

Interpretação Técnica n.º 4: Direitos de emissão de gases com efeito de estufa – Contabilização das licenças de emissão

Em Março último, a Direcção da CTOC, por sugestão do Conselho Técnico, solicitou à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) o melhor parecer quanto à questão «Qual o tratamento contabilístico a efectuar por um participante de um plano de licenças de emissão que seja operacional?». A Comissão Executiva da CNC elaborou, em Maio passado, a Interpretação Técnica n.º 4 sobre a matéria em questão que aqui se transcreve na íntegra:

«I – Questão

Face à legislação publicada sobre o assunto em epígrafe e às dúvidas suscitadas acerca da forma de contabilização das operações relativas aos direitos de emissão de gases com efeito de estufa por parte de um participante de um plano que seja operacional, delibera a Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística emitir a presente Interpretação Técnica.

Esta Interpretação é aplicável a todas as empresas que adoptem o Plano Oficial de Contabilidade.

Esta Interpretação não se aplica ao tratamento contabilístico a ser adoptado por corretores ou empresas intermediárias a quem não tenham sido atribuídas licenças.

II – Entendimento

O tratamento contabilístico das licenças de emissão deve ser efectuado da seguinte forma:

1. As licenças de emissão devem ser reconhecidas como activo, quer tenham sido atribuídas gratuitamente quer tenham sido adquiridas no mercado.
2. Deve ser reconhecido como subsídio, a imputar durante o período em que se façam sentir os respectivos efeitos económicos, o

justo valor das licenças de emissão atribuídas gratuitamente.

3. A responsabilidade do operador derivada da emissão de gases com efeito de estufa deve ser reconhecida como passivo.

4. No momento inicial, as licenças de emissão devem ser mensuradas:

I) pelo respectivo justo valor quando adquiridas a título gratuito, à semelhança do preconizado no n.º 2 da Directriz Contabilística n.º 2 – Contabilização pelo donatário de activos transmitidos a título gratuito.

II) pelo custo de aquisição quando adquiridas a título oneroso.

5. A mensuração subsequente das licenças de emissão far-se-á em conformidade com as disposições constantes do ponto 5.4.4 do Plano Oficial de Contabilidade.

6. A responsabilidade do operador derivada da emissão de gases com efeito de estufa deve ser mensurada pelo uso do custo histórico das licenças que possui, numa base FIFO, ou, no caso de aquele ter emitido gases com efeito de estufa sem ser detentor das respectivas licenças, pelo justo valor das que tiver de adquirir para entregar à entidade coordenadora do licenciamento.

7. Devem ser divulgadas na nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados as seguintes informações:

- Licenças de emissão atribuídas para o exercício, para o período 2005-2007 e para os quinquénios subsequentes;
- Emissões de gases com efeito de estufa, em toneladas de dióxido de carbono equivalente;
- Licenças de emissão alienadas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono e o respectivo preço;
- Licenças de emissão adquiridas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono e o respectivo preço;

- Multas, coimas e sanções acessórias relacionadas com a emissão de gases com efeito de estufa;
- Justo valor das licenças detidas.

III – Tratamento contabilístico

1. Contas a usar

Com o objectivo de registar as operações relacionadas com as licenças de emissão de gases com efeito de estufa pode tornar-se necessário desdobrar algumas contas do Plano Oficial de Contabilidade. A título meramente exemplificativo indicam-se as seguintes:

Classe 2 - Terceiros

- 26 – Outros devedores e Credores
- 268 – Devedores e credores diversos
- 268X - Entidade coordenadora do licenciamento – Instituto do Ambiente
- 27 – Acréscimos e diferimentos
- 274 – Proveitos diferidos
- 2749 – Outros proveitos diferidos
- 2749X – Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito
- 29 – Provisões
- 29X – Provisões para responsabilidades por emissões de gases com efeito de estufa

Classe 4 - Imobilizações

- 43 – Imobilizações incorpóreas
- 433 – Propriedade industrial e outros direitos
- 433X – Licenças de emissão de gases com efeito de estufa

Classe 6 - Custos e Perdas

- 65 – Outros custos e perdas operacionais
- 65X – Emissão de gases com efeito de estufa

2. Registos contabilísticos

1. Atribuição de licenças de emissão a título gratuito

A conta 433X – Licenças de emissão de gases com efeito de estufa é debitada por contrapartida da conta 2749X – Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito;

2. Aquisição de licenças de emissão a título oneroso:

A conta 433X – Licenças de emissão de gases com efeito de estufa é debitada por contrapartida de conta apropriada de disponibilidades ou de terceiros;

3. Emissão de gases com efeito de estufa:

Debitar-se-á a conta 65X – Emissão de gases com efeito de estufa, por contrapartida da

conta 268X - Entidade coordenadora do licenciamento – Instituto do Ambiente e, simultaneamente,

há que debitar a conta 2749X – Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito por contrapartida de subconta apropriada da conta 74 – Subsídios à exploração.

