

Entidades sem fins lucrativos

Quais as obrigações fiscais a que está sujeita uma associação desportiva sem fins lucrativos, legalmente constituída através de escritura pública que recebe quotas dos seus associados, donativos, comissão pela venda de bilhetes para os jogos do clube que representa e tem um bar na sede para o qual comprará bebidas, café e outros produtos? As quotas são rendimentos não sujeitos a IRC? Como deverão ser contabilizadas? É obrigada a possuir contabilidade organizada segundo o POC? É obrigada a ter TOC? Está sujeita a IVA? Está sujeita a pagamentos especiais por conta? Tem de apresentar início de actividade em IVA e IRC? Que declaração tem de apresentar anualmente? Deverá requerer isenção nos termos do artigo 52.º do EBF?

Face ao teor das matérias solicitadas, comecemos com um breve enquadramento face ao IRC e IVA e referir as suas obrigações contabilísticas.

As associações são sujeitos passivos de IRC conforme dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código deste imposto.

Se as associações não exercerem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o IRC incide sobre o rendimento global, correspondendo este à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, conforme estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC.

De acordo com o n.º 3 do artigo 49.º do CIRC, não se consideram sujeitos a IRC, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

Os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (donativos) podem beneficiar de isenção de IRC nos termos do n.º 4 do artigo 49.º do CIRC, mas apenas se se destinarem à directa e imediata realização dos fins estatutários.

Para além desta exclusão da sujeição em IRC das quotas e subsídios recebidos, nas condições referidas, também poderá esta associação ser enquadrada na isenção prevista no artigo 10.º do CIRC. Esta isenção tem de ser reconhecida e definida a sua amplitude pelo ministro das Finanças e pelo membro do governo que tenha a cargo o sector respectivo, sendo necessário requerimento dos interessados.

Sendo uma associação cultural, recreativa e desportiva beneficiará da isenção do artigo 11.º do CIRC, desde que preencha as condições do n.º 2 do mesmo artigo.

Essa isenção apenas abrange os rendimentos derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, ficando excluídas da isenção os rendimentos de natureza comercial, industrial ou agrícola ainda que obtidos em ligação com a actividade desportiva, recreativa ou cultural.

Os rendimentos obtidos por estas colectividades desportivas, de cultura e recreio, que não sejam isentos nos termos do Código do IRC podem ainda beneficiar da isenção prevista no artigo 52.º do EBF, desde que não excedam o montante de 7 481,97 euros. A isenção deste artigo 52.º do EBF não necessita de apresentação de qualquer requerimento devendo apenas der assinalado no anexo F da IES.

Na situação descrita, os rendimentos obtidos pela exploração do bar e as comissões obtidas na venda dos bilhetes não beneficiam de isenção do art. 11.º do CIRC, mas poderão ficar isentos nos termos do artigo 52.º do EBF nas condições referidas.

De acordo com o n.º 1 do artigo 15.º do CIRC, a matéria colectável de entidades que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, obtém-se pela dedução ao rendimento global, apurado nos termos do artigo 48.º do CIRC, dos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 49.º, bem como dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções àquele rendimento.

Não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, se existirem rendimentos sujeitos e não isentos de IRC a taxa a aplicar à associação é de 20 por cento, conforme o n.º 3 do artigo 80.º do CIRC.

No que concerne às obrigações declarativas, de acordo com o n.º 6 do artigo 109.º do CIRC, não há lugar à entrega da declaração modelo 22 para as entidades que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nas seguintes condições, excepto se estiverem sujeitas a qualquer tributação autónoma:

- Não obtenham rendimentos no período de tributação;
- Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais e desde que estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo;
- Apenas auferirem rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual à prevista no n.º 4 do artigo 80.º do CIRC.

Conforme dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º, conjugado com o artigo 113.º, ambos do CIRC, todos os sujeitos passivos de IRC (mesmos os isentos deste imposto) devem entregar, até ao último dia útil do mês de Junho, a declaração anual de informação contabilística e fiscal.

De acordo com o artigo 98.º do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, excepto as abrangidas pelo regime simplificado previsto no artigo 53.º, ficam sujeitas a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, no terceiro e no décimo mês do período de tributação respectivo.

