

Activos intangíveis

A empresa "X", que se dedica à compra, venda, exploração e administração de bens imóveis, adquiriu um terreno destinado à construção. Por não poder ser legalmente parcelado, foi vendido o direito de superfície sobre duas parcelas do mesmo. O terreno foi registado na conta 32. A venda do direito de superfície vai implicar a perda de valor do terreno, embora este continue a pertencer legalmente à empresa na sua totalidade.

Dado que o terreno vai ficar vários anos em nome da empresa, não será mais correcto passá-lo para imobilizações (conta 41 ou 42)?

Como se deve registar a venda do direito de superfície e a perda de valor intrínseco do terreno?

Importa referir que a totalidade do terreno, apesar da venda do direito de superfície sobre uma parte, continua a constituir um activo da empresa, na medida em que os riscos e vantagens associados ao terreno não transitam para o superficiário.

Neste sentido, as parcelas do terreno objecto da venda de superfície, permanecem no activo da empresa, todavia não constituindo estas parcelas um bem disponível para venda (existência), nem um activo utilizado na actividade operacional (imobilizado corpóreo) devem, por conseguinte, ser registadas como um investimento financeiro, designadamente na conta 414 - Investimentos em imóveis. Salienta-se que nesta conta devem ser incluídos todos os imóveis de rendimento, entendendo-se estes como aqueles que geram uma renda ou são detidos para valorização.

Atendendo a que apenas duas parcelas do terreno são objecto da venda do direito de superfície, deverá o valor correspondente à proporção das parcelas do terreno ser contabilizadas na rubrica de investimentos financeiros.

No que respeita à contabilização do produto da venda do direito de superfície, salienta-se que o rédito gerado pela operação deverá ser reconhecido em resultados numa base sistemática ao longo do período do contrato independentemente do momento do recebimento – prevalência do evento económico sobre o financeiro (especialização dos exercícios).

Assim sendo, aquando do contrato de venda do direito de superfície, para além da reclassificação do activo, conforme se referiu anteriormente, deverá ser reconhecido o recebimento do produto da venda (rubrica de disponibilidades) ou o direito a receber (numa conta de outros devedores, caso o recebimento não seja imediato) e creditados os proveitos a reconhecer (conta 274 - Pro-

veitos diferidos), pelo valor total da venda. Em cada exercício económico, independentemente do recebimento do valor, deverá ser debitada a conta 274, por crédito da conta 783 - Rendimentos de imóveis, pelo valor contratado da venda do direito de superfície dividido pelo prazo do mesmo.

É ainda colocada a questão relativa à forma de registo da perda intrínseca do terreno. Segundo se entende desta questão, a venda do direito de superfície das duas parcelas compromete o valor de venda desse activo. Ora, o reconhecimento contabilístico de uma perda desta natureza deve ter por base dados fiáveis que permitam a respectiva mensuração, em obediência ao princípio da prudência, isto é, «a possibilidade de integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso.»

Neste sentido, deve a empresa promover a obtenção de dados fiáveis sobre o valor de mercado do activo em causa (as duas parcelas de terreno que foram reclassificadas para a rubrica de investimento financeiro) e se, por comparação com o respectivo valor contabilístico for apurada uma perda, deverá então proceder-se à constituição de um ajustamento do valor desse activo (conta 49 – Ajustamentos de investimentos financeiros) por contrapartida de uma conta de custos financeiros (conta 684 – Ajustamento de aplicações financeiras). Destaca-se, ainda, que a constituição deste ajustamento não tem relevância para efeitos de apuramento do resultado tributável do exercício. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2007)

Legislação comercial: prestações suplementares

Foi deliberado em acta que um cliente de um TOC efectuasse a transferência da verba de três milhões de euros da conta 255 – Suprimentos, para a conta 53 – Prestações suplementares. A empresa tem um capital social de 500 mil euros e pretende aumentá-lo. Parte-se do princípio que se pode proceder ao aumento do capital social por transferência do saldo ou parte deste da conta 53 prestações suplementares. No pacto social da empresa diz que se pode proceder a prestações suplementares de capital até ao décuplo do capital social. Face ao exposto, pode ser feita esta transferência entre contas para reforço do capital social? Quais os procedimentos contabilísticos? Quais os procedimentos em termos de registo na conservatória?

