



## Reinvestimento parcial e nova liquidação de IRS

No IRS de 2005, determinado sujeito passivo tinha intenção de reinvestir o valor de realização de um imóvel vendido. Nos anos de 2006 e 2007 apresentou despesas de remodelação de forma a justificar o reinvestimento do valor realização.

No entanto, em 2007, chegou à conclusão que o valor reinvestido não perfazia o valor de realização, o que daria uma mais-valia sujeita a IRS que julgou ser calculado aquando do valor a pagar/receber do IRS em 2007.

Em 2009 recebeu diversas notificações das finanças onde, numa delas, consta o novo cálculo do IRS de 2005, verificando-se agora um montante a pagar.

**Se os juros compensatórios surgem por factos imputáveis ao sujeito passivo, até que ponto devo suportar estes encargos extras se o cálculo só foi agora feito pelo fisco? Há alguma formalidade para reclamar o pagamento destes? Há alguma maneira de solicitar o cálculo antes das mais-valias (englobadas no rendimento) e, por seu turno, o pagamento ou é necessário aguardar a revisão da declaração?**

A delimitação negativa, expressa no n.ºs 5, 6 e 7 do artigo 10.º, respeita aos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, no caso de reinvestimento do produto da alienação em imóvel com o mesmo destino.

A exclusão de tributação destas mais-valias prende-se com o reconhecimento da protecção devida à aquisição ou melhoramento de imóveis destinados a habitação própria e permanente do contribuinte ou do seu agregado familiar.

Deste modo, 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 se:

- No prazo de 36 meses (até 2009 - 24 meses), contados da data de realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido 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, e desde que esteja situado em território português, ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal (n.º 5, alínea a) artigo 10.º);

ou

- Se o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior

(imóvel para habitação ou terreno para construção), desde que efectuada nos 24 meses anteriores (até 2009 - 12 meses).

Dispõe, no entanto, o n.º 6 do artigo 10.º que não haverá lugar a este benefício quando:

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado;

b) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, o adquirente não inicie, excepto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;

c) Tratando-se de reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, não sejam iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

O pressuposto em que assenta a exclusão tributária contida neste artigo é que no âmbito do património do contribuinte ou respectivo agregado familiar, haja uma identidade funcional entre o

imóvel transmitido e o adquirido com o valor da realização.

Um imóvel (vendido) e outro imóvel (adquirido) têm de desempenhar função idêntica: habitação própria e permanente do contribuinte ou respectivo agregado familiar.

Esta exclusão tributária depende, pois, da verificação de um comportamento futuro e objectivamente incerto: o do reinvestimento (nas condições atrás definidas).

Temos assim uma exclusão tributária condicionada que opera mediante o diferimento (suspensão) da tributação para o termo do período dentro do qual esse reinvestimento é admissível nos termos dos n.ºs 5 e 6.

Esta suspensão de tributação opera em face de mera intenção de realizar o reinvestimento manifestada na declaração de rendimentos correspondente ao ano de realização (artigo 57.º, n.º 3).

Deste modo, no caso exposto, a administração fiscal procedeu a nova liquidação da declaração de 2005, uma vez que, em 2009, se verificou a não existência do reinvestimento total, que havia sido mencionado como intenção na declaração de 2005.

A nova liquidação é sempre efectuada ao ano em que se operou a transmissão/alienação e não ao ano em que terminou o prazo para efectuar o reinvestimento, uma vez que, como supra se refere, a indicação no quadro 5 da intenção de reinvestir, no ano da alienação, suspende a liquidação das mais-valias criadas aquando da alienação (2005).

Sendo o reinvestimento meramente parcial, então a exclusão da tributação cingir-se-á apenas à parte da mais-valia tributável proporcional ao reinvestimento efectuado (n.º 7 do artigo 10.º).

O artigo 91.º do CIRS refere no seu n.º 1 e 2: «Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido... acrescem ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35.º da lei geral tributária. São igualmente devidos juros compensatórios nos termos referidos no n.º 1 quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido.»

Deste modo, os juros compensatórios, são a “penalização” pelo atraso na liquidação final do imposto correcto, por “culpa” do contribuinte, uma vez que se o contribuinte tivesse evidenciado na declaração de 2005 a intenção de um reinvestimento parcial teria, em 2006, sido automaticamente liquidada a mais-valia proporcional e pago o imposto devido.

Quando, em 2007, se verificou que não tinha reinvestir o valor total de realização, deveria ter apresentado uma declaração de substituição ao ano de 2005, inscrevendo no anexo G - quadro 5, campo 504, o valor efectivamente reinvestido, possibilitando, neste caso, que a administração fiscal procedesse à liquidação do imposto devido pela mais-valia não reinvestida.

