

Contratos de exclusividade

É normal existirem acordos entre cafés e restaurantes e empresas suas fornecedoras. Nestes contratos, são atribuídos descontos na aquisição do café, por exemplo, e disponibilizados aos estabelecimentos, equipamentos que permitem a publicidade à sua marca/produto.

O cliente fica, nos termos do contrato, obrigado a consumir determinada quantidade de café, durante certo período para que usufrua destes benefícios.

Sendo o equipamento disponibilizado em regime de comodato, deve efectuar-se algum registo na contabilidade do café ou restaurante? Além do equipamento foi também atribuído um desconto de quantidade. Como registar? Deve considerar-se um proveito suplementar ou um proveito ou ganho financeiro e liquidar o IVA?

Relativamente à primeira questão, parece-nos que estamos perante um contrato de exclusividade ou de um contrato de desconto antecipado.

Perante o tipo de contrato mencionado podem adoptar-se duas perspectivas diferenciadas de interpretação da natureza da operação:

- Contrato que tenha como único objectivo a utilização com exclusividade da marca - quando existem quantias pagas com vista a garantir a comercialização exclusiva de uma determinada marca, no âmbito de contratos de exclusividade, são considerados uma contraprestação por serviços prestados e a prestar pelos comerciantes do sector da restauração, estando, por isso sujeitas a tributação em IVA à taxa normal, e devem ser considerados proveitos do exercício.

Para esse efeito, deve a empresa emitir o respectivo recibo de quitação do valor recebido, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 28.º do CIVA, procedendo à liquidação do correspondente IVA.

Quando o contrato se refere à manutenção da exclusividade por mais de um exercício (ou seja, obrigatoriedade de consumo por mais do que um exercício), o montante recebido deve ser reconhecido como proveito do exercício na parte proporcional que lhe for correspondente, sendo relevado como proveitos diferidos a verba correspondente aos restantes exercícios futuros em que existiria essa obrigatoriedade.

- Contratos de exclusividade, onde esteja subjacente uma obrigatoriedade de consumo de "x" quantidade do produto da marca em questão com a atribuição de descontos antecipados - quando existem, quantias pagas com vista a garantir a comercialização exclusiva de uma determinada marca, no âmbito de contratos de exclusividade, estas poderão assumir a natureza de descontos de quantidade antecipados se atribuídas em função de aquisições futuras estimadas.

O que distingue este tipo de desconto de quantidade é a sua mera antecipação, ou seja, ser concretizado antes dos fornecimentos.

Todavia, tal não invalida a sua qualificação como desconto, já que existe uma conexão entre o valor atribuído e os consumos a verificar no futuro.

A questão do enquadramento em IVA das operações designadas por desconto antecipado, levadas a efeito por empresas distribuidoras de café foi apreciada pelos serviços do IVA e resultou no entendimento do ofício de comunicação ao contribuinte n.º 17176, 3 de Março, que seguidamente transcrevemos:

«OFCC 017 176 - Desconto antecipado
2000-Mar-03

Enquadramento de operações designadas por «desconto antecipado» levadas a efeito por empresas distribuidoras de café - Contrato de fornecimento (Entrega de equipamentos e material; Financiamento e desconto antecipado); cláusula acessória de exclusividade - As operações designadas por «desconto antecipado» encontram-se excluídas do valor tributável, porquanto são operações que se podem subsumir na alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA. São verdadeiros descontos de quantidade, embora concedidos *a priori*.»

Assim, esses serviços defenderam o entendimento que este tipo de contratos constitui uma modalidade de desconto de quantidade, atribuído *a priori*, consistindo portanto numa redução do valor tributável da operação.

Consequentemente, os montantes atribuídos a título de desconto antecipado encontram-se excluídos do valor tributável da transmissão de bens, por força da alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

Em conformidade com o Plano Oficial de Contabilidade, os descontos concedidos em virtude da quantidade dos bens vendidos, configurando a natureza de um desconto comercial, deverão ser reconhecidos através da movimentação a crédito

na conta 31.8 - Descontos e abatimentos em compras, se forem concedidos fora da factura. Dizen-do respeito a vendas efectuadas em mais do que um exercício, deverá o diferimento ser efectuado pelos exercícios correspondentes, contabilizando o montante total do desconto numa conta 27, e afectando as contas de existências na medida em que estas forem vendidas.

Ora, a julgar pela informação disponibilizada a operação em causa enquadrar-se-á na primeira situação analisada, pelo que, pretendendo saber a taxa a que terá de entregar o imposto da prestação de serviços, será necessário saber a data de exigibilidade do imposto pois, de acordo com o n.º 9 do artigo 18.º do CIVA, a taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível.