4. Pela entrega de licenças à entidade coordenadora do licenciamento:

A conta 268X - Entidade coordenadora do licenciamento – Instituto do Ambiente é debitada por contrapartida da conta 433X – Licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

5. Pela venda de licenças de emissão de gases com efeito de estufa:

Movimento apropriado de disponibilidades ou de terceiros, sendo creditada a conta 433X – Licenças de emissão de gases com efeito de estufa e movimentadas as contas 7943- Ganhos em imobilizações, ou 6943 – Perdas em imobilizações. Caso as licenças tenham sido adquiridas a título gratuito, a conta 2749X – Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito, deve ser debitada por contrapartida de uma conta apropriada de proveitos e ganhos.

6. Pelo cancelamento de licenças não usadas no período do plano:

A conta 433X – Licenças de emissão de gases com efeito de estufa é creditada por contrapartida da conta 2749X – Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito, na parte que respeitar a este tipo de licenças e da apropriada conta de custos ou perdas, na parte que respeitar às licenças adquiridas a título oneroso.

IV- Fundamentos

1. O quadro legal

A Directiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Outubro de 2003, estabelece um conjunto de normas relativas à criação na Comunidade de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

Esta Directiva foi aprovada na sequência do Protocolo de Quioto (aprovado pela Decisão 2002/358/CE do Conselho, de 25 de Abril de 2002) - nos termos do qual a Comunidade e os seus Estados membros



se obrigam a reduzir em 8 por cento, no período de 2008 a 2012, as suas emissões antropogénicas de gases com efeito de estufa em relação aos níveis de 1990 – e destina-se a contribuir para o cumprimento mais eficaz dos compromissos da União Europeia e dos seus Estados membros, através da implantação de um mercado europeu de licenças de emissão de gases com efeito de estufa que seja eficiente e apresente a menor redução possível do desenvolvimento económico e do emprego.

A par desta Directiva, a Decisão 93/389/CE do Conselho, de 24 de Junho de 1993, estabelece um mecanismo de monitorização das emissões comunitárias de CO₂ que ajudará os Estados membros a determinar a quantidade total de licenças de emissão a atribuir. O Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro (com as alterações que lhe foram in-

troduzidas pelos Decretos-Lei n.º 243-A/2004, de 31 de Dezembro e 230/2005, de 29 de Dezembro) estabelece o regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade Europeia, transpondo para a ordem interna a Directiva n.º 2003/87/CE.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 53/2005, de 3 de Março, aprova o Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE) relativo ao período de 2005-2007, o qual define a metodologia e os critérios de atribuição de licenças de emissão de gases com efeito de estufa às instalações localizadas no território nacional com base, designadamente, na estimativa das licenças de emissão necessárias até ao final do período 2005-2007, tendo em atenção as emissões históricas das instalações e/ou as projecções destas emissões.

As licenças de emissão para as novas instalações serão atribuídas segundo a ordem de entrada dos pedidos de licenças de emissão de gases com efeito de estufa no Instituto do Ambiente (IA) e atenderá à utilização das melhores tecnologias disponíveis.

No período entre 2005-2007 serão atribuídas, a título gratuito, licenças de emissão às instalações já existentes e em cada ano serão atribuídas licenças correspondentes a um terço do montante global atribuído a cada instalação para este período.

As instalações que cessem as actividades abrangidas pelo regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa terão as suas licenças de emissão canceladas, excepto se estas forem transferidas para outra instalação.

As licenças de emissão que não sejam utilizadas até ao final do período 2005-2007 serão canceladas e não poderão ser transferidas para períodos subsequentes do comércio europeu de licenças de emissão.

Será constituída uma reserva de licenças de emissão, a atribuir às novas instalações. Contudo, na eventualidade de se esgotar a reserva, as necessidades adicionais de licenças deverão ser supridas pelos operadores com recurso ao mercado e, se as licenças

A conta 433X – Licenças de emissão de gases com efeito de estufa é creditada por contrapartida da conta 2749X – Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito, na parte que respeitar a este tipo de licenças e da apropriada conta de custos ou perdas, na parte que respeitar às licenças adquiridas a título oneroso.

não forem todas utilizadas, será realizado um leilão no final do período.