Não se nos afigura, face ao exposto, que a consultante tenha fundamento para deduzir uma reclamação graciosa. No entanto, apresentamos a informação sobre os prazos e forma de interpor uma reclamação graciosa.

Assim, o CIRS no seu artigo 140.º permite ao sujeito passivo reclamar perante a Administração Fiscal, em processo gracioso, contra o acto tributário de liquidação, ou impugná-lo perante os tribunais tributários, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e Processo Tributário.

O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis.

Os fundamentos da reclamação graciosa são qualquer ilegalidade, incluindo a errónea quantificação e qualificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e vícios de forma e incompetência pode servir de fundamento para a dedução de reclamação graciosa.

A reclamação graciosa é apresentada por escrito, podendo sê-lo oralmente, em caso de manifesta simplicidade, caso em que será reduzida a termo nos serviços locais.

Sendo apresentada por escrito deverá ser dirigida ao director de finanças e apresentada no serviço de finanças local da área do domicílio do sujeito passivo, no prazo previsto no artigo 70.º do CPPT, o qual determina que o prazo para a entrega da reclamação graciosa é de 120 dias, contados a partir dos 30 dias seguintes àquele em que a notificação da liquidação tiver sido efectuada (n.º 4 do artigo 140.º)

O prazo é contado de forma contínua, não se interrompendo aos sábados, domingos ou feriados. Para efeitos de contagem, o início do prazo verifica-se no dia seguinte ao da ocorrência do facto ou evento, ainda que esse dia seja sábado, domingo ou feriado. O seu termo verifica-se no último dia do prazo, excepto se este coincidir com um sábado, domingo ou feriado ou tolerância de ponto, caso em que se transferirá para o primeiro dia útil seguinte.

Nos casos, em que um contribuinte indica, no ano de alienação, a intenção de reinvestir de-

terminado valor (preenchendo o quadro 5 do anexo G) e, posteriormente, verificar que não foi esse o valor correcto, ou que não terá sequer a possibilidade de reinvestir qualquer valor, deverá, numa situação e noutra, proceder à entrega de uma declaração de substituição ao ano em que foi efectuada a declaração de intenção de reinvestimento (ano de alienação), corrigindo os valores do anexo G - quadro 5, campo 504, para os valores efectivamente reinvestidos ou, no caso

de não reinvestimento, retirando todos os valores do quadro 5.

Deste modo, na liquidação a efectuar pela DGCI, apenas serão contados juros compensatórios até ao dia de apresentação dessa declaração de substituição, evitando assim que sejam calculados juros compensatórios até à data em que for efectuada a nova liquidação por parte dos serviços da administração fiscal. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

## Obrigações declarativas

**Uma empresária em nome individual com contabilidade organizada, cuja actividade principal é a construção civil (para venda) e a secundária o arrendamento de imóveis, aquando do preenchimento da declaração modelo 3 de 2008, colocou no anexo C - na rubrica resultado líquido do exercício - o resultado, incluindo rendas de imóveis que constam no activo da sua actividade de construção. Mais tarde recebeu comunicação de divergência relacionada com o facto de não ter preenchido anexo F. Foi obrigada a substituir a declaração de IRS, incluindo tais rendas (de imóveis, constantes no seu activo) no anexo F para poder contar com a demonstração ou nota de liquidação em tempo útil de forma a aceder a créditos bancários. Parece existir, claramente, um erro informático do sistema de cruzamento de dados do Ministério das Finanças...**

**N**os termos do artigo 3.º do CIRS, estão sujeitos a IRS os rendimentos de actividades de natureza comercial, industrial e agrícola, silvícola e pecuária, bem como as prestações de serviço com carácter profissional e empresarial, quando auferidos por pessoas singulares, incluindo as heranças indivisas. Assim, nos termos do n.º 1 do referido artigo, integram-se na categoria B os rendimentos:

- a) Decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- b) Auferidos, no exercício por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada na alínea anterior;
- c) Provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo titular originário, considerando-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos;

O n.º 2 refere ainda, que se consideram rendimentos da categoria B:

- a) Os rendimentos prediais e de capitais imputáveis a actividades empresariais e profissionais;
- b) As mais-valias apuradas no âmbito das actividades empresariais e profissionais, definidas

nos termos do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa;

- c) As indemnizações conexas com a actividade exercida, nomeadamente pela sua suspensão, redução e cessação ou pela mudança do local do respectivo exercício;
- d) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;
- e) Os subsídios e subvenções, destinados à exploração e a equipamentos;
- f) Os derivados de actos isolados, que só se consideram como tal, os que não resultando de uma prática previsível ou reiterada não representem mais de 50 por cento dos rendimentos do sujeito passivo.