No entanto, de acordo com o n.º 11 do mesmo artigo, ficam dispensados de efectuar o pagamento especial por conta:

- a) Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC nos termos dos artigos 9.º e 10.º do Código do IRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo.

Embora aparentemente o n.º 11 do artigo 98.º do CIRC não dispense esta associação da realização de PEC, o facto é que não pode ficar abrangido por esta obrigação desde que não exerça a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Deste modo, a associação desportiva não fica sujeita à realização de PEC porque não se enquadra na previsão legal do n.º 1 do artigo 98.º do CIRC.

No que respeita aos aspectos contabilísticos, a associação, por não exercer a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola pode dispor apenas de um regime de escrituração simplificado, conforme o preceituado no n.º 1 do artigo 116.º do CIRC. Para o efeito deve possuir os seguintes livros:

- Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;
- Registos de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Contudo, pelo n.º 2 do artigo 116.º do CIRC, se a associação auferir rendimentos de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, mesmo que exercidas a título acessório, como é o caso do bar deve, para essas actividades, dispor de contabilidade organizada, segundo o POC e, portanto, dispor de Técnico Oficial de Contas conforme dispõe o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro que aprovou o Estatuto da CTOC.

No entanto, de acordo com o n.º 3 do mesmo disposto no número anterior, não se aplica quando os rendimentos brutos resultantes das actividades aí referidas, obtidos no exercício imediatamente anterior, não excedam o montante de 75 mil euros.

Relativamente às quotas são responsabilidades assumidas pelos membros. Assim sendo, as jóias subscritas e não pagas devem ser contabilizadas numa subconta apropriada da classe 5 – Jóias subscritas. Quanto aos recibos das jóias devem ser contabilizadas em conta da classe 5 do POC. As quotas em atraso devem ser inscritas no activo da entidade, a débito de uma subconta apropriada da conta 26 – Outros devedores e credores – associados.

Se as quotizações não revestirem a natureza de ganhos financeiros, em nossa opinião, aqueles proveitos deveriam ser registados numa subconta da conta 72 - Prestações de serviços, cujo título poderia ser, por exemplo, «quotizações.»

Finalmente, quando uma entidade dá início de actividade e inicia a sua contabilidade, as pri-

meiras entradas de dinheiro ocorrem com o capital social, no caso das empresas ou com as jóias ou capital associativo, ou ainda, eventualmente, a título de empréstimos de sócios ou associados ou mesmo financiamentos. Assim sendo, há que determinar a origem dos fundos. Neste caso particular não existe nenhuma especificidade pelo facto de se tratar de uma associação sem finalidade lucrativa.

Em sede de IVA, estão previstas algumas isenções em operações realizadas por entidades sem fins lucrativos.

Para efeitos de aplicação dessa isenção, apenas são considerados organismos sem finalidade lucrativa, os que preencham as condições do artigo 10.º do CIVA, isto é, aqueles que, simultaneamente:

– Não distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

– Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na disposição anterior;

– Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

– Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

As isenções consagradas no artigo 9.º do Código do IVA, para essas entidades, são as seguintes:

– as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados, quando a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos (n.º 21 do artigo 9.º);

– a exploração de instalações destinadas à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física (n.º 9 do artigo 9.º);

- manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos (n.º 22 do artigo 9.º);

A associação referida, por ser uma entidade sem fins lucrativos, pode beneficiar de isenções de IVA, sempre que pratique alguma das operações acima referidas. Contudo, essa isenção não abrange outras operações que pratique, desde que não previstas no artigo 9.º do CIVA.

Se a associação desenvolver simultaneamente uma actividade acessória tributável, como será o caso da exploração do bar e das comissões pela venda de bilhetes, poderá enquadrar-se no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, relevando para efeito do cálculo do volume de negócios apenas os resultados relativos à actividade acessória, nos termos do artigo 73.º do CIVA.

Se a entidade dispuser de contabilidade organizada, ou não dispondo, se ultrapassar o valor limite do artigo 53.º do CIVA passa a ter de liquidar IVA nas actividades não abrangidas pelas isenções do artigo 9.º do CIVA passando a ser um sujeito passivo misto e a cumprir a obrigação de entrega das declarações periódicas de IVA.