Os artigos 210.º a 213.º do Código das Sociedades Comerciais regulam o regime das prestações suplementares de capital. O n.º 2 do artigo 210.º do Código das Sociedades Comerciais determina que as prestações suplementares têm sempre dinheiro por objecto. As prestações suplementares de capital, segundo vários juristas especialistas, são entradas de sócios que revestem obrigatoriamente carácter pecuniário.

Não obstante os suprimentos não cumprirem este requisito, existe uma corrente, nomeadamente entre alguns Revisores Oficiais de Contas, que defende que, desde que a acta expresse a renúncia dos sócios ao reembolso dos suprimentos efectuados com o objectivo claro de se proceder a prestações suplementares de capital, a operação é perfeitamente legal. Como é sabido, esta é uma matéria do Direito Societário Português, passível de entendimento jurídico. Somos do entendimento, contudo, que se os suprimentos estiverem devidamente documentados e auditados, esta operação se poderá efectuar.

Outra solução pode passar pelo reembolso dos suprimentos aos sócios e, simultaneamente, proceder-se às entradas para as prestações suplementares de capital.

Finalmente, décuplo significa o produto de um número multiplicado por dez. Assim, se o pacto social da empresa refere que podem ser efectuadas prestações suplementares de capital até ao décuplo do capital social, significa que podem ser realizadas prestações suplementares até 10 vezes o montante do capital social, mas há que definir o valor exacto, uma vez que o pacto refere o máximo que se pode efectuar e não o montante preciso.

Com efeito, o n.º 3 do artigo 210.º do Código das Sociedades Comerciais refere que o contrato de sociedade que permita prestações suplementares fixará:

a) O montante global das prestações suplementares;

b) Os sócios que ficam obrigados a efectuar tais prestações;

c) O critério de repartição das prestações suplementares entre os sócios a elas obrigados.

Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, a menção referida na alínea a) do número anterior é sempre essencial; faltando a menção referida na alínea b), todos os sócios são obrigados a efectuar prestações suplementares; faltando a menção referida na alínea c), a obrigação de cada sócio é proporcional à sua quota de capital.

Com efeito, esta matéria é problemática, e existem autores que entendem não deixar de ser questionável a validade de uma cláusula que indexe ao montante do capital social o montante da obrigação das prestações suplementares. Por este motivo, a jurisprudência não considerou válida esta forma de fixação do montante da obrigação, pois não permite ao sócio, no momento da sua entrada para a sociedade, calcular o sacrifício patrimonial que lhe poderá vir a ser exigido sujeitando-o a uma pressão «não justificada», aquando dos sucessivos aumentos de capital.

A estipulação de prestações suplementares no pacto social pode ser originária ou superveniente, mediante alteração do mesmo.

Para o Prof. Raúl Ventura, o que a lei não permite é a estipulação de prestações entre os sócios, em instrumento que não possa qualificar-se, designadamente por motivos formais, como «contrato de sociedade». Este entendimento tem vindo a ser contestado. Nunca é demais alertar que estas matérias são algo sensíveis, pelo que o papel do TOC, deve ser o de consultor, de acordo com os nossos Estatutos e não o de executante, ao contrário do que sucede com a regularidade contabilística e fiscal do sujeito passivo, da qual é o responsável. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2007)

Constituição de sociedade

Existe o interesse por parte de uma empresa espanhola em constituir uma firma em Portugal na qual seria a detentora do capital. Se um imóvel puder constituir o capital social da empresa, existe a possibilidade da entrada em espécie para a constituição do capital social, sendo necessário para o caso a avaliação do ROC, de acordo com o artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Quais são as diferenças entre a tributação de uma realização de capital em numerário e a realização desse mesmo capital com um imóvel? Quais as implicações contabilísticas e fiscais de uma sociedade espanhola ser detentora da totalidade de uma empresa sediada em Portugal?

O artigo 28.º do CSC permite que a realização do capital, por parte dos sócios, se faça através de «bens diferentes de dinheiro» – são as chamadas entradas em espécie. Esta norma legal estabelece que essas entradas devem ser objecto de um relatório do Revisor Oficial de Contas sem interesses na sociedade, designado pelos sócios. Esse relatório deve descrever e avaliar os bens, identificar os seus titulares, indicando os critérios utilizados para a avaliação e declarar se os valores encontrados atingem ou não o valor nominal da parte, quota ou acções atribuídas aos sócios que efectuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão, se for caso disso, ou a contrapartida a pagar pela sociedade.

