa. De acordo com o procedimento habitual, os filmes são expedidos por correio, para que possam ser exibidos no certame, sem qualquer encargo para a associação.**

**Um dos filmes remetidos para África foi tributado em IVA segundo um valor estimado para a mercadoria, pois esta não foi alugada, nem sequer vendida, à associação.**

**A empresa X, que fez o serviço, entregou uma minuta para enviar à Direcção-Geral das Alfândegas, alegando tratar-se de uma importação temporária, para que o valor do IVA possa ser restituído à associação.**

**Poderá esta operação ser equiparada a uma importação temporária, pois o filme ao ser exibido é introduzido no mercado para consumo?**

**Se for considerada importação temporária, qual o procedimento para solicitar o reembolso do IVA?**

Uma associação sem fins lucrativos, mesmo com reconhecimento de utilidade pública, apenas beneficia de isenção de IRC se tal for reconhecido, por solicitação do interessado, por despacho do Ministro das Finanças com publicação no "Diário da República" (n.º 2 do artigo 10.º do CIRC).

Esse despacho, indispensável ao reconhecimento dessa isenção, definirá a amplitude dessa isenção por categoria de rendimentos para efeitos de IRS. No entanto, os rendimentos empresariais provenientes do exercício de actividades comerciais ou industriais, fora do âmbito dos seus fins estatutários, bem como os rendimen-

tos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, não se encontram abrangidos pela isenção (n.º 3 do artigo 10.º do CIRC).

Como imposto real que é, o IVA não contempla isenções pessoais (em atenção à qualidade do sujeito passivo), mas apenas isenções reais (tendo em conta a natureza das operações).

Assim, para que a associação beneficie de isenção do IVA na organização do festival, é necessário que o mesmo tenha enquadramento em alguma das isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, o qual, nos seus diferentes números, refere as operações que se encontram isentas de imposto (isenções que não conferem direito a dedução), sendo que, no respeitante a operações efectuadas por entidades sem finalidade lucrativa, se aplicam as isenções previstas nos números 9, 13, 15, 21 e 22, desde que tais entidades sejam consideradas sem finalidade lucrativa e se verifiquem as condições neles referidas. O artigo 10.º do mesmo código define o que se considera como organismo sem finalidade lucrativa. Admite-se que a associação responsável pela realização do festival, possa beneficiar da isenção prevista no n.º 15 ou, eventualmente, da prevista no n.º 22.

Quanto à importação temporária, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, estão sujeitas a IVA as importações de bens. No entanto, nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do mesmo diploma, quando um bem dá entrada em território nacional, sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos, a importação só se verificará quando

forem introduzidos no consumo. Enquanto se mantiverem os regimes de importação temporária com isenção total de direitos, verifica-se isenção de imposto prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 15.º do Código.

A exibição do filme não determina a cessação do regime de importação temporária, conforme se confirmou junto da alfândega. Assim, deveria ter sido requerida a isenção do IVA, no momento da chegada a Portugal. A concessão desta isenção implica uma vistoria física, o que já não é possível efectuar *a posteriori*. Assim, não é possível que a isenção seja agora concedida. No entanto, foi-nos sugerido que fosse efectuada uma exposição ao serviço que efectuou a liquidação do IVA, tentando que, considerando a qualidade do sujeito passivo, a liquidação possa ser anulada.

A minuta que a empresa "X" enviou destinava-se ao pedido de isenção, a ser apresentado antes da liquidação do imposto. Não sendo excepcionalmente anulado, o IVA não poderá ser directamente reembolsado. Apenas poderá ser deduzido na respectiva declaração periódica se a associação estiver sujeita a imposto pela realização do festival.

Se a associação estiver isenta nos termos do n.º 15 do artigo 9.º do Código, estamos em presença, como acima se referiu, de uma isenção incompleta, que não confere direito à dedução do IVA contido nos respectivos *inputs*, pelo que o imposto liquidado pela alfândega não poderá ser deduzido. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Direito à dedução

**Pretende-se saber, relativamente à dedução de IVA, se numa factura de compras com data de Outubro de 2005 e Dezembro 2006, pode ser feita a dedução de IVA em Fevereiro de 2007? É necessário enviar declarações de substituição ou pode ser incluído na declaração de Fevereiro de 2007?**

**O**s sujeitos passivos podem exercer o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições efectuadas, observados os condicionalismos previstos nos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