Estão obrigadas à entrega da declaração de início de actividade, nos termos do n.º 1 do artigo 30.º do CIVA, as pessoas singulares ou colectivas que exerçam uma actividade sujeita a IVA. Essa entrega deve ser efectuada antes de iniciada a actividade.

Essa declaração de cadastro também é obrigatória para o enquadramento em imposto sobre o rendimento nos termos do artigo 110.º do CIRC. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2008)

Benefícios fiscais

Face à leitura da alínea d) do n.º 1 do artigo 39.º-B do EBF, a majoração de 50 por cento a efectuar relativamente aos encargos sociais nos termos invocados é feita num único exercício? Anteriormente, a lei permitia a majoração em três exercícios. Agora, ao que parece, restringe-a ao exercício da admissão do trabalhador, ao referir «... majoração de 50 por cento, uma única vez por trabalhador...». Será assim?

As empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante

designadas «áreas beneficiárias», um dos benefícios que é concedido é, precisamente, a possibilidade de majoração de 50 por cento, dos encargos sociais obrigatórios, uma única vez por trabalha-

dor admitido nessa entidade ou outra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 58.º do Código do IRC (artigo 39.º-B, n.º 1, alínea d) do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Assim, havendo criação líquida de postos de trabalho por parte de empresa que exerça nas «áreas beneficiárias», os respectivos encargos sociais obrigatórios são majorados (em 50 por cento) uma única vez por trabalhador, ou seja, pode majorar os encargos sociais obrigatórios durante os cinco anos, mas aquele trabalhador não pode beneficiar noutra empresa com a qual existam relações especiais do mesmo benefício, caso saia da primeira empresa e passe a ser trabalhador da outra empresa.

O Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março veio regulamentar este benefício fiscal e no seu artigo 4.º, n.º 3, obriga a entidade beneficiária a manter os postos de trabalho por um mínimo de 5 anos a contar da data da sua criação.

O artigo 9.º do Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, Lei revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – OE. Tinha a seguinte redacção:

«Artigo 9.º

Os encargos sociais obrigatórios suportados pela entidade empregadora relativos à criação líquida de postos de trabalho, sem termo, nas áreas beneficiárias são levados a custos no valor correspondente a uma majoração de 50 por cento.»

Assim, também a norma anterior não refere um prazo de três anos.

O número 5 do artigo 17.º do EBF – Criação líquida de postos de trabalho é que permite a majoração dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, por um prazo de cinco anos.

São, pois, benefícios distintos, não podendo ser aplicados os dois em simultâneo, nos termos do n.º 5 do artigo 17.º do EBF, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2008)

Deduções em IRS

O poder paternal foi atribuído, por tribunal, ao pai de determinada criança no início de Outubro de 2007. Na declaração de IRS de 2007 a criança já pode ser considerada como dependente do agregado familiar do pai, uma vez que era esta a situação à data de 31 de Dezembro?

Caso esta situação se verifique, a pensão de alimentos paga pelo pai desde Janeiro até Setembro de 2007 poderá ser incluída na declaração de IRS (abatimentos) ou, como a criança foi considerada dependente, este valor não poderá ser incluído?

O valor gasto em fraldas para incontinentes pode ser considerado como despesa de saúde (IVA de cinco por cento) na declaração de IRS? É necessário uma declaração médica? Qual o rendimento máximo que um ascendente pode ter a fim de ser incluído na declaração de IRS como tal?

Regula-se no artigo 56.º do CIRS, o abatimento total das pensões de alimentos devidas por quem as paga, desde que estas estejam fixadas em sentença judicial ou em acordo homologado de acordo com a lei civil. Já se tinha verificado uma alteração num dos pressupostos do abatimento.

Naturalmente, quem invocar o referido abatimento, além do título que comprove a fonte da obrigação, deverá comprovar o pagamento efectivo das prestações devidas, o que, em regra, é feito mediante recibo de quitação emitido pelos titulares do respectivo direito ou em nome dos

titulares do respectivo direito (caso de pensões devidas a menores).

A Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (OE 2005), deu nova redacção ao artigo 56.º passando a impor três requisitos: que se trate de encargos comprovadamente suportados e não reembolsados respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil; que o beneficiário da pensão não integre o agregado familiar do obrigado à pensão; que relativamente ao beneficiário da pensão não estejam previstas,

na esfera do obrigado à prestação, deduções no artigo 78.º.