O capital social da empresa pode ser realizado em espécie, com imóveis, desde que se cumpram os requisitos elencados no artigo supracitado. O valor pelo qual serão contabilizados os imóveis será o resultante da avaliação efectuada pelo Revisor Oficial de Contas.

Em termos de contabilização, a contrapartida do débito da respectiva subconta da conta 42 - Imobilizações Corpóreas, será o crédito da conta 26.4 – Subscritores de capital.

Verificando-se, pela entrada dos imóveis para capital, uma transferência de propriedade dos mesmos, nos termos do artigo 2.º, n.º 5, alínea e) do Código do IMT, são sujeitas a IMT «as entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica e, bem assim, a adjudicação dos bens imóveis aos sócios, na liquidação dessas sociedades.»

Apenas há isenção deste imposto se os imóveis tiverem como destino a venda, e a sociedade adquirente exercer normal e habitualmente a acti-

vidade de comprador de prédios para revenda embora, neste caso, não possa operar esta isenção, pois nos termos do n.º 3 do artigo 7.º do Código do IMT era necessário que a sociedade tivesse adquirido para revenda ou revendido algum imóvel adquirido para esse fim no ano anterior.

Assim, a sociedade adquirente irá pagar o respectivo IMT. No caso concreto, o IMT que irá incidir sobre o imóvel, corresponde ao valor patrimonial tributário ou aquele por que o mesmo entrar para o activo da sociedade, consoante o que for maior, em conformidade com a 12.ª parte do n.º 4 do artigo 12.º do Código do IMT.

Uma sociedade por quotas tem de cumprir requisitos mínimos de capital social na sua constituição. Segundo estabelece o artigo 201.º do Código das Sociedades Comerciais, «a sociedade por quotas não pode ser constituída com um capital inferior a 5 000 euros nem posteriormente o seu capital pode ser reduzido a importância inferior a essa.» Obviamente, se a realização das entradas for efectuada através desses imóveis (entradas em espécie), o capital da sociedade deve ser de valor não inferior ao valor dos imóveis atribuídos pelo já citado relatório do revisor oficial de contas.

Em termos de tributação, a legislação portuguesa define, no artigo 43.º do Código do IRC, no seu n.º 1, como mais ou menos-valias «... os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo immobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os derivados de sinistros ou os resultantes da afectação permanente daqueles elementos a fins alheios à actividade exercida...», valor este que ficará sujeito a tributação em sede deste imposto. Assim, poderá a

empresa espanhola ser tributada pelas mais-valias geradas por esta transferência de propriedade do imóvel, equiparada a uma alienação, pois a alienação, por uma sociedade não residente, de um bem imobiliário situado em território português, dá lugar à tributação, no mesmo território, dos ganhos obtidos com essa alienação, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.

Tais ganhos, sendo qualificados como mais-valias, são tributados, na sua totalidade, à taxa de 25 por cento, nos termos do n.º 2 do artigo 80.º do Código do IRC.

No caso de realização do capital em numerário, apenas haverá tributação numa posterior cessão ou alienação de quotas. No que se refere à segunda questão, a tributação em território nacional irá depender das operações que a empresa pratique, da existência ou não de estabelecimento estável ou ainda de se constituir, ou não, uma entidade com personalidade jurídica distinta da empresa sediada em Espanha.

Sendo constituída uma sociedade unipessoal, esta será regulada pelos artigos 270.º-A a 270.º-G do CSC, independentemente do seu sócio único ser estrangeiro ou não.

A tributação em IRC não apresenta nenhuma especificidade, sendo regulamentada pelo Código de IRC.

Alerta-se para o facto de, se a sociedade espanhola detiver directamente uma participação não inferior a 15 por cento no capital da empresa portuguesa (o que é o caso) e se essa participação tiver permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante dois anos, não haverá lugar a qualquer tributação dos lucros distribuídos, conforme o n.º 3 do artigo 14.º do CIRC, desde que ambas as sociedades reúnam as condições previstas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho.