O direito à dedução, de acordo com o n.º 2 do artigo 91.º do CIVA, e sem prejuízo de disposições especiais, poderá ser exercido até ao

decorso de quatro anos, após o nascimento do direito à dedução que ocorre de acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do mesmo normativo, no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

Ou seja, o adquirente dos bens ou dos serviços tem o direito a deduzir o imposto, durante o período de quatro anos, a contar do momento

em que o imposto liquidado pelo fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços, se torna exigível, que no caso concreto da transmissão de bens no território nacional entre dois sujeitos passivos deste imposto, ocorrerá, não tendo sido cumprido o prazo legal para a emissão de factura ou documento equivalente, no prazo de 5 dias após a data em que se verificou a transmissão dessas mercadorias (quando expira o prazo legal).

Esta norma aplica-se apenas a documentos recebidos e não contabilizados, pois se existiu contabilização das facturas, mas por lapso, o seu valor não foi inscrito na declaração periódica de IVA

nos campos relativos à dedução, então o preceito a aplicar é o n.º 6 do artigo 71.º do CIVA que limita as correcções ao prazo de dois anos.

Relembramos ainda que o sujeito passivo só pode exercer o direito à dedução do imposto mencionado em factura ou documento equivalente passado de forma legal, em seu nome e na sua posse.

Deve efectuar a inserção dos respectivos montantes a deduzir nos campos 20 a 24 do quadro 06 da declaração periódica em que pretende realizar a dedução. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Utilização de cheques-prenda

**Um centro comercial que emite cheques-prenda, ao receber o “pagamento” do cheque, deverá registar a verba recebida numa conta de terceiros (considerando um recebimento por conta de outrem) que depois será regularizado com a entrega do montante respectivo ao lojista que apresentar o cheque-prenda (que foi descontado em compras efectuadas na sua loja)? Estas operações são “não sujeitas a IVA” ao abrigo do artigo 16.º?**

**Se nunca ninguém descontar o cheque-prenda (tem prazo de um ano para ser utilizado), no final do prazo pode-se considerar a existência de um proveito? Neste caso, como se enquadra em termos de IVA?**

**N**os termos do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitos a imposto, entre outras operações, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal.

Depreendemos da situação exposta, que o cheque inicialmente vendido irá ser utilizado (ou descontado) na compra de material, ou seja, este cheque funciona como uma antecipação do pagamento, um pagamento parcial ou total, anterior à transmissão do bem. De modo que esta operação – equiparada a adiantamento - está, face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do Código do IVA, sujeita a imposto sendo o mesmo devido e exigível nesse momento.

O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitos a imposto será, segundo o n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. No entanto, segundo é referido na alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo, serão excluídas do va-

lor tributável os descontos, abatimentos e bónus concedidos, pelo que a taxa do imposto incidirá sobre o preço líquido de factura ou documento equivalente.

Imaginemos a seguinte situação: a empresa A emite uma nota de crédito ao cliente B, indicando um determinado valor em cheques-prenda, valor esse que será posteriormente descontado pelo cliente B quando da aquisição de mercadorias a A - neste caso, não haverá lugar à liquidação de IVA pelo valor creditado, já que esse valor é considerado um desconto que, face ao estabelecido na alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA, não faz parte da base tributável.

Portanto, em sede de IVA, esta operação poderá ser enquadrada em um dos dois cenários previstos.

Assim, no caso dos clientes finais utilizarem os cheques-prenda, os lojistas deverão emitir factura ao cliente final, pelo preço de venda abatendo o montante indicado no cheque-prenda, base do imposto incidirá sobre o preço líquido da factura ou documento equivalente, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

Quando os lojistas facturarem os cheques-prenda ao estabelecimento comercial, deverão facturar apenas o montante do valor acordado, liquidando o respectivo IVA, como se de uma prestação de serviços se tratasse, nos termos do artigo 4.º do CIVA.

Caso o cliente final não utilize os cheques-prenda, não existirá facturação por parte dos lojistas

ao centro comercial, nem existirá qualquer operação a efectuar em termos de IVA.