Assim, no caso exposto, se a criança integrar o agregado familiar do pai na declaração de 2007, não serão dedutíveis as prestações pagas a título de pensão de alimentos.

As despesas de saúde do sujeito passivo e do seu agregado familiar são dedutíveis à colecta do IRS em 30 por cento do seu valor, quando respeitam a bens e serviços isentos de IVA (ainda que haja renúncia à isenção) ou sujeitos à taxa reduzida de 5 por cento (artigo 82.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.

A dedução à colecta das despesas de saúde, consagrada nesse artigo, deve ser entendido no quadro constitucional do direito à protecção da saúde e dos deveres que, para a defender e promover, dele resultam para o Estado, nos termos do artigo 64.º da Constituição da República Portuguesa.

A existência de diversos conceitos de «despesas de saúde» não implica, necessariamente, que se defina um conceito fiscal de despesas de saúde, sendo certo que a respectiva abrangência pode ter uma amplitude muito diversa consoante a perspectiva pela qual a questão seja abordada. O que significa para a perspectiva fiscal do conceito que, sem prejuízo da adopção de entendimentos generalizados, tem de admitir-se que a análise casuística de cada situação, tendo em conta os princípios da justiça, da equidade e da igualdade, e as características personalizantes do imposto, pode determinar pontualmente a derrogação ou modificação desses mesmos entendimentos.

A administração fiscal, no intuito de esclarecer as dúvidas relacionadas com as «despesas de saúde» e respectiva comprovação das mesmas, tem alguma doutrina já emitida. Temos então que, de acordo com a Circular n.º 26/91, de 30 de De-

zembro (alterada pela Circular n.º 7/92, de 26 de Maio), não existindo propriamente a definição de um conceito fiscal de despesas de saúde e sem prejuízo da adopção de entendimentos generalizados, tem de admitir-se que a análise casuística de cada situação, tendo em conta os princípios da justiça, da equidade e da igualdade, e as características personalizantes do imposto, o que pode determinar pontualmente a derrogação ou modificação desses mesmos entendimentos. Esta Circular refere ainda qual a prova bastante para a comprovação da despesas efectuada.

Assim, tendo em conta a Circular n.º 26/91, as despesas com fraldas para incontinentes, só poderão ser consideradas como despesas de saúde quando suportadas por uma declaração médica, onde esteja especificamente referido de que se trata de um doente que sofre de incontinência.

A alínea e) do artigo 79.º do CIRS institui a dedução à colecta para ascendentes desde que vivam efectivamente em comunhão de habitação com os sujeitos passivos; não auferiram rendimentos (de qualquer tipo de categoria) superiores ao montante da pensão mínima do regime geral.

O montante mensal da pensão mínima do regime geral, no ano de 2007, era de 354,10 euros, pelo que apenas podem ser considerados, para efeitos de dedução à colecta prevista na alínea e) do artigo 79.º do CIRS, os ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo e que não tenham, nesse ano, auferido rendimentos superiores a 4 957,10 euros.

Para efeitos de dedução, são considerados os ascendentes em linha recta, ou seja, pais, avós e bisavós que vivam efectivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM ABRIL DE 2008)

Actividades empresariais e profissionais

Pela primeira vez, determinado TOC está a elaborar a contabilidade de uma actividade agrícola, mais concretamente, produtos de horticultura e venda dos mesmos em banca. Quais as obrigações contabilísticas e fiscais a que este contribuinte está obrigado?

Segundo as alíneas m) e l) do n.º 1 do artigo 4.º do CIRS, consideram-se actividades comerciais e industriais, designadamente, as actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial, bem como as actividades agrícolas e pecuárias não

conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório.

Considera-se que a exploração da terra tem carácter manifestamente acessório quando os respectivos custos directos sejam inferiores a 25 por cento dos custos directos totais do conjunto da actividade exercida.

Para efeitos do disposto na alínea m) do n.º 1, consideram-se integradas em actividades de natureza comercial ou industrial, as agrícolas, silvícolas e pecuárias cujos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60 por cento do seu valor naquelas actividades.

Consideram-se actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, designadamente, as seguintes:

- a) As comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- b) Caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
- c) Explorações de marinhas de sal;
- d) Explorações apícolas;
- e) Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas actividades.