Nos termos do n.º 4 do citado artigo 14.º, para que esta isenção possa ser imediatamente aplicável, é necessário que a empresa espanhola faça a prova (anteriormente à data da colocação à disposição dos lucros) relativamente à percentagem e tempo de participação no capital da sociedade portuguesa e a prova da verificação das condições da Directiva, sendo esta última feita através de uma declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes espanholas. No caso em análise, a sociedade espanhola apenas cumpre uma das condições, pelo que há, lugar a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 20 por cento, por aplicação do disposto

na alínea c) do n.º 2 do artigo 80.º do CIRC, ou à taxa de 10 por cento referida no n.º 2 do artigo 10.º da convenção para evitar a dupla tributação existente entre Portugal e Espanha, desde que o beneficiário dos rendimentos apresente à sociedade residente (no máximo até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto) o formulário devidamente preenchido e certificado pelas autoridades competentes do respectivo país de residência (Espanha).

Se o período de detenção (dois anos) se completar após a data em que os lucros são colocados à disposição da empresa espanhola, esta poderá requerer o reembolso do imposto que lhe foi retido, nas condições e prazo definidos no n.º 1 do artigo 89.º do CIRC.

Para accionar a convenção com Espanha, há que proceder ao preenchimento de formulário próprio, o modelo 9-RFI em Portugal ou o modelo em vigor em Espanha.

No que respeita a lucros e dividendos o mecanismo é a redução da taxa de retenção na fonte que, para a Espanha, é de 10 ou 15 por cento (10 por cento no caso apresentado), de acordo com o n.º 2 do artigo 10.º da Convenção que a seguir transcrevemos:

«2 - Esses dividendos podem, no entanto, ser tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que atribui ou paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá:

- a) 10% - Do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário for uma sociedade que tenha directamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade que atribui ou paga os dividendos;
- b) 15% - Do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.» ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2007)



IVA - Construção civil

Na área da construção, os subempreiteiros, picheiros, electricistas, e outros, devem passar a factura final relativa ao serviço prestado e ao equipamento adquirido ao dono da obra com ou sem IVA? No caso de ser com IVA, este é dedutível?

Com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro ao Código do IVA, 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 configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto.

Para melhor percepção transcrevemos a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA aditado por aquele diploma legal.

«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.»

Quando estejamos perante um serviço de construção civil teremos que averiguar qual a natureza do adquirente face ao IVA. Para isso, munido do número de identificação fiscal do adquirente deverá aceder ao *site* das Declarações electrónicas em «Contribuinte/Consultar/identificar cliente/ Fornecedores.» Se o adquirente está incluído no regime normal, então é aplicável o regime de inversão.

Se o adquirente for um particular ou sujeito passivo totalmente isento sem direito à dedução não há aplicação deste regime. A liquidação do IVA far-se-á normalmente pelo prestador do serviço. Basta que o adquirente pratique operações sujeitas e não isentas de IVA, mesmo que também tenha operações isentas, para que a inversão se possa aplicar.

Apenas as prestações de serviços de construção civil estão abrangidas por este regime especial o que significa que, por exemplo, o mero fornecimento de bens está excluído da aplicação deste regime assim como a locação de equipamento sem trabalho do respectivo operador.

O Ofício-Circulado n.º 30 101, da SIVA, de 24/05/2007 contém duas listas exemplificativas, uma dos serviços aos quais se aplica a regra de inversão e outra dos que são excluídos deste regime.

A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, é abrangida pela regra de inversão, quando se tratem de fornecimento de bens no âmbito dos trabalhos contemplados pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro (em anexo ao Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24/05/2007), mesmo que o fornecedor dos bens não possua alvará ou título de registo atribuídos pelo IMOPPI.

Porém, a inversão só se aplica ao fornecimento de bens com montagem que estejam materialmente ligados ao imóvel com carácter de permanência.

O fornecimento e montagem de bens que funcionem isoladamente devem aplicar-se a regra geral, liquidação do IVA por parte do fornecedor.

Assim, a prestação de serviços de montagem de instalações eléctricas e picheiros (serviços incluídos na lista I anexa a Ofício), a um adquirente que é sujeito passivo de IVA ou misto, aplica a regra de inversão, sendo o «IVA devido pelo adquirente.»

Os bens que o prestador integrar no serviço prestado não têm que ser discriminados na factura, devendo-lhes sempre ser aplicável a regra de inversão.

Se os bens forem vendidos independentemente da prestação de serviços, ou seja, não se integrando na prestação de serviços, será aplicável o regime geral, devendo o fornecedor desses bens liquidar IVA à taxa aplicável.