Relativamente ao enquadramento em sede de IRC, a consideração em proveitos na data do recebimento (transmissão do cheque) é a opção mais prudente. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## IRC - Mais-valias

**Um sujeito passivo adquiriu em 28/12/2001 uma quota numa empresa pelo valor nominal de 7 481,97 euros. A empresa aumentou o seu capital social de 14 963,94 euros para 30 mil euros por incorporação de reservas.**

**Em 30/08/2006 vendeu a quota pelo seu valor nominal actual, 15 mil euros. Que tratamento fiscal deve ser dado? Existem mais-valias?**

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, prevê um regime transitório para as mais-valias que consiste em excluir da tributação os ganhos que, não se encontrando antes sujeitos ao imposto de mais-valias, resultem de bens ou direitos adquiridos antes de 1 de Janeiro de 1989 (data da entrada em vigor do Código do IRS).

Tem que se ter em atenção se a quota foi adquirida antes ou depois daquela data, o mesmo se passando com a data do aumento de capital, estando a exclusão de tributação relacionada com essas datas.

Assim, no caso apresentado, tendo sido a quota adquirida após 1989, para efeitos da determinação da mais-valia/menos-valia fiscal decorrente da alienação da quota, ter-se-á de considerar o momento inicial de aquisição da quota (pois o aumento de capital foi efectuado por incorporação de reservas), sendo o custo de aquisição corrigido pelos coeficientes de correcção monetária, com referência à data em que ocorreu a alienação.

Se o sócio em questão vende a quota de que dispõe, os ganhos obtidos com essa alienação, configuram-se como mais-valias, estando consequentemente sujeitas a IRS.

A mais-valia será dada pela diferença entre o valor de realização, ou seja, o valor pelo qual a quota foi alienada, e o valor de aquisição dessa quota ou o valor pago no acto de realização do capital que a quota representa.

Note-se que as mais-valias obtidas na alienação das quotas são determinadas com base na seguinte fórmula:

$$MV/mv = VR - (VA + DAL)$$

Em que:

MV = mais-valia

mv = menos-valia

VR = valor de realização

VA = valor de aquisição

DAL = despesas com a alienação

O valor de aquisição das partes sociais (neste caso, quotas) quando tenha sido efectuada a título oneroso, é o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o respectivo valor nominal, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 48.º do CIRS.

Relativamente às despesas de alienação, só podem ser deduzidas as necessárias e efectivamente praticadas, conforme preconiza a alínea b) do artigo 51.º do CIRS.

Assim, a mais-valia obtida na cessão das quotas, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 72.º do CIRS (sendo rendimento de pessoa singular) é tributada à taxa de 10 por cento.

O sujeito passivo deverá apresentar a declaração periódica de rendimentos Modelo 3, com o anexo G onde irá declarar o valor da mais-valia que obteve (artigo 57.º do CIRS), podendo optar pela tributação à taxa libertatória de 10 por cento, ou pelo seu englobamento, conforme estabelece o artigo 72.º, também do CIRS.

Fazendo agora referência à situação de que houve um aumento de capital, quando este é efectuado por incorporação de reservas, não obstante a alteração sofrida pelo valor nominal da quota, não há dispêndio adicional dos sócios, pelo que o valor de aquisição, para

efeito de cálculo de mais-valia, mantém-se inalterável.

Neste tipo de aumento de capital, considera-se como data de aquisição de participação a data

originária, no caso em apreço, será à data de 2001. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Cedência da posição contratual

**Um sujeito passivo, que exerce a actividade de comércio de sucata, realizou um contrato - promessa de cessão da posição contratual (onde ocupa o lugar do cessionário), sobre um terreno rústico que pretende adquirir no futuro para armazém de sucatas.**

**Para tal cessão de posição contratual, foi acordado um preço entre as partes. Este valor está sujeito a IVA (o contrato não refere valores a IVA)? E quanto a IMT?**

**Futuramente, aquando da celebração da escritura de compra e venda do mesmo terreno, quais serão as implicações fiscais e contabilísticas para o adquirente?**

No caso em apreço, estamos perante uma empresa que realizou um contrato de promessa de cessão da posição contratual sobre um terreno rústico que posteriormente irá adquirir para o exercício da sua actividade. Solicita-se o enquadramento fiscal da operação descrita, nomeadamente em sede de IMT e IVA.

Em sede de IMT:

Em termos de incidência objectiva (art. 2.º) no âmbito do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, importa referir:

«... 1 - O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

(...)

3 - Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 na outorga dos seguintes actos ou contratos:

a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro;

b) Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior...»

Nesta situação, «... o imposto é devido pelo primitivo promitente adquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa, ainda que a parte do preço

paga ao promitente vendedor ou ao cedente corresponda a qualquer dos escalões previstos na alínea a) do n.º 1 do art. 17.º, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do art. 17.º e no n.º 3 do art. 22.º...» (alínea e) do art. 4.º do CIMT).