2. Funcionamento do sistema de licenças de emissão de gases com efeito de estufa

De forma sintética, apresentam-se as principais características do sistema de licenças de emissão de gases com efeito de estufa:

I) São atribuídas licenças de emissão de gases com efeito de estufa a um dado nível a instalações que participem num plano superiormente estabelecido. As licenças são, no período de 2005-2007, atribuídas, por regra, a título gratuito, podendo, todavia, nalgumas circunstâncias, os participantes ter de pagar para a respectiva aquisição.⁽¹⁾

II) A gestão das licenças é da competência dos participantes no plano que são livres de comprar ou vender;

III) As instalações abrangidas terão, anualmente, de entregar até 30 de Abril à entidade nacional competente, no caso português ao Instituto do Ambiente, um volume de licenças correspondente às emissões efectuadas no ano anterior;

IV) Se as instalações abrangidas pelo plano não entregarem o volume de licenças correspondente às emissões efectuadas no ano anterior, sem prejuízo de terem de entregar, no ano subsequente as licenças em falta, incorrem numa multa e, nalguns casos, em sanções acessórias que se podem revestir na perda a favor do Estado de equipamentos, máquinas e utensílios utilizados na prática da infracção, na suspensão do exercício de actividades constantes do anexo I ao citado Decreto-Lei n.º 233/2004, na privação do direito a subsídios ou benefícios outorgado por entidades ou serviços públicos, no encerramento da instalação cujo funcionamento esteja sujeito a título de emissão de gases com efeito de estufa ou na suspensão de autorizações, licenças e alvarás;

V) Em alguns casos, as licenças não utilizadas podem ser transportadas para serem utilizadas em futuras emissões dentro do plano corrente, mas nunca para planos subsequentes;

VI) Nos termos da lei, qualquer pessoa pode ser titular de licenças de emissão de gases com efeito de estufa. Consequentemen-

te, o plano proporciona aos corretores ou outras instituições que tomem posições nessa área, isto é, entidades a quem não lhes sejam imputadas ou atribuídas licenças, mas que comprem licenças de, ou vendam licenças a, participantes do plano. A presença de tais intermediários origina a existência de um mercado de licenças.

3. Referenciais contabilísticos internacionais

O *International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu em 2 de Dezembro de 2004 a IFRIC n.º 3 – *Emission Rights*.

Em 6 de Maio de 2005, o órgão consultivo da União Europeia, EFRAG, responsável pelas recomendações à União Europeia em matéria de adopção de IAS, IFRS e IFRIC, deu parecer desfavorável à adopção da IFRIC 3 no seio da União Europeia, por entender, entre outros argumentos, que a aplicação daquela norma «nem sempre resultaria em informação financeira relevante porque em certos casos não representaria fidedignamente a realidade económica», tendo-se disponibilizado para cooperar com o IFRIC (*International Financial Reporting Interpretation Committee*) com vista a introduzir as melhorias necessárias.

Como consequência, o IASB retirou a IFRIC 3 em 23 de Junho de 2005, e não emitiu, até ao momento, qualquer outra norma ou interpretação acerca desta matéria.

De entre outros, emitiram já normas acerca desta problemática a França, a Bélgica, o Reino Unido e a Espanha.

Aprovada pela Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística nos termos da alínea d) do artigo n.º 2 e alínea a) do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, na sua reunião de 26 de Abril de 2006.» ★

⁽¹⁾Para o período de três anos com início em 1 de Janeiro de 2005, são atribuídas gratuitamente, pelo menos, 95 por cento das licenças de emissão e para o período de cinco anos com início em 1 de Janeiro de 2008, são atribuídas gratuitamente, pelo menos, 90 por cento das licenças de emissão. Para os períodos de cinco anos subsequentes não existe fixado na lei qualquer limitação.(cf. DL n.º 233/2004, de 14 de Dezembro).

Custos com matérias

Uma empresa tem por objecto a produção de filmes e vídeos e, simultaneamente, adquire direitos, por determinado número de anos, sobre obras cinematográficas que comercializa em DVD (vende a retalhistas). Esses DVD's são comprados, mandados gravar e embalar a terceiros.

A empresa regista a aquisição de DVD's, dos serviços de gravação, embalagem, capa, etc., como compra de mercadorias, registando os proveitos em venda de mercadorias. Inventaria os DVD's (prontos para o mercado), como mercadorias.