Neste sentido, os rendimentos em causa poderão ser considerados como rendimentos agrícolas, se a exploração da terra não tiver carácter manifestamente acessório. Podem ainda ser constituídas como rendimentos agrícolas as actividades comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

Assim, se actividade do sujeito passivo se enquadrar no artigo 4.º, n.º 4 do CIRS, os rendimentos em causa deverão ser tratados e tributados como rendimentos decorrentes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias.

De acordo com o estabelecido no n.º 4 do artigo 3.º do Código do IRS, os rendimentos da categoria B que resultem do exercício de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, são excluídas de tributação quando o valor dos respectivos proveitos ou receitas, isoladamente ou em conjunto com quaisquer outros rendimentos ilíquidos sujeitos (ainda que isentos), não exceda, por agregado familiar, cinco vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

No que se refere ao enquadramento em sede de IVA, tendo em consideração a qualidade de agricultor do mesmo, estarão em princípio isentos de IVA ao abrigo do n.º 36 do artigo 9.º do CIVA.

Dizemos em princípio, porquanto não basta para que a isenção opere a mera assunção dessa qua-

lidade, sendo determinante conforme o preceito exige, que estejam em causa transmissões de bens efectuadas no âmbito das explorações enunciadas no anexo A ao CIVA, bem como as prestações de serviços agrícolas definidas no anexo B, quando efectuadas com carácter acessório por um produtor agrícola que utiliza os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respectiva exploração agrícola e silvícola.

Contudo, pode renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações, conforme estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, tendo como consequência a possibilidade do exercício à dedução do imposto suportado nas aquisições. As transmissões de bens efectuadas no âmbito das explorações enunciadas no anexo A ao Código do IVA, bem como as prestações de serviços agrícolas definidas no anexo B, quando efectuadas com carácter acessório por um produtor agrícola que utiliza os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respectiva exploração agrícola e silvícola, encontram-se, portanto, isentas de IVA, de acordo com o disposto no n.º 36 do artigo 9.º do Código do IVA.

Em sede de mecânica do imposto, a referida isenção, denominada simples ou incompleta, caracteriza-se pelo facto dos sujeitos passivos por ela abrangidos, não estarem obrigados à liquidação de IVA nas operações activas que realizem, mas em contrapartida, vêem-lhes vedado o exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços que adquirem para o exercício da actividade.

A emissão de factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestações de serviços é obrigatória face ao n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA, estabelecendo o artigo 35.º do mesmo Código quais os requisitos que os mesmos devem conter.

No entanto, sempre que o sujeito passivo realize exclusivamente operações isentas (artigo 9.º do CIVA) não está obrigado, face ao disposto no artigo 28.º, n.º 3, à emissão de factura ou documento equivalente com todos os requisitos legais, todavia deve emitir um documento adequado que identifique os intervenientes na operação, incluindo os respectivos números de identificação fiscal, a natureza da operação e respectivo montante, permitindo ao adquirente comprovar a indispensabilidade do custo, nos termos do artigo 23.º do CIRC.

No caso dos particulares não existe qualquer obrigatoriedade de emissão de factura, bastando uma declaração de venda sempre que este efectue a venda de bens pessoais ou que de qualquer forma não resulte em actos de comércio.

Em conformidade com o artigo 116.º do Código do IRS:

«1 - Os titulares dos rendimentos da categoria B são obrigados:

a) A escriturar os livros a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 50.º do Código do IVA, no caso de não possuírem contabilidade organizada; e

b) A evidenciar em separado no respectivo livro de registo as importâncias respeitantes a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciam a determinação do rendimento, quando não possuam contabilidade organizada.

2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, os sujeitos passivos que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias devem possuir ainda os seguintes elementos de escrita:

a) Livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais;

b) Livro de registo de immobilizações.

3 - Os livros referidos no número anterior podem ser substituídos pelos livros e demais elementos de escrita exigidos pelo sistema adoptado na Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA) ou pelas listagens do Sistema Gestagro, independentemente de os sujeitos passivos estarem integrados na referida rede.