O valor tributável da operação é determinado nos termos do ponto 18.º do n.º 4 do art. 12.º do CIMT, ou seja, o imposto irá incidir sobre a parte do preço paga pelo promitente adquirente ao promitente alienante ou pelo cessionário ao cedente. A taxa a aplicar será correspondente à totalidade do preço acordado no contrato. O momento em que ocorrer a transmissão gera a obrigação tributária.

A título conclusivo, e muito genericamente, em cada cessão de posição contratual que ocorra é devido IMT, sendo a sua liquidação obrigação de cada um dos promitentes adquirentes. A taxa a aplicar será a correspondente ao valor acordado de transmissão, aplicando-se contudo, apenas à parte do preço paga por conta desse valor.

Quando houver a celebração da escritura de compra e venda do mesmo terreno, só há lugar a liquidação adicional de IMT quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior, procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção, em conformidade com o art. 22.º, n.º 3 do CIMT.

Em termos de IVA, o Código respectivo prevê uma isenção para operações sujeitas a SISA - actual IMT -, no n.º 31 do art. 9.º.

No caso em análise, verifica-se que a cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa, está sujeito a IMT, logo a operação em causa está isenta de IVA.

Posteriormente, quando for realizado o contrato de compra e venda do mesmo terreno, o enquadramento em sede de IVA, será o anteriormente mencionado.

Em termos contabilísticos, e da perspectiva do adquirente, aquando da celebração do contra-

to da cessão da posição contratual, dever-se-á registar a débito a conta 26X - Outros devedores e credores, por contrapartida da conta 12 - Depósitos à ordem.

Aquando da aquisição dever-se-á registar na conta 42 - Imobilizações corpóreas por contrapartida da conta 12 - Depósitos à ordem, pois o imóvel só nesta altura é propriedade da empresa. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Importações

**Um cliente de um TOC pretende fazer importação de bijuterias da África do Sul, tendo a exclusividade da marca, e com o objectivo de vender a diversas lojas em Portugal e Espanha.**

**Terá que abrir uma empresa, pois irá fazer importação, ou poderá ser um empresário em nome individual?**

**No desembarque, terá que ser liquidado o custo de desalfandegamento e o IVA da mercadoria mais o respectivo valor?**

**Se a mercadoria for vendida em Portugal liquida-se IVA normalmente. E se for destinada a Espanha?**

**Qual a entidade a contactar para saber quais as taxas de alfândega e transporte?**

Um sujeito passivo português adquire mercadorias (bijuteria) a entidades pertencentes a países terceiros, mais precisamente África do Sul. Estas mercadorias são posteriormente vendidas ou, a outros sujeitos passivos em território nacional, ou a sujeitos passivos de outros Estados-membros.

Refira-se que o enquadramento em termos de Imposto sobre o Rendimento não é relevante para o tratamento desta operação em sede de IVA. O seguidamente exposto tanto se aplica a sujeitos passivos pessoas colectivas como a sujeitos passivos pessoas singulares.

No que respeita à entrada no território nacional das mercadorias provenientes de países não pertencentes à União Europeia, tal facto implica para o importador - sujeito passivo nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA, a obrigatoriedade de proceder ao pagamento do imposto devido aos serviços aduaneiros competentes nos termos do disposto no n.º 3 do art. 27.º do Código do IVA.

O referido normativo determina:

«...3 - O pagamento do imposto devido pelas importações de bens é efectuado junto dos serviços aduaneiros competentes, de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação, podendo

ainda, mediante a prestação de garantia, ser concedido o seu diferimento:

a) Por 60 dias, contados da data do registo de liquidação, quando o diferimento seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objecto daquele registo;

b) Até ao 15.º dia do 2.º mês seguinte aos períodos de globalização do registo de liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira aplicável...».

No que respeita à determinação do imposto a pagar perante a operação de desalfandegamento, importa analisar o disposto no art. 17.º do Código do IVA sob a epígrafe de «Valor tributável dos bens importados». Regra geral, nos termos do n.º 1 «... o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor...».

Irá incluir também:

- Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado;

- As despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transporte e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de

destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador da importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º;

- O valor das operações referidas na alínea p) do n.º 1 do artigo 14.º e nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 15.º.

O imposto liquidado é susceptível de dedução nos termos gerais do Código do IVA, obviamente, desde que o sujeito passivo esteja de posse do recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação.