Relativamente à entrega do imposto, haverá, então, que considerar o facto gerador e a exigibilidade do imposto, nos termos dos art.ºs 7.º e 8.º do Código do IVA.

De acordo com o estipulado na alínea b) do n.º 1 do art. 7.º do CIVA, nas prestações de serviços o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização.

Porém, não obstante o preceituado naquele normativo, de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 8.º do CIVA, o imposto é devido e torna-se exigível, nos casos em que se verifique a obrigatoriedade de emissão de factura ou documento equivalente (cinco dias úteis, conforme refere o n.º 1 do art. 35.º do CIVA), na data de emissão do documento respectivo.

Não sendo, no entanto, emitido o documento dentro do prazo legal (acima referido), a exigibilidade do imposto ocorrerá no momento em que terminar esse prazo, conforme estipulado na alínea b) do n.º 1 do mesmo art. 8.º do CIVA.

Assim, a não emissão da factura (ou documento equivalente) dentro do prazo legalmente previsto não obsta a que a exigibilidade do imposto se verifique no final desse mesmo prazo, pelo que, a obrigatoriedade de entrega do imposto não fica prejudicada pela não emissão do respectivo documento.

No entanto, haverá a ponderar ainda a disposição da alínea c) do n.º 1 do art. 8.º do CIVA: «O imposto torna-se exigível: c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à

emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.»

Como daquilo que conseguimos retirar dos dados enviados o valor correspondente à exclusividade a manter durante um determinado período é entregue por várias tranches, (data da recepção da mercadoria), a data de exigibilidade do IVA é a da data do recebimento daquele valor, sendo a taxa aplicável a que vigora a essa altura.

Relativamente ao comodato, e de acordo com a noção constante do art. 1129.º do Código Civil, este é o contrato gratuito pelo qual uma das partes entrega à outra certa coisa, móvel ou imóvel, para que se sirva dela, com a obrigação de a restituir.

O que nos levanta, logo à partida, algumas reservas: será que podemos falar, efectivamente, numa utilização gratuita de bens quando esta está adstrita ao cumprimento de um contrato de consumo de uma determinada quantidade de bens e de manutenção de exclusividade à marca.

Refira-se, aliás, que face às regras de incidência real do IVA, as operações decorrentes desse contrato se qualificam face ao disposto no art. 4.º do CIVA como sendo prestações de serviços, decorrendo, por sua vez, do próprio art. 1.º também do CIVA, que tais operações se encontram sujeitas a imposto a isso não obstante o carácter gratuito da prestação, já que é o próprio art. 4.º, n.º 2, alínea b) que equipara estas prestações a serviços efectuados a título oneroso quando efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma.

De qualquer forma, sendo o contrato feito nestes termos, de cedência de utilização do equipamento a título gratuito, não vemos como proceder ao registo contabilístico dessa utilização, pese embora deva essa circunstância ser objecto de divulgação no Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados.

Poder-se-ia, eventualmente, ponderar o seu enquadramento à luz do disposto na Directriz Contabilística n.º 25/98. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Actividades empresariais e profissionais

Determinado estabelecimento está no regime de contabilidade organizada por opção. Compra e venda de jogo da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa (apostas mútuas, euromilhões e lotaria). Foi entregue ao TOC uma declaração emitida pela Santa Casa para efeitos de IRS na qual consta a designação «mediador de jogos» com os rendimentos obtidos em 2006. Como considerar esses rendimentos? Devem lançar-se os recibos semanalmente ou considerar a declaração anual como prestação de serviços?

Relativamente ao desempenho de dois tipos de actividade, a de empresário em nome individual da mercearia e a de mediador de jogo, são consideradas como rendimentos da categoria B, nos termos do art. 3.º do Código do IRS. Deste modo, os custos comuns inerentes às duas actividades são declarados no mesmo anexo da declaração de rendimentos respectiva. Assim, um profissional da categoria B de IRS pode e deve, de acordo com o art. 115.º do CIRS, emitir uma factura/recibo para dar quitação das importâncias recebidas pela prestação de serviços de mediação.