4 - A escrituração dos livros referidos na alínea a) do n.º 1 obedece às seguintes regras:

a) Os lançamentos deverão ser efectuados no prazo máximo de 60 dias;

b) As importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou a qualquer outro destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes devem ser registadas em conta corrente e escrituradas no respectivo livro, sendo consideradas como receita no ano posterior ao da sua recepção, sem contudo exceder a apresentação da conta final relativa ao trabalho prestado;

c) Os lançamentos devem ser sempre suportados por documentos comprovativos.

5 - Os titulares dos rendimentos referidos nas alíneas h) e i) do n.º 2 do artigo 3.º ficam dispensados do cumprimento das obrigações previstas no n.º 1.

6 - Os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos no presente artigo.»

Relativamente ao terreno, salientamos que quando uma actividade agrícola é exercida em terreno e edifícios próprios, estes podem continuar no património particular do sujeito passivo ou serem afectos à actividade empresarial. No entanto, só quando afectos à actividade, os respectivos encargos são aceites como custos fiscais. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM ABRIL DE 2008)

Reinvestimento em nova habitação

Determinado sujeito passivo vendeu, em 24 de Maio de 2007, a sua casa de habitação permanente. Em Fevereiro último celebrou contrato-promessa para a aquisição de nova habitação permanente, tendo entregue 12 500 euros. O prédio relativo ao apartamento agora sinalizado está em construção. Há vários materiais que irão ser fornecidos pelo sujeito passivo. Ele compra, por exemplo, os mosaicos e entrega-os ao construtor para aplicação. Vai guardar todas as facturas de compra de material, o que irá totalizar cerca de 10 mil euros.

O valor que ele aplica na aquisição dos materiais, desde que prove que foram aplicados na construção da nova casa, pode ser considerado como reinvestimento, embora a data de aquisição seja anterior à data da escritura do apartamento?

Como o prédio começou a ser construído pode acontecer que a escritura de compra não seja celebrada até 23 de Maio de 2009, altura em que se perfaz dois anos após a venda da antiga casa. Se a escritura for além desta data, o valor que reinvestiu antes (12 500 euros com o contrato-promessa e 10 mil euros de material) pode ser considerado reinvestimento?

A segunda questão tem a ver com a taxa de IVA a aplicar a rações para animais. As misturas para animais de desporto (pombos-correios) ou de estimação estão sujeitas a IVA de cinco por cento?

Relativamente ao reinvestimento dos valores de realização, de acordo com o n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que:

- O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel seja reinvestido, no prazo de 24 meses, na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.

- O valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja utilizado no pagamento da aquisição de imóvel para habitação própria, desde que efectuada nos 12 meses anteriores.

- O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando, na declaração modelo 3 de IRS respeitante ao ano da alienação, o valor que tenciona reinvestir.

De referir ainda que, no caso de reinvestimento parcial, a exclusão da tributação respeitará apenas à parte proporcional da mais-valia correspondente ao valor reinvestido, de acordo com o disposto no n.º 7 do mesmo artigo 10.º.

Como se verifica, apenas haverá lugar à exclusão da tributação caso o primeiro imóvel estivesse afecto a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar e se ao apartamento a adquirir for dado igual destino.

Desconhecemos qualquer instrução administrativa que tenha sido emitida sobre a questão colocada, pelo que recomendamos que seja solicitada à DGCI uma informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT).

No entanto, em nossa opinião, para efeito de exclusão de tributação da mais-valia obtida, as importâncias entregues a título de sinal, ou de reforço deste, no âmbito de um contrato de promessa de compra e venda de outro imóvel destinado também à habitação própria e permanente do sujeito passivo, desde que efectuadas no prazo máximo de 24 meses após a venda do outro imóvel e ainda que a escritura seja efectuada depois deste prazo ter decorrido, são consideradas como reinvestimento nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

Assim, no caso concreto já se teria verificado o reinvestimento da importância de 12 500 euros. Quanto ao valor dos materiais adquiridos pelo promitente comprador, entendemos que, para que o seu valor possa ser considerado como reinvestimento, deverá a sua aquisição ser assumida pelo promitente vendedor, que deverá passar um recibo ao promitente comprador, a título de reforço do sinal.

É que quem está a construir é o dono da obra e é dele a propriedade de todos os materiais nela incorporados.