Não seria mais correcto considerar a aquisição de DVD's "virgem" e as embalagens, etc., como matérias-primas e subsidiárias, sendo os proveitos registados como vendas de produtos e não mercadorias? Os stocks seriam também produtos valorizados ao "custo de produção" onde se incluiria a amortização dos direitos adquiridos (activo intangível)? Qual a forma mais correcta de proceder ao registo dos custos e proveitos deste tipo de actividade?

A empresa também comercializa apenas direitos, registando-os em serviços prestados, o que parece correcto dado dizerem respeito à sua actividade principal, e não em proveitos suplementares - *royalties*. Esta interpretação é correcta?

Se a empresa adquire os DVD's, os serviços de gravação, embalagem, capa, etc., parece tratar-se de uma produção com recursos ao chamado *outsourcing*. Assim, todos os custos (gastos) suportados com a produção devem ser acumulados em conta apropriada da contabilidade interna e registados na conta de produtos acabados no momento em que estão disponíveis para venda.

A possibilidade de contabilizar os DVD's, embalagens, etc., como componentes do custo de produção está correcta e deve incluir todos os custos suportados até se encontrar «no local e no estado de armazenagem», conforme dispõe o Plano Oficial de Contabilidade, incluindo naturalmente a amortização dos direitos adquiridos.

As existências de produtos acabados incorporam logicamente os respectivos custos de produção. A contabilização dos direitos em proveitos suplementares tem o inconveniente de não reflectir proveitos inerentes aos objectivos principais da empresa, pelo que é preferível a opção do registo em subconta de 72 - Prestação de serviços. ★

(Resposta redigida em Maio de 2006)

Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

“A” vai outorgar uma procuração irrevogável com “B”, sobre um bem imóvel, considerando-se existir transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 do art. 2.º do CIMT, de acordo com a alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo.

“B” foi constituída em 2006 e embora o seu objecto social contemple a compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim, vai liquidar o competente Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis, dado ser a primeira transacção. Contudo, “B” não pretende celebrar a escritura de aquisição, o que levanta algumas questões.

“B” ao revender o imóvel (através da procuração irrevogável) sem ser novamente para revenda, no

prazo de três anos, terá direito a pedir a anulação e devolução do IMT, nos termos do n.º 4 do art. 7.º do CIMT?

A referida aquisição e/ou revenda do imóvel (através da procuração irrevogável) relevará como exercício da actividade de comprador de prédios para revenda, para os fins de solicitar uma certidão no serviço de finanças competente, em que conste que no ano anterior foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes comprado para esse fim?

A passagem duma procuração irrevogável constitui, por si só, um facto tributável para efeitos de IMT (art. 2.º, n.º 3, alínea c)), por o legislador ter

considerado que, através dela, se opera uma transmissão fiscal a título oneroso.

Todavia, a esta transmissão, ficcionada para efeitos de incidência, não aproveita qualquer isenção ou redução de taxa (alínea f) do art. 4.º do CIMT). No que se refere concretamente às questões colocadas, diremos o seguinte:

- Quando “B” passar a alguém (“C”) uma procuração irrevogável, não está a efectuar a revenda do quer que seja, para efeitos da isenção estabelecida no art. 7.º, até porque quando passa a procuração, “B” não sabe se “C” vai fazer o negócio consigo próprio ou com terceiros.

- Também, para efeitos da isenção conferida pelo art. 7.º, ninguém adquire o que quer que seja através duma procuração irrevogável.

- Como se sabe, um dos requisitos exigidos para que à operação possa aproveitar a isenção do art. 7.º do CIMT, consiste na menção no título aquisitivo, de que o imóvel que está a ser adquirido se destina a revenda, menção esta que não consta nem pode constar da procuração irrevogável.

Conclui-se, pois, que a passagem duma procuração irrevogável, embora constitua um facto tributável para efeitos de sujeição a IMT, não é facto relevante para efeitos da consideração de qualquer isenção, designadamente, a conferida pelo art. 7.º do CIMT às aquisições de prédios para revenda. ★

(Resposta redigida em Maio de 2006)

Valorimetria das existências

A empresa “AN” dedica-se ao comércio e reparação de automóveis. Comprou uma viatura nos “salvados” (com danos graves e sem possibilidade de reparação). Desmantelou o veículo e vendeu diversas peças. Qual o melhor tipo de valorimetria a adoptar para as peças?