De referir que após a reforma promovida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, toda a categoria B passou a revestir a característica da preponderância, na medida em que, seja qual for a fonte principal do rendimento nela integrado, os rendimentos de capitais e prediais obtidos no âmbito do exercício das correspondentes actividades se vão nelas integrar, tal como as mais-valias dos respectivos activos imobilizados.

Assim, quando os rendimentos de capitais ou prediais estejam em conexão com uma actividade

de geradora de rendimentos desta natureza em termos de serem imputáveis ao exercício daquela, realizar-se-á a tributação dessa universalidade num módulo único, a categoria B.

É exemplo disso o caso do juro obtido por um comerciante em nome individual pelo diferimento no tempo do pagamento que lhe é devido por outrem de um crédito gerado no exercício do seu comércio. Este rendimento, muito embora compreendido na alínea g) do n.º 2 do artigo 5.º (categoria E), é deslocado para a categoria B, dada a relação de dependência daquele rendimento com a actividade comercial do seu titular.

Igualmente no caso exposto, a situação de rendimentos produzidos por imóveis (rendas) que se encontra no activo empresarial, embora compreendido na alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º (categoria F), é deslocado para a categoria B, dada a relação de dependência daquele rendimento com a actividade empresarial do seu titular.

Os sujeitos passivos de IRS, enquadrados na categoria B, que tenham optado por contabilidade organizada na determinação do lucro tributável, de acordo com o disposto no artigo 28.º do Código do IRS, deverão seguir as regras estabelecidas no Código do IRC por remissão do artigo 32.º do CIRS, com as adaptações resultantes deste último.

Dispõe o artigo 32.º do CIRS que, na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC relativas à determinação da matéria colectável das pessoas colectivas, com as adaptações resultantes dos artigos constantes do CIRS, nomeadamente os artigos 33.º, 34.º, 35.º e 36.º

A especificidade da tributação das pessoas singulares exige que se adaptem as regras do Código do IRC destinadas às pessoas colectivas, ao modelo tributário criado para os contribuintes individuais. Desde logo, sobressai a especificidade decorrente do disposto no n.º 1 do artigo 29.º do CIRS: «Na determinação do rendimento só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do activo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afectos às actividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidas».

Significa isto que, na determinação do rendimento ilíquido (bruto) dos sujeitos passivos, só são considerados «proveitos» e «custos» os relacionados com bens ou valores afectos a actividade profissional, comercial, industrial ou agrícola por eles exercida, ou que «façam parte do activo imobilizado da empresa individual» ao invés do que se verifica a nível do IRC, cuja tendência é

bem mais abrangente, aglutinando todo o movimento económico desenvolvido pela pessoa colectiva, no intuito de tributar a totalidade do «rendimento lucrativo» por ela obtido.

No caso exposto, não se trata de um erro informático do programa da DGCI, trata-se, sim, de um incorrecto preenchimento das declarações modelo 10 por parte dos inquilinos da empresária, porquanto declararam essas rendas como sendo rendimentos da categoria F (prediais), quando as instruções da modelo 10 referem expressamente que «os rendimentos prediais, de capitais e as indemnizações imputáveis a actividades geradoras de rendimentos profissionais e empresariais devem ser indicados como rendimentos da categoria B do IRS [alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS] e as correspondentes retenções na fonte efectuadas, são inscritas no campo 02 do quadro 4.»

Deste modo, e considerando que a cliente havia comunicado aos inquilinos que aqueles imóveis eram património da sua esfera empresarial, os rendimentos deviam ter sido indicados na modelo 10, como rendimentos da categoria B e não categoria F, uma vez que apenas são rendimentos da categoria F os que são produzidos por imóveis que façam parte do património particular de um sujeito passivo, o que não é o caso.

Assim, a declaração a substituir não era a declaração modelo 3, mas sim as declarações modelo 10, uma vez que estas é que se encontram incorrectas.

Antes de ter efectuado a substituição, deveria ter-se provado, junto dos serviços da administração fiscal, que os imóveis estavam inscritos no activo empresarial do contribuinte, de modo a que tomassem providências junto das entidades declarantes da declaração modelo 10 para que procedessem à substituição dessas declarações. Alertamos ainda para a importância da comunicação da empresária junto dos seus inquilinos de que os imóveis estão afectos ao activo da actividade empresarial, de modo a evitar que os mesmos declarem na modelo 10 como rendimentos da categoria B, por força da alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º e processem as retenções na fonte e as paguem como pertencentes a rendimentos da categoria B e as indiquem no campo 02 do quadro 4 do rosto da declaração modelo 10, ao invés de fazerem o que decerto fizeram, que foi indicarem como rendimentos da categoria F e as retenções no campo 05 do quadro 4 do rosto da declaração modelo 10. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