Os titulares de rendimentos da categoria B que estejam no regime de contabilidade organizada devem, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art. 28.º do Código do IVA, emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços efectuada. Este documento deve reunir os requisitos enumera-

dos no n.º 5 do art. 35.º do mesmo Código, pois não obstante a actividade de mediador de jogos de Santa Casa ser isenta de IVA (art. 9.º n.º 32 do CIVA) o sujeito passivo exerceu uma outra actividade isenta e não sujeita a IVA

Dispondo de contabilidade organizada, este sujeito passivo deve cumprir o disposto no art. 117.º do CIRS, sendo-lhe ainda aplicável o art. 115.º do CIRC (por remissão do n.º 2 do art. 117.º), nomeadamente quanto ao registo cronológico de todas as operações suportadas em documentos adequados. Deste modo, deve lançar na contabilidade semanalmente os recibos emitidos, sendo o lucro tributável desta categoria de rendimentos apurado de acordo com as regras estabelecidas no Código do IRC, por remissão do art. 32.º do CIRS. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Partilha

A empresa "A" detém uma participação de 100 por cento da empresa "B" (capital de 50 mil euros), cujo custo de aquisição foi de um milhão de euros. Foi elaborado o balanço de partilha da empresa "B", tendo sido apurado o valor de 60 mil euros (disponibilidades). A menos-valia apurada na empresa "A" é custo fiscal? Caso o seja, existem ou não condicionantes?

O artigo 75.º do Código do IRC (CIRC) define a natureza dos rendimentos gerados numa operação de partilha.

Segundo a alínea b) do n.º 2 desta disposição, quando o valor que for atribuído a cada um dos participantes de capital em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais resultar um valor negativo, essa diferença é considerada uma menos-valia.

Este mesmo preceito refere ainda que essa menos-valia apenas é dedutível quando as partes sociais que a geraram tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três

anos imediatamente anteriores à data da dissolução. Note-se que esta é uma disposição legal específica aplicável às perdas geradas na liquidação da sociedade.

Se a quota detida pela sociedade "A" foi adquirida há mais de três anos (note-se que a data a ter consideração para efeitos de contagem do prazo é a data da dissolução e não a data em que terminou a liquidação da sociedade) a menos-valia resultante é considerada custo fiscal, não dando lugar a qualquer correcção no quadro 07 da declaração modelo 22 ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Regularizações em IVA

Um sujeito passivo, cuja actividade é o retalho de material informático, quando faz uma retoma de um cliente (particular), emite uma nota de crédito em que não há IVA, pois é um consumidor final. Se ele vender este material do qual fez a retoma aplica-lhe ou não IVA?

A venda de mercadoria nova, com retoma da usada, configura duas operações distintas, pelo que para cada uma delas haverá a emissão da respectiva factura ou documento equivalente.

Pela venda da mercadoria nova está obrigado a emitir a respectiva factura e liquidar o IVA sobre o valor de venda do bem.

Quanto à retoma da mercadoria usada, e porque está a efectuar uma compra, se a compra da mercadoria usada está a ser efectuada a outro sujeito passivo de imposto, a compra é sujeita a IVA e o vendedor está obrigado a emitir a factura nas condições estabelecidas no art. 35.º do CIVA.

Se a compra da mercadoria usada está a ser efectuada a um particular, a operação não é sujeita a IVA (as vendas efectuadas por particulares estão fora da incidência do imposto) e o documento que deve ser emitido será um mero recibo de quitação relativamente ao valor recebido do comprador.

No caso da retoma não implicar um valor a receber configurando uma transmissão gratuita por parte de um sujeito passivo de IVA, esta é equiparada a uma transmissão onerosa conforme disposto na alínea f)

do n.º 3 do art. 3.º do Código do IVA, desde que tenha havido dedução do IVA agora transmitido.

O valor tributável irá ser apurado de acordo com as regras estabelecidas na alínea b) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA e será o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento de realização das operações. Existirá também a obrigatoriedade de emitir documento comprovativo da operação nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 28.º do CIVA.

A aplicação do designado regime da margem para a venda de bens em segunda mão, só pode ser efectuado por sujeitos passivos revendedores quando verificadas as condições do art. 3.º n.º 1 do Regime Especial [aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro].

Assim, posteriormente pela venda da mercadoria adquirida na retoma estará obrigado a emitir a respectiva factura e liquidar o IVA sobre o valor de venda do bem ou sobre a margem se abrangido pelo regime especial. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Adiantamentos

Uma empresa de comércio a retalho pretende emitir cheques-oferta. Na maioria das situações a entidade adquirente do cheque-oferta é diferente da entidade que o vai descontar. Em termos de IVA, a emissão do cheque-oferta deverá dar origem a uma factura/venda a dinheiro com lugar a liquidação de IVA (al. c) do n.º 1 do art. 8.º do CIVA)?

Em termos documentais será correcto o seguinte procedimento: factura/venda a dinheiro no acto da compra do cheque-oferta (com liquidação de IVA) seguido de factura/venda a dinheiro no acto da compra, com a discriminação dos produtos adquiridos, mas deduzindo o valor do cheque-oferta no total da factura?