Esta empresa aceita a retoma de viaturas usadas que, após pequenas reparações, são vendidas. Como deve ser facturada a viatura? Isto é, deve facturar-se a viatura e peças separadamente ou a mesma factura inclui tudo?

Devido ao compromisso da garantia das viaturas usadas vendidas pela AN, estas apresentam reclamações. Como deve ser tratado contabilisticamente este custo?

A “AN” tem viaturas que já não consegue vender (viaturas antigas, sem procura), cujo valor é baixo para a empresa. O melhor é abatê-las, vendendo-as para as sucatas. Qual o procedimento contabilístico a adoptar?

Há algum guia específico para o sector automóvel no que diz respeito a procedimentos contabilísticos a seguir nas empresas deste sector?

A compra de viatura “salvado” com a finalidade de venda em peças parece que poderá ser tratada como mercadoria. De facto, as peças incorporadas são alienadas após a desmontagem.

A retoma de viaturas usadas que são objecto de

pequenas reparações e depois vendidas, ou são contabilizadas em mercadorias e acrescidas do custos das reparações, ou são contabilizadas em produtos e trabalhos em curso e acrescidas do montante das reparações.

As garantias inerentes às viaturas usadas vendidas devem ser objecto da correspondente provisão com base em estatísticas fiáveis. No entanto, tais provisões não são consideradas custo para efeitos fiscais.

As viaturas detidas sem procura devem ser alienadas como sucata e apurado o respectivo resultado. Se estiverem no imobilizado devem ser objecto de abate e venda e cálculo da mais/menos-valia contabilística e fiscal.

Não se conhece qualquer guia orientador para o sector automóvel, embora exista uma associação para o sector – a ACAP. ★

(Resposta redigida em Maio de 2006)

IVA - Regras de localização

A aplicação do IVA aos transportes de mercadorias, nomeadamente de um transporte entre Portugal e Alemanha por uma empresa sediada em Portugal está sujeita a IVA na totalidade ou apenas na parte do transporte que é feito em Portugal?

A publicação do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, visando adaptar o regime jurídico do IVA à Directiva do Conselho n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro, determinou, entre outras alterações, a inclusão no art. 6.º do Código do IVA das novas regras respeitantes à localização das prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens.

Considera-se transporte intracomunitário de bens, o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estado membros diferentes. É ainda considerado um transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situam no território nacional ou no interior de um outro Estado membro, sempre que esse transporte se encontre directamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens (n.º 5 do art. 1.º do CIVA).

Estabelece o n.º 7 do art. 6.º do CIVA, como regra geral, a tributação das prestações de serviços

de transporte intracomunitário de bens sempre que o lugar de partida se situe no território nacional.

Aplicando as regras expostas aos prestadores de serviços de transporte estabelecidos no território nacional, e caso o adquirente do serviço seja um particular, a operação é tributada no território nacional, devendo o prestador liquidar o respectivo imposto à taxa de 21 por cento.

Caso o início do transporte seja noutra Estado membro e o adquirente seja particular, a operação será tributada no Estado membro da partida.

Neste caso, o prestador dos serviços terá de registar-se ou nomear representante fiscal no Estado membro onde se inicia o transporte para aí proceder à liquidação do respectivo imposto e cumprir com as demais imposições.

Finalmente, refira-se que nas prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, relacionadas com as operações com países terceiros, aplicam-se as isenções referidas no art. 13.º, n.º 1, alínea f) (nas importações) e no art. 14.º, n.º 1, alínea p) (nas exportações). ★

(Resposta redigida em Maio de 2006)

Transparência fiscal

A actividade de determinado sujeito passivo consiste na prestação de serviços da actividade médica de psiquiatria. Como se trata de uma sociedade unipessoal que desempenha uma profissão da lista de actividades do artigo 151.º do CIRS, tem sido abrangido pelo regime de transparência fiscal. No entanto, esporadicamente, ele arrenda por umas horas uma das salas da clínica a uma empresa de formação profissional. Este arrendamento é suficiente para excluí-lo do regime de transparência fiscal? Se assim for, torna-se muito complicado gerir este tipo de regime porque se no ano seguinte não arrendar a sala, volta a ficar incluído no regime de transparência fiscal? Se tivermos em conta que neste regime o sócio pode receber adian-

tamentos por conta dos lucros sem necessitar de efectuar qualquer retenção (a contar que vai ser tributado na categoria B do CIRS), o que é que acontece se, no final do ano, a empresa arrendar uma sala? Como se justificam estes adiantamentos, caso fique abrangido pelo regime geral? E se vender um bem do activo imobilizado?