## Normas internacionais de contabilidade

**As alterações às IAS efectuadas pela Comissão Europeia como, por exemplo, a introduzida pelo Regulamento (CE) n.º 494/2009 da Comissão (entrada em vigor a 1 Junho), vigoram em Portugal à data das publicações dos textos europeus ou é necessária a intervenção da Comissão de Normalização Contabilística portuguesa para adaptar ao corpo das normas nacionais? Em caso de conflito normativo, quais são as normas que prevalecem: as nacionais ou as comunitárias?**

**R**elativamente às alterações efectuadas pela Comissão Europeia, não carecem de qualquer intervenção da Comissão de Normalização Contabilística nacional.

Com efeito, todas as normas adoptadas e posteriores alterações são, de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu, de 19 de Julho, de aplicação directa a todos os Estados membros.

Em relação à segunda questão, em caso de conflito normativo, dever-se-á considerar o tipo de sociedade e qual o normativo contabilístico que se lhe exige.

Assim, e para as entidades que apresentem as suas contas em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística (adiante designado de SNC), deverá atender-se ao disposto no ponto 1.4 do SNC, o qual dispõe que «sempre que o SNC não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada

informação que apresente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão-somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.»

O SNC prevê ainda, no seu ponto 6.3, para empresas que adoptem as normas contabilísticas e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), que as lacunas existentes neste referencial sejam superadas, supletivamente por:

- Normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF) e normas interpretativas (NI);
- Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

No caso de entidades que apresentem as suas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, prevalecem apenas estas normas, em detrimento do normativo nacional.

A este respeito chamamos a atenção para o recentemente publicado Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, o qual aprova o SNC e contém todas as disposições relativas a esta matéria. ■

*(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)*



## IRS - Actividades empresariais e profissionais

**Um empresário em nome individual, com contabilidade organizada e com duas actividades (agricultura e comércio de rações), está no regime de IVA trimestral. Em Dezembro de 2004 adquiriu um terreno; em 2005 começou a construir duas moradias geminadas; em 2008, após a conclusão das moradias, efectuou a venda de uma delas, que tem incluída uma permuta. A outra será para a sua filha. Quais os procedimentos a seguir, pois os exercícios anteriores já estão encerrados?**

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/98, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS, prevê um regime transitório para os ganhos de mais-valias que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código e aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial exercida pelo respectivo proprietário, as quais, não serão tributadas em IRS, se a aquisição tiver sido efectuada antes de 1 de Janeiro de 1989.

Na designação de mais-valias, na esfera da categoria G, artigo 10.º do CIRS, incluem-se aqueles ganhos ou rendimentos ocasionais ou fortuitos, que não resultam portanto de uma actividade do respectivo titular pré-ordenada ou dirigida à sua obtenção.

Consideram-se, pois, como mais-valias (categoria G), quaisquer valorizações ocorridas em quaisquer bens ou direitos, alheias à actividade ou vontade da entidade em cujo património tal valorização se irá afinal repercutir, ou seja, alheias à vontade do titular dos rendimentos/património.

Na situação exposta trata-se de um contribuinte com uma actividade da categoria B, mas inscrito numa actividade que nada tem a ver com construção, mas que efectuou uma prática intencional de actos de valorização em imóveis (construção de duas moradias). Com esta prática de valorização, retirou aos ganhos assim obtidos a natureza fortuita caracterizadora dos ganhos de mais-valias (categoria G), configurando, outrossim, um ou mais actos de natureza comercial, ou industrial, susceptíveis de gerar rendimentos sujeitos a IRS no âmbito da categoria B, de acordo com o disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRS e n.º 1 alínea a) do artigo 3.º do CIRS.

O n.º 1 do artigo 10.º do CIRS refere: «Constituem mais-valias os ganhos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais...». Deste modo, contém este artigo uma delimitação negativa expressa da incidência, relativa aos ganhos que muito embora decorrentes de factos enunciados nas várias alíneas do artigo 10.º, n.º 1, forem de considerar rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, seja por se inserirem no exercício de uma acti-

vidade daquela natureza, seja por deverem ser qualificados como actos isolados da mesma natureza.

Esta exclusão tributária configura uma opção de prevalência das categorias B, E e F relativamente àqueles rendimentos que sendo, por natureza, empresariais e profissionais, de capitais e prediais, emergem de factos ou situações a que se referem as alíneas do n.º 1 do artigo 10.º.