Relativamente à posterior transmissão dos bens a partir do território nacional, esta operação é susceptível de tributação nos termos gerais – alínea a) do n.º 1 do art. 1.º e n.º 1 do art. 6.º, ambos do Código do IVA.

Logo, aquando da emissão da factura ou documento equivalente a um sujeito passivo português, deverá proceder à liquidação de imposto à taxa respectiva, O documento emitido deve atender ao disposto no n.º 5 do art. 35.º do Código do IVA.

Não obstante a regra geral, quando o adquirente é um sujeito passivo de um Estado-membro e os bens são expedidos de território nacional para outro país no mesmo espaço económico, então, nos termos do n.º 1 do art. 14.º do RITI, a operação está isenta de imposto.

Importa ainda referir uma outra disposição legal, que poderá ser considerada aquando da importação. Após a entrada em vigor do Decreto-Lei

n.º 290/92, de 28 de Dezembro, ocorrida em 1 de Janeiro de 1993, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais no interior da União Europeia, o conceito de importação de bens, constante do n.º 1 do art. 5.º do Código do IVA, engloba apenas a entrada em território nacional de bens originários ou provenientes de países terceiros, desde que, relativamente aos bens provenientes de países terceiros, os mesmos não se encontrem em livre prática ou tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira. Nos termos do art. 79.º do Código Aduaneiro Comunitário, a introdução em livre prática confere o estatuto de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária, implicando, para além do cumprimento das formalidades previstas para importação de mercadorias, o pagamento dos direitos aduaneiros que se mostrem devidos.

Assim, verificando-se em Portugal a importação dos bens, a mesma poderá, em princípio, beneficiar da isenção de IVA tendo em conta o disposto no art. 28.º- C, ponto D, da Sexta Directiva (Aditado pela Directiva 91/680/CEE, de 16/12/1991), quando os bens se destinam a ser enviados para outro Estado-membro, neste caso Espanha.

Para o adquirente dos bens, sujeito passivo de imposto em Espanha, a operação realizada consubstancia-se numa aquisição intracomunitária, logo operação susceptível de tributação nesse território. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Serviços de construção civil

**Por força da entrada em vigor (01/04/2007) do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, quando o adquirente de serviços de construção civil for sujeito passivo de imposto (IVA), e pratique operações que confirmam direito à dedução total ou parcial, passa a liquidar o IVA, mas tem também o direito à sua dedução.**

**Sendo assim, em que campos da declaração periódica (mensal/trimestral), se enquadram estas operações: no prestador de serviços ou no adquirente?**

**Para que isto se processe desta forma, é necessário haver um contrato de empreitada?**

**O prestador de serviços de construção civil, quando executa serviços para outro sujeito passivo, tem sempre que perguntar em que regime de IVA se encontra?**

**Se um profissional liberal, por exemplo um TOC, enquadrado no regime normal do IVA, estiver a construir uma casa, para habitação própria, por administração directa, as facturas dos diversos prestadores de serviços, não podem conter IVA?**

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, introduziu significativas alterações na tributação das operações em sede de IVA. Assim, nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, a liquidação do IVA passou a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurarem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto.

Nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA tornam-se sujeitos passivos do imposto: «... j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada...»

Desde já nos cumpre salientar que apenas as prestações de serviços de construção civil (remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de imóveis) realizados por empreiteiros e subempreiteiros estão abrangidas por este regime especial. O prestador dos serviços, face à emissão de factura ou documento equivalente relativo a prestação de serviços de construção civil deverá verificar a qualidade da entidade adquirente. Refira-se que actualmente é possível, no *site* das declarações electrónicas, a verificação do tipo de sujeito passivo e seu enquadramento fiscal, mediante inscrição do número de identificação fiscal. Isto é, se a entidade adquirente for um sujeito passivo devidamente registado em sede deste imposto, que afecte a aquisição realizada à sua actividade, não existirá a liquidação do imposto por parte do prestador dos serviços. Naturalmente, ainda que o adquirente seja um empresário em nome individual devidamente registado em sede de IVA, caso ele afecte os serviços adquiridos a fins particulares, não são de aplicar estas novas regras.

O prestador de serviços deverá inscrever a expressão “IVA devido pelo adquirente” no documento emitido e, no que respeita ao preenchimento da declaração periódica de IVA, considerar a operação no campo 8 do quadro 06.