Acrescente-se ainda que, até hoje, o TOC nunca excluiu este sujeito passivo do regime de transparência fiscal, por considerar o arrendamento como um proveito suplementar da sua actividade, resultante da rentabilização de um activo da sua sociedade e por ser pouco representativo no volume total de facturação da empresa.

Nos termos do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC, considera-se sociedade de profissionais a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que alude o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade.

Em consequência, uma sociedade unipessoal cuja actividade consiste na prestação de serviços de actividade médica de psiquiatria está abrangida pelo regime de transparência fiscal.

O normativo legal exige, para que uma dada sociedade seja qualificada como sociedade de profissionais, que a mesma se tenha constituído para o exercício de uma actividade profissional. O acento tónico deve ser por isso colocado no exercício efectivo de uma determi-

nada actividade pela sociedade de profissionais e não no objecto social previsto nos estatutos.

O facto de a sociedade auferir rendimentos provenientes do arrendamento de espaços, a título acessório, não a descaracteriza como sociedade de profissionais enquadrada no regime de transparência fiscal, dado que a actividade exercida continua a ser a mesma – medicina psiquiátrica – e não outra.

A sua qualificação como sociedade de profissionais só seria alterada se a sociedade, para além do exercício da actividade de medicina, passasse também a exercer, como actividade secundária, o arrendamento de espaços, o que não parece ser o caso. ★

[Resposta redigida em Maio de 2006]

Os movimentos contabilísticos e o idioma

É possível a utilização da língua inglesa na descrição dos movimentos contabilísticos, sendo que o nome das contas de razão e as respectivas sub-contas estão em português? Ou seja, o descritivo das transacções nas contas de movimento (3.º grau e acima), estão em inglês. Este enquadramento é aceite pelas autoridades portuguesas? Há penalidades para o TOC que assinar esta contabilidade?

Relativamente às questões colocadas, a propósito da língua em que devem ser preenchidos os registos contabilísticos, somos de opinião que:

- A utilização da língua inglesa no descritivo das transacções nas contas de movimento (3.º grau e acima) não parece estar de acordo com a normalização contabilística vigente em Portugal.

- De facto, o artigo 29.º do Código Comercial dispõe que:

“Todo o comerciante é obrigado a ter livros que dêem a conhecer, fácil, clara e precisamente, as suas operações comerciais e fortuna”.

- No mesmo sentido vai o artigo 34.º do mesmo código que define que “O diário servirá para os comerciantes registarem no dia a dia, por ordem de datas, em assento separado, cada um dos seus

actos que modifiquem ou possam modificar a sua fortuna.”

- Ora, o registo das transacções em língua inglesa não permite, para a grande maioria dos possíveis interessados, incluindo os accionistas/sócios, a leitura dos aspectos clarificadores dos factos ocorridos que evidenciem alterações à situação económica e financeira e os resultados das operações praticadas pela empresa.

- Por seu turno, o Código do IRC estatui no artigo 17.º que para efeitos da determinação do lucro tributável a contabilidade tem que estar organizada de acordo com a normalização contabilística. Não se conhece qualquer norma emitida pela Comissão de Normalização Contabilística que preveja a língua inglesa.

- Nestes termos, há que assegurar a completa transparência da contabilidade na sua elaboração, para que não subsistam quaisquer dúvidas para os diversos destinatários da informação, devendo o TOC informar a Administração Fiscal e a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas de eventuais aspectos que ponham em causa a normalização. ★

[Resposta redigida em Maio de 2006]

Concordata

Uma confraria religiosa católica (pessoa colectiva religiosa) tem como receitas o "aluguer", cessão de espaço de umas capelas mortuárias, onde são efectuadas as cerimónias de funeral religioso, incluindo a "missa de corpo presente" da qual recebe determinada quantia pela cessão do espaço e dos serviços anexos (lavabos). Outra receita é a cessão de um espaço num cemitério (campa ou jazigo) de que é possuidora, recebendo um valor único, visto que a campa ou jazigo é transmissível para filhos e/ou outros herdeiros. Estas receitas estão sujeitas a IRC/IRS?