Assim, face ao que nos é referido, a explicação que o serviço de finanças deveria ter prestado, do porquê de considerar a venda da moradia, não como rendimentos da categoria G, mas sim rendimentos da categoria B, é porque, nos termos do n.º 1 alínea a) do artigo 3.º conjugado com a alínea f) do n.º 1 do artigo 4.º do CIRS, a venda de bens é um acto de comércio, sendo que a natureza intencional da prática do mesmo, aquando do início da construção, retira aos ganhos assim obtidos a natureza fortuita caracterizadora dos ganhos de mais-valias (categoria G), ou seja, considerou que logo no início da construção a intenção era a de vender e não a de habitar.

Nestes termos, a alienação da moradia, deverá ser considerada um proveito a tributar segundo as regras da categoria B no regime de tributação em que o contribuinte esteja devidamente enquadrado.

Deverá ainda a consultante verificar se, na operação descrita, não existirão «actos de afectação de bens do património particular a actividade empresarial e profissional» (alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, dada pela Lei n.º 30-G/2000). Esta situação poderá ocorrer se o contribuinte construiu as moradias em terreno que pertencia ao seu património particular, por ter por si sido herdado ou adquirido na sua esfera particular.

Assim, nos casos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial ou profissional exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido aquando da ulterior alienação onerosa desses bens ou da ocorrência de algum facto que conduza a resultados equivalentes.

É que a exigibilidade do imposto está subordinada ao «princípio da realização», logo, só pode ocorrer com a posterior alienação onerosa do bem ou com a verificação de outro facto de efeito equivalente.

A tributação, nos dois casos em causa, envolve dois momentos distintos: a sujeição ocorre com a afectação

dos bens; a exigibilidade do imposto só ocorre com a sua posterior alienação onerosa ou facto equivalente. No entanto, se porventura entendemos mal o expresso pela consulente, e efectivamente o contribuinte construiu as duas moradias, sem intenção de venda, mas sim, com intenção de uso próprio, sem ter utilizado quaisquer recursos do seu património empresarial (categoria B), nessa situação, a qual deverá ser provada e fundamentada, estaremos perante um rendimento da categoria G a declarar no anexo G, tal como foi feito pela consulente.

Resumindo, para que o alienação seja tributada na categoria G, o contribuinte terá que provar que, aquando do início da construção, não tinha intenção

de praticar um acto de comércio, ou seja, terá que provar que efectuou a construção das duas vivendas, para uso próprio, sendo uma destinada ao seu agregado e outra destinada à filha, tendo posteriormente "mudado" de ideias por razões várias.

Relembramos ainda que, ao doar a vivenda à filha, está a praticar um acto que cai na incidência do imposto do selo sobre transmissões gratuitas, o qual sendo uma transmissão a favor de descendentes está isenta, nos termos do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, mantendo-se, no entanto, a obrigação de declarar essa doação. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

## Doações

**Os sócios de uma empresa (marido e mulher) pretendem doar a um filho a totalidade do capital social mas desejam atribuir à doação um valor muito superior ao respectivo valor do capital. Como contabilizar tal montante no capital social? Qual o valor a contabilizar na quota do referido donatário (filho)? Será o da quota transmitida ou o que foi atribuído na doação?**

Para que possa ocorrer uma cessão de quotas é, antes de mais, necessário verificar as condições estabelecidas no pacto social, isto é, se este define alguma restrição na transmissão das quotas.

Para além do pacto social, importa considerar ainda o disposto no artigo 228.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC):

«1 - A transmissão de quotas entre vivos deve ser reduzida a escrito.

2 - A cessão de quotas não produz efeitos para com a sociedade enquanto não for consentida por esta, a não ser que se trate de cessão entre cônjuges, entre ascendentes e descendentes ou entre sócios.

3 - A transmissão de quota entre vivos torna-se eficaz para com a sociedade logo que lhe for comunicada por escrito ou por ela reconhecida, expressa ou tacitamente.»

A transmissão de quotas, após a respectiva formalização por tal documento escrito, está sujeita a registo na Conservatória do Registo Comercial de acordo com artigo 3.º alínea c) do Código do Registo Comercial.

O negócio é realizado apenas entre o que vendem as quotas e o que adquire.

A empresa continua com o mesmo capital social, embora agora detido por sócio diferente.

Se, e apenas se, a empresa, no seu plano de contas, tem a conta capital subdividida de acordo com os diversos titulares, deverá efectuar a transferência relativa às quotas alienadas, para o seu novo titular.

Em termos contabilísticos, movimenta-se a débito a conta 511 Capital - Sócio A e 512 Capital - Sócio B. Na esfera da sociedade, o registo contabilístico resume-se apenas à alteração de titularidade do respectivo capital (valor nominal) independentemente do valor pelo qual a quota é vendida aos novos sócios.