Chama-se, no entanto, a atenção, para o disposto na alínea a) do n.º 6 do referido artigo 10.º, segundo o qual, para que se verifique a exclusão da tributação, é necessário que o adquirente afecte o apartamento a adquirir à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado. Ou seja, a afectação terá que se verificar até 24 de Novembro de 2009.

De qualquer forma, qualquer importância despendida depois de ter decorrido o prazo de 24 meses após a venda do imóvel que gerou a mais-valia, não é considerada para efeitos de reinvestimento. Sobre a questão relacionada com IVA, dado o disposto na verba 3.3 da Lista I anexa ao Código do IVA, estão sujeitas à taxa reduzida (cinco por cento no Continente), as transmissões de «farinhas, resíduos e desperdícios das indústrias alimentares e quaisquer outros produtos próprios para a alimentação de gado e de outros animais, incluindo os peixes de viveiro, destinados a alimentação humana.»

De acordo com a redacção da norma, beneficiam da taxa reduzida, os referidos produtos, desde que sejam «próprios para a alimentação de gado e de outros animais.» Como a norma não distingue qualquer tipo de animal e como, onde o legislador não distingue, não deve distinguir o intérprete, beneficiam da referida taxa qualquer daqueles produtos desde que sejam próprios para alimentação de qualquer animal, incluindo os de desporto ou de estimação.

A referência aos peixes de viveiro, quanto a nós desnecessária, terá tido apenas em vista afastar algumas dúvidas quanto à sua aplicação a estes animais e nunca poderá ter pretendido limitar a aplicação da norma a peixes de viveiro. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM ABRIL DE 2008)

Prédios localizados em regimes fiscais mais favoráveis

Um não-residente, pessoa singular, é proprietário de um prédio em Portugal, estando a ser taxado em IMI a um por cento quando as taxas do município de Albufeira são de 0,47 por cento e 0,60 por cento quando se trate de prédios avaliados ou não avaliados, respectivamente. Tal deve-se ao facto de a residência se situar num país com regimes fiscais mais favoráveis (Bahrain/Qatar). Como se sabe, uma pessoa singular, pelo simples facto de residir num paraíso fiscal, não tem como beneficiar do regime fiscal mais favorável, pois não pode deixar de pagar os impostos em Portugal às taxas que são devidas, diferentemente das companhias *offshore*, que podem deixar de pagar as mais-valias das vendas, em Portugal, pela simples venda de quotas. O que diz a lei?

A luta contra a evasão e fraude internacionais passa pela adopção de medidas defensivas, traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos, nomeadamente, sobre o património, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificadas como «paraísos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada.

O n.º 4 do Código do IMI estabelece que a taxa do imposto a aplicar aos prédios que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, cons-

tantes da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, é de 1 por cento.

Nos termos da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, e para o efeito do n.º 4 daquele artigo, Bahrain e Qatar, são países com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis. Pelo que, uma pessoa singular, não residente em Portugal e residente num dos países/territórios da referida Portaria, que seja proprietária de um prédio localizado em território português, encontra-se abrangida pela referida norma, estando, pois, sujeita à taxa de 1 por cento. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM ABRIL DE 2008)

Ajudas de custo

Uma empresa do ramo informático, sediada em Portugal, celebrou um contrato de prestação de serviços com uma sua congénere alemã por um ano, prorrogável por iguais períodos de tempo até conclusão do projecto de investigação e desenvolvimento na área dos satélites. Foi deslocado para a Alemanha um dos sócios desta sociedade, o qual recebe a remuneração mínima nacional, dado que esta empresa foi constituída muito recentemente e ao qual se pretende atribuir uma ajuda de custo diária, para a sua alimentação e alojamento durante o tempo que irá permanecer até conclusão do projecto. Qual a ajuda de custo diária que se poderá pagar não excedendo os limites? Existe limite temporal?

As ajudas de custo, têm como pressuposto e finalidade exclusiva, a atribuição de uma compensação, devendo ser entendida como um complemento à remuneração, motivada por um acréscimo de despesas a efectuar pelo trabalhador em resultado de deslocações do seu local de trabalho habitual efectuadas ao serviço da empresa e que se destinam a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento).

A alínea a) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, estabelece que «se considera domicílio necessário, para efeitos de abono de ajudas de custo, a localidade

onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço.»