Em 18 de Maio de 2004, o Estado português e a Santa Sé assinaram a nova Concordata, aprovada, para ratificação, pela Assembleia da República em 30 de Setembro, através da Resolução n.º 74/2004, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 80/2004, de 16 de Novembro. Posteriormente, pelo Aviso n.º 23/2005, do Ministério dos Negócios Estrangeiros, publicado no «Diário da República», 1.ª série - A, de 26 de Janeiro de 2005, tornou-se público terem sido trocados, no dia 18 de Dezembro de 2004, os instrumentos de ratificação da Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé nos termos do artigo 33.º daquele texto, o qual preceitua que «a presente Concordata entrará em vigor com a troca dos instrumentos de ratificação, substituindo a Concordata de 7 de Maio de 1940.» A nova Concordata abandona o conceito de isenção total e abrangente, para antes definir a amplitude dessa isenção ao nível dos vários impostos para as diversas entidades ligadas à Igreja.

Assim, nos termos do artigo 26.º da nova Concordata, a Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiais, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiais para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida

personalidade civil nos termos dos artigos 9.º e 10.º da mesma, não estão sujeitas a qualquer imposto sobre:

- a) As prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos;
- b) Os donativos para a realização dos seus fins religiosos;
- c) O resultado das colectas públicas com fins religiosos;
- d) A distribuição gratuita de publicações com declarações, avisos ou instruções religiosas e sua afixação nos lugares de culto.

Deste modo, estando em causa o enquadramento em IRC de uma pessoa colectiva religiosa, conclui-se que a mesma estará isenta deste imposto quanto às receitas referidas no ponto anterior, sendo tributada por outras obtidas a título acessório e que não se enquadrem no artigo 26.º da nova Concordata, como é o caso das cedências de espaço não relacionadas com o exercício de culto e ritos.

A cedência de espaço para a realização de um funeral religioso insere-se no âmbito dos rendimentos abrangidos pela isenção, mas o mesmo já não acontece na cedência de espaço num cemitério.

Estas entidades são sujeitos passivos de IRC, não exercendo a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, pelo que, em consequência, beneficiam da dispensa de apresentação da declaração modelo 22, nas condições previstas no n.º 6 do artigo 109.º do CIRC. Está igualmente obrigada à apresentação da declaração anual de informação contabilística e fiscal, a qual conterà, pelo menos, o Anexo F - benefícios fiscais, onde deverão ser quantificados, no quadro 03, os rendimentos isentos, bem como os não sujeitos, e o Anexo D, onde serão identificados os rendimentos sujeitos a IRC, sendo caso disso. ★

(Resposta redigida em Maio de 2006)

Subcapitalização

O capital social de uma sociedade residente é tido a 100 por cento por pessoas singulares não re-

sidentes. Esta sociedade efectua adiantamentos a um fornecedor da UE com o qual existem relações

especiais entre as duas sociedades, em virtude da gerência ser comum. Como a sociedade residente possui excedente de tesouraria devido à acumulação de reservas dos lucros de exercícios anteriores vai entregando por conta de futuros fornecimentos de mercadorias à sociedade da UE. Atendendo ao actual nível de compras à sociedade não residente e aos adiantamentos efectuados, a sociedade residente teria já compras pagas para os próximos seis meses.

Existe algum normativo legal sobre os adiantamentos a fornecedores da UE e limites desses visto que é notório que a sociedade não residente está a financiar-se pela sociedade residente? No entanto, não existe distribuição de lucros acordado em Assembleia-Geral e logo a não obrigatoriedade de retenção de imposto.

Os adiantamentos feitos continuamente por uma sociedade residente em território português a um fornecedor residente noutro Estado membro da União Europeia, com o qual existem relações especiais, não estão expressamente previstos nas várias medidas anti-abuso inseridas no Código do IRC.

No entanto, se os vários adiantamentos não vierem a ser utilizados, até final do ano em que foram efectuados, para pagamento de mercadoria remetida pelo fornecedor, pode ser questionado se a transferência do dinheiro corresponde, de facto, a adiantamentos por conta de compras ou se corresponde, afinal, a adiantamentos por conta de lucros.

Caso se conclua que corresponde a adiantamentos por conta de lucros, torna-se obrigatório efectuar a retenção na fonte do IRC devido, se o fornecedor não tiver apresentado, até à data da colocação à disposição dos valores em causa, a prova a que refere o n.º 4 do artigo 14.º do Código do IRC.

O facto de não ter sido decidida, em Assembleia-Geral, a distribuição de lucros, não impede que se possa concluir que as transferências efectuadas para a sociedade não residente em território nacional, a título de adiantamento a fornecedores, correspondem, afinal, a adiantamentos por conta de lucros. ★

[Resposta redigida em Maio de 2006]

Aquisição de quotas próprias

Um sócio cedeu gratuitamente a sua quota de 25 mil euros à respectiva sociedade. Qual o registo na sociedade e em que contas entra como resultado extraordinário?