Como se poderá concluir, a diferença positiva ou negativa entre o valor de cedência das quotas e o seu valor de aquisição apenas se reflectirá na esfera patrimonial dos sócios cedentes e não na própria sociedade.

Os sócios que vão alienar as suas quotas a um ou a alguns sócios não podem receber nenhuma contraprestação da sociedade, pois trata-se de uma transmissão a título oneroso de partes sociais de uma sociedade entre sócios, pessoas com personalida-

de jurídica, distintas da sociedade que é uma pessoa colectiva dotada de personalidade jurídica própria. Podem é, nos termos do Código Civil, serem transmitidos os créditos dos sócios existentes sobre a sociedade entre os sócios antigos e os novos sócios.

Os valores pelos quais o negócio deve ser celebrado dependem da vontade das partes envolvidas - alienantes e adquirentes - em resultado provavelmente da avaliação efectuada ao património social, onde se incluem as situações activas e passivas.

Relativamente à transmissão gratuita das quotas aos descendentes, por força do artigo 6.º alínea e) do CIS, os descendentes, nas transmissões gratuitas estão isentos de imposto do selo, quando este constituía seu encargo, pelo que esta operação beneficiará dessa isenção. Porém, essa doação tem de ser participada no serviço de finanças competente, nos termos do artigo 26.º do Código do Imposto do Selo, até ao final do terceiro mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

## Impostos diferidos

**Uma empresa fez, em 2007, uma reavaliação livre de um imóvel (devidamente documentada) ao preço de mercado. O lançamento na contabilidade foi 422/569 (Res. de reavaliação). Na declaração modelo 22 acrescentou-se ao quadro 07 o valor da amortização referente ao valor da reavaliação, isto é, acrescentou-se, por não ser custo fiscal, dois por cento (Decreto-Regulamentar n.º 2/90) sobre o valor da reavaliação.**

**Contudo, o TOC foi informado de que deve preencher sempre na IES a nota 6 (situações que afectem impostos futuros) do anexo ao balanço e à demonstração de resultados, de acordo com a directriz contabilística n.º 28. Em que medida é que esta reavaliação afecta impostos futuros?**

**A**o proceder à reavaliação do immobilizado corpóreo está-se a incorporar nas contas uma expectativa de valorização de um activo, neste caso, um imóvel. Esse excedente de revalorização, a reserva de reavaliação, constitui afinal um ganho potencial da entidade que controla esse activo. Acontece, porém, que para realizar (encaixar essa quantia) esse activo ao valor de reavaliação terá necessariamente uma mais-valia que será tributada.

Desta forma, ao ganho potencial que é a reserva de reavaliação, corresponde um imposto potencial, que é o designado «passivo por impostos diferidos.»

Na reavaliação haverá, pois, que registar não só a reserva, conforme indica, mas igualmente o respectivo imposto diferido, da seguinte forma:

Descritivo	Débito	Crédito
56.92 - Impostos diferidos relativos à reavaliação		xxx.xxx
2762 - Passivos por impostos diferidos	xxx.xxx	

A quantia a registar será a melhor estimativa do imposto a pagar, em princípio a taxa de imposto aplicada à designada diferença temporária tributável, que no caso corresponderá à reserva de reavaliação. Anualmente, esse passivo será re-

vertido na medida das amortizações, ou será revertido na totalidade no momento da alienação do imóvel reavaliado.

Estas movimentações contabilísticas e outros aspectos inerentes aos activos e passivos por impostos diferidos devem ser evidenciados na nota 6 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, conforme estabelece o parágrafo 70 da Directriz Contabilística n.º 28/01, de 6 de Junho, impostos sobre o rendimento.

Contudo, nem todas as entidades têm de aplicar este procedimento, uma vez que esta Directriz apenas é aplicável (por força do n.º 3 da própria Directriz e do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro) quando sejam ultrapassados durante dois exercícios consecutivos dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, a saber:

- I) Total do balanço: 1 500 000 euros;
- II) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros;
- III) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

## Rendimentos do trabalho dependente

**Uma associação desportiva pretende atribuir um subsídio monetário aos praticantes e treinadores a título de compensação pelos custos de deslocação e até para suportar algumas despesas de alimentação. Qual o enquadramento a dar a estes subsídios? Quais as implicações fiscais?**

As participações mensais pagas a atletas amadores constituem rendimentos provenientes do exercício de uma actividade desportiva, sendo sujeitos a tributação em IRS pela categoria A (rendimentos do trabalho dependente), nos termos do artigo 2.º do CIRS ou categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), nos termos do artigo 3.º do CIRS, conforme a actividade desportiva seja exercida mediante contrato de trabalho ou em regime de «prestação de serviços», respectivamente.