A inversão do sujeito passivo, em que o IVA é entregue ao Estado pelo adquirente, não significa que o fornecedor passa a praticar uma operação isenta, pois continua a existir liquidação de IVA pela operação. Assim, o fornecedor não sofre quaisquer restrições no direito à dedução do imposto suportado nas aquisições necessárias para realizar essas prestações de serviços.

O sujeito passivo adquirente perante a aquisição de serviços de construção civil, ao receber a factura do seu fornecedor deve liquidar o imposto devido, aplicando a taxa em vigor, podendo a operação ser efectuada na factura do fornecedor ou em documento interno emitido para esse efeito.

Dado que, ao sujeito passivo adquirente, a par da obrigação de liquidação de imposto, também lhe assiste o direito à dedução do mesmo, os respectivos montantes deverão ser inscritos na declaração periódica, nos campos 1 e/ou 3 (base tributável), nos campos 2 e/ou 4 (imposto liquidado) e nos campos 22 e/ou 24 (IVA dedutível), todos do quadro 06 da declaração periódica de IVA.

Caso a entidade adquirente da prestação de serviços seja um particular ou sujeito passivo totalmente isento sem direito à dedução, então, estas novas regras em sede de IVA não são aplicáveis. Nesta circunstância o prestador dos serviços deve proceder à liquidação de imposto nos termos gerais.

Não resulta claro do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro a necessidade formal da existência de um contrato de empreitada. Mais se refere que o Ofício-Circulado n.º 30 100/2007, de 29 de Março, clarifica que se consideram serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)

## Retenção na fonte

**Uma empresa que exporta mercadorias, essencialmente para a China, paga comissões a um residente naquele país. Os recibos de comissões emitidos à empresa não fazem referência a retenção na fonte. Esta situação enquadra-se no artigo 80.º, n.º 2, c) do CIRC, sendo obrigatório proceder à retenção na fonte?**

**No caso de estar dispensado de retenção na fonte, como proceder para ser reconhecida essa dispensa?**

O Código do IRC localiza em território português este tipo de rendimentos desde que a entidade devedora aqui tenha sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, conforme alínea c) do n.º 3 do art. 4.º deste Código, mais concretamente nos n.ºs 6 e 7 daquela alínea.

Assim, as entidades que tenham ou devam ter contabilidade organizada e que paguem ou coloquem à disposição de pessoas colectivas não residentes comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos, são obrigadas efectuar retenção na fonte do IRC por aplicação da taxa de 15 por cento nos termos da alínea e) do n.º 2 do art. 80.º do Código do IRC, quando os prestadores de serviços sejam pessoas colectivas.

Caso se esteja perante um prestador de serviços, pessoa singular, importa ter presente o disposto no art. 18.º do Código do IRS [alínea f) do n.º 1], para efeitos de localização e a alínea b) do n.º 4 do art. 71.º do mesmo Código para efeitos de determinação da taxa.

Existindo Convenção, considera-se que as comissões pela intermediação na celebração de negócios integram a categoria de rendimentos susceptíveis de gerarem lucros numa empresa, integrando o conceito de lucro das empresas constante do art. 7.º do Modelo de Convenção da OCDE. Igualmente, devem ser considerados como rendimentos decorrentes de uma actividade independente de acordo com o disposto no art. 14.º do mesmo modelo, caso sejam auferidos por pessoas singulares. Se essas comissões forem pagas a pessoas com residência num dos países com os quais Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação de rendimentos, como é o caso da China, pode ser afastada esta obrigatoriedade de retenção na fonte, desde que a entidade pagadora tenha na sua posse antes da colocação à disposição dos respectivos rendimentos o certificado (formulário 12 RFI) emitido pelas autoridades fiscais do país do comissionista.

A Convenção acciona-se mediante a apresentação deste certificado pelas autoridades tributárias do Estado de residência do beneficiário dos rendimentos, que confirme a situação de residência, para efeitos fiscais, naquele Estado.

Na posse desse documento, a entidade devedora das comissões ficará dispensada de efectuar a retenção na fonte imposta pelo direito interno português.

A obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.

Simultaneamente, deverá apresentar, anualmente, até 30 de Junho de cada ano, a declaração Mod.30 (anterior modelo 130) onde se incluem os rendimentos devidos, no ano, a entidades não residentes e cujos titulares beneficiem de isenção ou de redução de taxa, ou caso estejam sujeitos a retenção. ■

*(RESPOSTA REDIGIDA EM AGOSTO DE 2007)*