Uma empresa está a construir uma habitação para venda. Não foi deduzido o IVA das compras de matéria-prima e agora vai vendê-la semi-acabada. Como pode fazer essa venda uma vez que na escritura só pode vender o terreno porque o banco não aceita a escritura sem a habitação acabada?

De acordo com o artigo 220.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais, a sociedade só pode adquirir quotas próprias integralmente realizadas, salvo no caso de perda a favor da sociedade, estipulado no artigo 204.º do mesmo Código, por o sócio não cumprir a sua obrigação de entrada.

Nos termos do artigo 220.º do Código das Sociedades Comerciais, a aquisição de quotas próprias, só é legal, nos seguintes casos:

- a título gratuito;
- em acção executiva movida pela sociedade ao sócio;

- se, para esse efeito, a sociedade dispuser reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar.

Tratando-se de aquisição de quotas próprias a título gratuito, não existe a limitação da sociedade ter de dispor de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar, porque não vai haver nenhum contravalor a prestar. Contudo, como é aplicável às quotas próprias o disposto no artigo 324.º do CSC, enquanto as quotas pertencerem à sociedade deve tornar-se indisponível uma reserva de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas.

Em termos de lançamento contabilístico, não havendo contravalor a prestar ao sócio, não se movimenta a conta de meios monetários.

Assim, a contabilização proposta será a seguinte:

521 – Quotas próprias – valor nominal

a

576 – Doações

Aquisição a título gratuito da quota do sócio “A”, conforme escritura desta data, pelo valor nominal 513x – Capital subscrito e realizado, sócio “A”

a
513y – Capital subscrito e realizado, sociedade com quota

Transferência daquela para esta subconta

574 – Reservas livres

a

571 – Reservas aplicadas em quotas próprias (artigo 324.º CSC)

Pelo montante do valor nominal das quotas próprias. Nos termos do artigo 21.º do Código do IRC, esta operação não é considerada uma variação patrimonial positiva.

Relativamente à segunda questão, questiona-se sobre a forma de apurar o custo e registar a venda de um imóvel que ainda não se encontra ter-

minado e, como tal, na escritura apenas poderá figurar a venda do terreno.

O problema com que se depara apenas tem reflexo a nível legal, isto é, na escritura não pode figurar a venda de um imóvel pronto para habitação sem a respectiva licença de habitação. Contudo, esta limitação em nada afecta o apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.

Aquando da venda do imóvel (independentemente do mesmo estar ou não terminado) regista-se a respectiva venda e apura-se o CMVMC atendendo ao tipo de inventário utilizado, através da conta 61 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas. ★

(Resposta redigida em Maio de 2006)

Uma empresa tem um escritório no Porto pelo qual paga a respectiva renda. A retenção na fonte dos 15 por cento não tem sido feita e o montante pago anualmente é declarado na Declaração Anual. O senhorio é uma pessoa individual. Existe algum inconveniente para se proceder, com efeitos imediatos, à retenção de 15 por cento na fonte?

A Lei Geral Tributária consagra o princípio da substituição tributária no seu artigo 20.º, sendo efectivada pelo mecanismo de retenção na fonte do imposto devido. A substituição tributária determina, por imposição da lei, a exigibilidade da prestação tributária a uma pessoa diferente do contribuinte.

Relativamente à responsabilidade em caso de substituição tributária, o artigo 28.º da LGT determina que o substituto é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado.

Contudo, nos casos de retenção na fonte a título de pagamento por conta do imposto devido no final e o caso presente, retenção na fonte de IRS de rendimentos prediais, a responsabilidade originária pelo imposto não retido cabe ao substituído (o titular dos rendimentos), e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior. Trata-se, pois, de uma responsabilidade repartida.

Retenção na fonte

Assim sendo, impende, de facto, sobre a empresa arrendatária uma responsabilidade subsidiária e os juros compensatórios acima referidos.

Também o artigo 103.º do Código do IRS regula esta questão de substituição tributária que, para melhor compreensão, se transcreve:

«1 - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.
2 - Quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.
3 - Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.»

No caso apresentado, sendo a empresa arrendatária um sujeito passivo de IRC ou um sujeito passivo de IRS com contabilidade organizada, deveria ter retido na fonte, excepto se aplicável o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro (Regime de Retenção na fonte). ★

(Resposta redigida em Maio de 2006)