A aplicação desta regra não se circunscreve a empreitadas de obras públicas, abrangendo também as obras particulares, mesmo que o adquirente da obra final não seja uma empresa de construção civil. E aplica-se em todas as fases do circuito, quer se trate de uma facturação do empreiteiro geral ao cliente, quer dos subempreiteiros ao empreiteiro geral ou mesmo de subempreiteiros contratados por outros subempreiteiros.

O Ofício-Circulado n.º 30 100, emitido em 28/03/2007, para transmitir esclarecimentos sobre o regime de inversão do sujeito passivo nas prestações de serviços de construção civil, foi substituído pelo Ofício-Circulado n.º 30 101 de 24/05/2007, sendo revogado alguns dos entendimentos firmados naquele ofício. Assim as redacções dos pontos 1.5, 1.6.2 alínea b) e da Lista I foram alterados e foi aditado o ponto 4.3.

Porém, ficam salvaguardadas todas as situações em que a aplicação da regra de inversão se faz tendo como suporte o entendimento veiculado no anterior Ofício, quando a facturação tenha sido emitida até à data do Ofício-Circulado n.º 30 101 de 24/05/2007. A partir desta data, deve seguir-se o novo entendimento. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2007)

Regra de inversão do IVA

No caso de uma nota de crédito de uma factura emitida a um cliente em que se aplicou a regra de inversão do IVA (construção civil), o valor do crédito deve ser abatido ao valor a inscrever no campo 8 do quadro 06 da declaração do IVA?

No caso de uma nota de crédito de um fornecedor, também com inversão de IVA, deve debitar-se a conta 24341 e creditar a conta 24342 pela regularização do imposto?

Com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro ao Código do IVA, 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 configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto.

Para melhor percepção transcrevemos a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA aditada por aquele diploma legal.

«1 - São 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.»

Na contabilidade do prestador de serviços/fornecedor, estas operações são registadas normalmente, apenas não são movimentadas as contas de IVA, pois não existe liquidação e entrega de IVA ao Estado por parte do prestador do serviço. Será o adquirente do serviço que movimentará a subconta apropriada - 2433 - IVA - Liquidado, aquando da aquisição. Tendo direito à dedução desse imposto suportado também irá fazer reflectir na subconta apropriada - 2432 - IVA - Dedutível o imposto que irá poder deduzir.

Na declaração periódica, o prestador de serviços releva estas prestações de serviços no campo 8 do quadro 06. O adquirente registará as operações e IVA liquidado nos campos 3 e 4 (se a taxa a aplicar for a taxa normal) e indicará, no campo 24, o IVA que for dedutível.

Se posteriormente a estas operações ocorrer qualquer facto que modifique o valor inicialmente facturado pelo prestador de serviços, nomeadamente descontos, devoluções ou anulação do valor facturado, pode o adquirente proceder à regularização do valor do IVA, nos termos do artigo 71.º do CIVA, desde que seja salvaguardada a neutralidade do imposto, isto é, se regularizar, a favor do sujeito passivo o valor anteriormente liquidado, também terá que regularizar a favor do Estado o valor anteriormente deduzido (totalmente ou parcialmente se for um sujeito passivo misto).

Em termos declarativos, se o adquirente dos serviços de construção ao qual foi aplicada a regra da inversão do sujeito passivo, optar por efectuar a regularização do imposto, deverá utilizar os campos 40 e 41 da declaração periódica do IVA.

Quanto ao fornecedor/prestador de serviços que aplicou a regra da inversão, este não terá que efectuar qualquer movimento contabilístico e declarativo no que respeita ao IVA da regularização, sem prejuízo, obviamente, de ter que efectuar os restantes movimentos contabilísticos de suporte à operação. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2007)

Investimentos financeiros

Uma empresa tem dois por cento do capital social de outra empresa. Esta procedeu à redução do seu capital social e, conseqüentemente, a participante vê reduzida a sua participação financeira. Qual a contrapartida da conta 41 (a crédito)? Poderá ser considerado um custo financeiro?

Na questão colocada, não é dado a conhecer os fundamentos para a redução de capital. Contudo, e no pressuposto que é utilizado, o método da equivalência patrimonial por parte da entidade detentora da participação, a conta a ser utilizada deverá ser a 6941 - Custos e perdas extraordinárias, no caso de estarmos perante uma amortização de acções com redução de capital.