O pagamento de quilómetros é uma forma das entidades compensarem os trabalhadores por deslocações ao seu serviço em automóvel próprio. Portanto, a atribuição deste subsídio de transporte, tal como definido no Decreto-Lei n.º 106/98, apenas se justifica quando exista vínculo laboral com o beneficiário desse abono.

Os subsídios de/ou para transporte constituem um benefício ou regalia, não compreendido na remuneração principal, auferido devido à prestação de trabalho e constituem para o respectivo beneficiário uma vantagem económica sendo, por isso, na sua totalidade, considerados rendimentos do trabalho dependente (artigo 2.º, n.º 3, alínea c), do CIRS).

Os subsídios de transporte só devem ser atribuídos aos trabalhadores das entidades, pois de outra forma constituem uma liberalidade não aceite como custo fiscal (artigo 24.º, n.º 1.º, alínea a), do CIRC).

Situação diferente poderá ocorrer caso a relação entre a associação desportiva e os praticantes e treinadores seja uma mera relação de prestação de serviços. Ou seja, as importâncias auferidas pelos jogadores resultam de serviços prestados, isto é, rendimentos da categoria B - provenientes de actividades empresariais e profissionais [artigo 3.º n.º 1 alínea b)].

Neste caso, a associação desportiva, caso possua (ou deva possuir) contabilidade devidamente organizada segundo as regras do POC, poderá ter que efectuar a retenção na fonte no momento em que coloca a importância à disposição, caso o enquadramento do sujeito passivo prestado dos serviços assim o exija (de referir que o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro dispensa de retenção na fonte os rendimentos da categoria B cujo montante anual não ultrapasse os dez mil euros).

Refere-se o facto de não existir a figura de quilómetros pagos por deslocação em viatura própria, nem de ajudas de custo ou subsídios. Quando se está perante uma relação de prestação de serviços, as importâncias assim pagas deverão ser incluídas no valor dos serviços prestados e passado recibo/factura de modelo oficial pelo beneficiário do rendimento.

Uma forma de ressarcir os praticantes e treinadores, sem vínculo laboral com a entidade, pelas despesas em que incorrem para se deslocarem para os trei-



nos e as provas, será o reembolso de despesas efectuadas nas deslocações para os jogos e treinos, em contrapartida da apresentação do recibo das despesas passado em nome da associação desportiva.

Alertamos ainda que a Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, estabeleceu um novo Regime Jurídico do Contrato de Trabalho do Praticante Desportivo e do Contrato de Formação Desportiva, revogando o Decreto-Lei n.º 305/95 e dispondo, designadamente, que «contrato de formação desportiva é o contrato celebrado entre uma entidade formadora e um formando, nos termos do qual aquela se obriga a prestar a este a formação adequada ao desenvolvimento da sua capacidade técnica e à aquisição de conhecimentos necessários à prática de uma modalidade desportiva, ficando o formando obrigado a executar as tarefas inerentes a essa formação; entidade formadora são as pessoas singulares ou colectivas desportivas que garantam um ambiente de trabalho e os meios humanos e técnicos adequados à formação desportiva a ministrar; formando, são os jovens praticantes que, tendo cumprido a escolaridade obrigatória, tenham idades compreendidas entre os 14 e os 18 anos e tenham assinado o contrato de formação desportiva, tendo por fim a aprendizagem ou

o aperfeiçoamento de uma modalidade desportiva.» Deste modo, se for efectuado um contrato de formação desportiva, conforme o disposto na Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, os montantes atribuídos serão considerados em termos fiscais como rendimentos da categoria A para o praticante/formando e custo fiscal para a associação, sem necessidade de qualquer tipo de justificação documental, para além do referido contrato e das situações normais quando se pagam rendimentos da categoria A. Apesar de não se nos afigurar ser preponderante no caso exposto, não queremos deixar de referir que, nos termos do n.º 5, alínea b), artigo 12.º do CIRS, o IRS não incide as bolsas de formação desportiva, como tal reconhecidas por despacho do ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, atribuídas pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva aos agentes desportivos não profissionais, nomeadamente praticantes, juizes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor da retribuição mínima mensal garantida. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

## Taxas de IVA na construção

**Determinado cidadão vai construir uma casa, tendo o projecto de arquitectura dado entrada na respectiva autarquia como «Remodelação e ampliação de uma habitação unifamiliar» e já foi aprovado. O local de construção tem uma casa antiga em pedra da qual o referido cidadão é proprietário. Será aproveitada a pedra dessa casa para fazer os muros e as paredes e a mesma será ampliada. A taxa de IVA a aplicar nesta obra é de cinco por cento, conforme verba 2.27 da lista I do CIVA?**

A verba 2.27 dispõe que «(...) as empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afectos à habitação, com excepção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou mini-golfe ou instalações similares. A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respectivo valor não exceder 20 por cento do valor global da prestação de serviços (...).»