Ora, só são atribuíveis ajudas de custo quando os trabalhadores se deslocam desse domicílio necessário.

Mesmo aos trabalhadores destacados no estrangeiro, se já está contratualmente fixado que o local de trabalho a exercer será noutra país, o valor atribuído como remuneração deverá compensar os custos com a alimentação e o alojamento, não devendo para o efeito existir o processamento de ajudas de custo.

As ajudas de custo não devem ser utilizadas como um simples acréscimo à remunera-

ração, situação que por vezes ocorre mas que está errado. As ajudas de custo apenas devem ocorrer quando o funcionário efectivamente se desloca e incorre em despesas (por exemplo alimentação e alojamento) em consequência dessa deslocação ao serviço da entidade patronal.

O Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de Julho vem regular a atribuição de ajudas de custo aos funcionários e agentes da Administração Pública por deslocações em serviço ao estrangeiro, mas, verifica-se que a sua atribuição rege-se pelas mesmas regras que as ajudas de custo para deslocações em território nacional (Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril).

A Portaria n.º 30-A/2008, de 10 de Janeiro fixa os limites legais, para o exercício de 2008, no caso exposto, face ao montante mensal da remuneração auferida (Rmm), a qual corresponde ao índice 120, o valor a atribuir não poderá exceder o montante de 108,73 euros.

Se as normas presentes neste Diploma forem observadas pelas empresas e os montantes pagos não excederem os da portaria em vigor aquando da atribuição de ajudas de custo aos seus colaboradores que, em serviço da entidade patronal, se deslocam ao estrangeiro, não há lugar a tributação em sede de IRS, por força do estabelecido na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do respectivo Código.

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do referido Decreto-Lei n.º 192/95, o funcionário que se desloque ao estrangeiro tem direito a optar por uma das seguintes alternativas:

Receber a ajuda de custo diária por inteiro e em todos os dias da deslocação, de acordo com a tabela em vigor ou receber o montante do alojamento em estabelecimento de três estrelas ou equivalente e ainda o valor correspondente a 70 por cento da ajuda de custo diária.

Refira-se que nas deslocações por dias sucessivos ao estrangeiro, a percentagem de ajuda de custo diária a que o colaborador tem direito é de 100 por cento em todos os dias, ou seja, no dia da partida, no dia da chegada e, eventualmente, nos restantes.

Em termos fiscais, os montantes atribuídos a título de ajudas de custo (só assim qualificados quando se verificarem os pressupostos antes referidos), constituem rendimentos do trabalho dependente na parte em que excedam os limites legais (artigo 2.º, n.º 3, alínea e), do CIRS). As ajudas de custo por dias sucessivos devem ser pagas de acordo com o exacto número de dias de deslocação do trabalhador. Se o trabalhador estiver deslocado por um mês de 30 dias, serão pagos 30 dias de ajudas de custo. Se o mês tiver 31 dias, serão pagos 31 dias de ajudas de custo.

Por outro lado, o abono de ajudas de custo não pode ter lugar para além de 90 dias seguidos de deslocação, podendo em casos excepcionais ser prorrogado até 90 dias, conforme estipula o artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, que regulamenta, a atribuição das ajudas de custo em território nacional, aos servidores do Estado.

O artigo 23.º do Código do IRC determina que as ajudas de custo, desde que comprovadamente sejam indispensáveis para a obtenção de proveitos ou ganhos ou para manutenção da fonte produtora, poderão representar custos fiscalmente aceites.

No entanto, a alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC, estabelece uma limitação à aceitação do custo em epígrafe. Ou seja, apenas é aceite na sua totalidade, o valor relativo a ajudas de custo, desde que cumpra cumulativamente os seguintes requisitos:

Sejam facturadas a clientes; a empresa possua, por cada pagamento efectuado, um mapa itinerário justificativo das deslocações do funcionário, devendo conter a identificação do funcionário, o local e data da deslocação, bem como o montante diário que lhe foi atribuído, de modo a poder aferir os limites legais de sujeição a IRS.

Em síntese, as ajudas de custo são atribuídas para compensar gastos adicionais com a deslocação, não sendo consideradas remuneração até ao limite legal. De referir ainda que, as ajudas de custo não são base de incidência para as contribuições para a Segurança Social. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM ABRIL DE 2008)