Deverá ainda a entidade detentora regularizar a conta 55 - Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas, por transferência da parte respeitante à amortização com redução de capital para a conta 59x - Resultados transitados - Regularização de ajustamentos.

De realçar que, na nota 48 do ABDR, deve constar a indicação das amortizações de acções com redução de capital, com discriminação das contas onde estas se encontram registadas, das sociedades a que respeitam e dos valores finais das partes não amortizadas.

No que respeita à aceitabilidade do custo fiscal refira-se que os custos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial não relevam para efeitos fiscais, pelo que todos os custos registados pela aplicação deste método devem ser acrescidos ao quadro 07. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2007)

Renúncia à isenção de IVA

A firma "X, Sociedade Imobiliária, Lda." efectuou um contrato de locação financeira imobiliária sendo a locatária e o banco "Y" o locador. Este contrato foi redigido com a renúncia, de ambos, à isenção de IVA.

Desde a data do início do contrato, Março de 2006, todo o IVA das facturas inerentes à construção do prédio e rendas financeiras tem sido levado a: regularizações a favor do sujeito passivo. Até Março de 2007, totalizava 281 720,97 euros.

A imobiliária formalizou agora um contrato de arrendamento com a empresa "Z - Estética e Fisioterapia, S.A.", que tem relações especiais com a imobiliária, pois os sócios desta são administradores e accionistas da "Z". A imobiliária tem como principal actividade gerir o património.

Anterior ao Decreto-Lei n.º 21/2007, a imobiliária teria que emitir um recibo de renda com tributação de IVA. O valor da renda é de 30 mil euros/mês, prevendo-se que aquilo que estava na rubrica «Regularizações» iria compensar a liquidação de IVA.

Perante este Decreto-Lei, sendo a sublocação isenta de IVA, a firma "X" terá que regularizar o IVA a favor do Estado. Sendo assim, existe uma retroactividade na Lei que não parece correcta e que irá onerar a imobiliária. Como resolver este problema?

A renúncia da isenção do IVA dos n.º 30 (locação de imóveis) e 31 (alienação de imóveis) do artigo 9.º do Código do IVA, prevista no artigo 12.º do CIVA, é efectuada operação a operação. Chamamos, contudo, a atenção às alterações ao regime de renúncia à isenção introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

Para isso aconselhamos a leitura e estudo do Ofício-Circulado n.º 30 099, de 9 de Fevereiro de 2007. Uma das alterações mais significativas é que a renúncia à isenção de IVA na locação e na transmissão do direito de propriedade de imóveis só é permitida quando se trate da primeira transmissão ou locação.

Por outro lado, não é permitida a renúncia na sublocação de bens imóveis.

No caso de contratos realizados em simultâneo (v.g. aquisição seguida de uma locação), a inscrição na matriz em nome do seu proprietário (ou o respectivo pedido de inscrição) só tem de verificar-se em relação ao sujeito passivo que realiza a transmissão do imóvel no primeiro dos contratos, sem prejuízo da renúncia só poder verificar-se quando estiver confirmada a titularidade de propriedade relativamente ao locador no segundo contrato.

Esta regra constante do Ofício-Circulado n.º 30 099 não se aplica ao caso de uma locação financeira seguida de uma locação, uma vez que numa locação financeira nunca pode haver inscrição na matriz.

Mas, mais importante para o caso em análise, não é permitida a renúncia na transmissão ou locação de imóveis cuja inscrição ou matriz ou pedido de inscrição não seja em nome do transmitente ou locador.

Assim sendo, se o imóvel foi adquirido em locação financeira e, eventualmente, está-se a pensar arrendá-lo, não se pode exercer a renúncia à isenção de IVA, uma vez que o locador nunca pode inscrever-se na matriz como proprietário do mesmo, enquanto estiver a pagar as rendas do *leasing* imobiliário.

Por outro lado, sempre que o imóvel, relativamente ao qual foi exercida a renúncia à isenção seja afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo e deixe de ser efectivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos, o IVA inicialmente deduzido deve ser regularizado nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, considerando que os bens estão afectos a uma actividade não tributada.

O prazo de dois anos conta-se a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 21/2007, isto é, a partir de 30 de Janeiro de 2007, designadamente para os contratos realizados na vigência do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto.

Em conformidade com as novas regras, a regularização a favor do Estado só se efectua se o imóvel deixar de ser utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos.