Em termos genéricos pretendeu-se, com a aplicação desta verba, reduzir os encargos relacionados com as empreitadas de beneficiação, remodelação, (etc.), de imóveis exclusivamente afectos à habitação. A existência desta empreitada não irá alterar a matriz já existente do imóvel.

O Ofício-Circulado n.º 30 025/2000, de 7 de Agosto, foi emitido com o intuito de melhor esclarecer a aplicação desta verba, pelo que sugerimos a sua leitura. No ponto 4, pode ler-se: «(...) 4 - Serviços não compreendidos na verba

Face à redacção da verba 2.24 estão excluídos da aplicação da taxa reduzida as obras de construção e similares (acréscimos, sobrelevação e reconstrução de bens imóveis) (...).»

Assim, no caso exposto, estando em causa uma ampliação do imóvel, o que irá implicar uma alteração da inscrição do prédio na matriz, trata-se de uma prestação de serviços que não é susceptível de aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.27 da lista I anexa ao Código do IVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

## Isenções

**Uma sociedade tem como actividade principal (CAE) artes do espectáculo. Está inscrita como promotora na IGAC (Inspeção-Geral das Actividades e Espectáculos) e paga a músicos e actores recebendo em contrapartida o respectivo “recibo verde”. A sociedade é considerada como promotora? Sendo assim entendida, os “recibos verdes” passados pelos músicos e actores estão isentos de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA?**

A isenção prevista na alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) apenas abrangerá as prestações de serviços de artistas, como músicos e actores, na execução dos respectivos espectáculos, quando estas forem efectuadas aos respectivos promotores desses mesmos espectáculos.

Tendo existido algumas dúvidas no enquadramento das operações que possam beneficiar da referida isenção, a administração fiscal veio esclarecer tal enquadramento, através da publicação do Ofício-Circulado n.º 30 109, de 9 de Março de 2009.

Desta forma, refere o Ofício-Circulado que as prestações de serviços que estarão isentas de IVA, ao abrigo da referida norma do CIVA, serão as praticadas na execução dos respectivos espectáculos, nomeadamente por músicos ou actores, quando estes facturem directamente aos promotores desses espectáculos.

O conceito de promotor estabelecido no referido Ofício-Circulado engloba as entidades, quer sejam pessoas singulares ou colectivas, sujeitos passivos de imposto, que no exercício da sua actividade económica tributada promovam ou organizem espectáculos de natureza artística, financiando a sua produção e assumindo as responsabilidades inerentes à realização dos espectáculos, garanta a divulgação e exibição dos artistas junto do público espectador (consumidor final do espectáculo, ainda que este seja de acesso livre), bem como as entidades que exerçam actividades no âmbito da realização de filmes, edição de discos e de outros suportes de som ou imagem.

Estas entidades promotoras estão reguladas pelo Decreto-Lei n.º 315/95, de 28 de Novembro, devendo estar registadas na Direcção-Geral dos Espectáculos, excepto se se tratarem de entidades que realizem espectáculos ocasionais cuja receita se destine a fins culturais e humanitários.

Assim, as prestações de serviços dos espectáculos efectuados pelos artistas, facturadas aos promotores (incluindo ao *manager*/agente, se este for considerado promotor), estarão isentas de IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, não havendo lugar à liquidação de imposto referente a essas operações.

As facturas ou documentos equivalentes a emitir pelos artistas deverão sempre especificar os serviços prestados, identificando o espectáculo correspondente às prestações de serviços efectuadas, e mencionar o motivo justificativo da não aplicação do imposto, que poderá ser: «IVA - Isenção ao abrigo da alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA», conforme estabelecido, respectivamente nas alíneas b) e e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

No entanto, as prestações de serviços dos espectáculos efectuados pelos artistas, facturadas a entidades que funcionarão como intermediários (nomeadamente agente/*manager*/etc.), sendo uma outra entidade que promove o espectáculo, não ficarão abrangidas pela referida isenção de IVA, existindo a necessidade da factura ou documento equivalente a emitir pelos artistas conter a liquidação de IVA.

Este entendimento não prejudica a isenção de imposto prevista no artigo 53.º do CIVA, quando o volume de negócios dos artistas não ultrapassar os dez mil euros no exercício anterior, para os sujeitos passivos que não possuem nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC.

Qualquer outra prestação de serviços efectuada pelos artistas, que não seja no âmbito da execução do respectivo espectáculo, também não estará abrangida pela isenção de IVA prevista na alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, devendo, portanto, existir liquidação de IVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)