Esta regularização é também aplicável considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando:

a) O sujeito passivo, devido a alteração da actividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;

b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 12.º ou nos n.ºs 3 e 4 do artigo 55.º;

c) O imóvel passe a ser objecto de uma locação isenta nos termos do n.º 30 do artigo 9.º.

A entrada em vigor do novo Regime da Renúncia à Isenção do IVA, nas operações relativas a bens imóveis e das alterações introduzidas aos artigos 12.º, 24.º, 24.º-A e 25.º do CIVA, previstas no Decreto-Lei n.º 21/2007, é o dia 30 de Janeiro de 2007.

Quanto à questão da aplicação da lei no tempo e da nova norma não permitir a renúncia à isenção do IVA na sublocação: «As renúncias à isenção validamente exercidas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, continuam a produzir efeitos enquanto vigorarem os contratos respectivos, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 10.º do regime aprovado pelo artigo 3.º do presente decreto-lei.» (Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 21/2007)

E é nesta questão que se pode levantar a questão da retroactividade da lei, por causa do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, mas esta questão poderá ser dirimida judicialmente pelo sujeito passivo. No entanto, como o contrato de sublocação foi feito após a entrada em vigor desta Lei, não nos parece que se coloque esta questão. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)



Créditos incobráveis

Um sujeito passivo está em processo de insolvência e já foi reclamado o valor em dívida, mas não houve recuperação dos créditos. É possível recuperar o IVA liquidado do valor em dívida?

O Código do IVA prevê que, para os créditos incobráveis, e verificados determinados pressupostos, poderá a empresa recuperar o IVA liquidado nas vendas. Prevê então o CIVA no n.º 8 do artigo 71.º que nesta situação os sujeitos passivos poderão deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução após o registo da suspensão de instância a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil ou em processo de insolvência quando a mesma seja decretada. Perante a exibição de uma certidão emitida pelo Tribunal, na qual se declara a insolvência, se se especifica que esta já transitou em julgado e se certifica que na reclamação de créditos foi reclamada pelo sujeito passivo a quantia de que é credor (é imprescindível conter na certidão que o sujeito passivo é credor daquela dívida), encontram-se reunidos os condicionalismos estabelecidos no n.º 8 do artigo 71.º, para que a regularização do IVA possa ser efectuada. De acordo com o artigo 91.º, n.º 2 do CIVA terá o prazo de quatro anos a contar da data da sentença judicial. Assim, não basta a publicação em «Diário da República» do registo a comunicar que a empresa se encontra em processo de insolvência.

Igualmente encontram-se reunidas as condições para poder deduzir o IVA, de acordo com aquela disposição legal, quando se esteja na posse da certidão emitida por tribunal na qual se identifiquem os créditos incobráveis, decorrente de processo de execução, de processo ou medida especial de recuperação de empresas.

Por outro lado, o n.º 9 do mesmo artigo permite ainda a regularização do imposto em casos muito específicos que, para uma completa compreensão, transcrevemos na íntegra:

«Os sujeitos passivos podem igualmente deduzir o imposto respeitante a outros créditos desde que se verifiquem qualquer das seguintes condições:

a) O valor do crédito não seja superior a 750 euros, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução;

b) Os créditos sejam superiores a 750 euros e inferiores a oito mil euros, IVA incluído, e o devedor, sendo particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso por não terem sido encontrados bens penhoráveis;

c) Os créditos sejam superiores a 750 euros e inferiores a oito mil euros, IVA incluído, tenha havido oposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em acção de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução;

d) Os créditos sejam inferiores a seis mil euros, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente.»

Em relação a estas situações, previstas no n.º 9 do artigo 71.º do CIVA, o valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas (artigo 71.º, n.º 10 do CIVA).

Atendendo ao disposto no n.º 12 do citado artigo 71.º, nos casos previstos no n.º 8 e na alínea d) do n.º 9 do mesmo artigo, torna-se indispensável que seja comunicado ao adquirente do bem ou serviço, que seja sujeito passivo do imposto, a anulação, total ou parcial, do imposto para efeito de rectificação da dedução inicialmente efectuada. Tudo se passa, afinal, como se o devedor do imposto ao Estado, respeitante à rectificação, seja o adquirente.

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 no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica, bem como a sua normal contabilização. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)