Relativamente à tributação em IVA de oferta de um cheque-oferta a descontar na compra de artigos, nos termos do art. 1.º do CIVA, estão sujeitos a imposto, entre outras operações, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitos a imposto será, segundo o n.º 1 do art. 16.º do CIVA, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. No entanto, segundo é referido na alínea b) do n.º 6 do mesmo art. 16.º do CIVA, serão excluídas do valor tributável os descontos, abatimentos e bónus concedidos,

pelo que a taxa do imposto incidirá sobre o preço líquido de factura ou documento equivalente.

Assim, dado não resultar muito claro da situação exposta como se processa efectivamente a emissão dos cheques-oferta e qual o papel dos intervenientes, entendemos que poderemos considerar as seguintes situações:

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

- Se, conforme parece ser o caso, é a empresa "A" a debitar certa importância ao seu cliente "B" que

posteriormente irá ser "abatida" ao valor da mercadoria a adquirir por "B" ou por um terceiro indicado por este, estar-se-á perante uma antecipação de pagamento (pagamento parcial anteriormente à transmissão dos bens) a qual, face ao disposto no art. 8.º, n.º 1 alínea c) do CIVA, está sujeita a imposto, sendo o imposto devido e exigível nesse momento.

A entidade emitente deverá apresentar um documento no acto da venda, que poderá ser uma factura/recibo ou venda a dinheiro identificando o valor recebido. Por sua vez, aquando da utilização do cheque oferta na compra de produtos, deverá ser emitida uma factura/recibo ou venda a dinheiro onde se deduz o valor do cheque oferta ao valor final da factura. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

IVA nas comissões intracomunitárias

Um sujeito passivo vendedor de calçado (sem funcionários) faz sempre as suas encomendas (compras) a grossistas e vende directamente para a UE, estando a operação isenta de IVA. Este mesmo sujeito passivo, por vezes, faz intermediação directa sobre bens enviados e facturados por empresas nacionais para empresas da UE. Esta intermediação é facturada através do documento respectivo mencionando comissão. Esta intermediação directamente ligada com a venda para fora do território nacional está isenta de IVA?

As regras para a localização dos serviços prestados por intermediários, agindo em nome e por conta de outrem, estão estabelecidas nos n.ºs 17 e 18 do artigo 6.º do CIVA. Assim, o local de tributação dos referidos serviços segue, em princípio, a mesma regra de localização/tributação das operações a que digam respeito.

No entanto, esta regra será afastada, isto é, não será aplicada nos casos em que o adquirente dos serviços (aquele que paga as comissões), seja um sujeito passivo de imposto registado em imposto sobre o valor acrescentado em qualquer Estado membro e forneça para tal o número de identificação fiscal.

Assim sendo, aplicando as regras referidas nos n.ºs 17 e 18 do artigo 6.º, temos o seguinte enquadramento para a situação exposta: o prestador dos serviços (intermediário), está estabelecido no território nacional e o adquirente é sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro e fornece o seu número de identificação fiscal ao prestador dos serviços.

Por força do n.º 18 do artigo 6.º do CIVA, estas operações não são tributadas em território nacional.

Na factura ou documento equivalente que o intermediário está obrigado a emitir aos seus adquirentes (empresas estabelecidas na UE) deverá identificá-los através dos seus números de identificação fiscal (é este elemento que comprova a não tributação em território nacional) e deverá também indicar o motivo justificativo da não liquidação do IVA, ou seja, fará menção ao artigo 6.º n.º 18 do CIVA.

Esta operação será relevada na declaração periódica, no Quadro 06, campo 8. Como não temos dados precisos sobre o adquirente, no caso deste ser um sujeito passivo em território nacional, a operação deverá, segundo a alínea b) do n.º 17 do artigo 6.º do CIVA, ser tributada no território nacional.

Ainda ressalvamos a situação de se tratar de uma comissão relacionada com uma transmissão intracomunitária, em que será aplicável a isenção referida na alínea q) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Rendimentos prediais

Os condóminos de um edifício usufruíram em 2006 de 10 550,34 euros relativos a rendimentos prediais de rendas resultantes da cedência do uso de partes comuns do edifício em regime de propriedade horizontal, tendo o “inquilino” retido 1 582,55 euros desse valor total.

Levando em conta a contitularidade dos rendimentos, como imputá-los aos condóminos? Como actualizar as faltas de entrega de declaração de rendimentos durante anos anteriores? Caso estes rendimentos tenham sido utilizados para cobrir despesas de obras e manutenção do edifício (não sendo distribuídos pelos condóminos) evita declaração dos mesmos rendimentos? Tendo em conta as mesmas despesas, quais as deduções de direito? À administração do edifício basta informar que os elementos para a declaração de rendimentos estão disponíveis ou é obrigada a entregar a declaração por condómino?

Em matéria de legislação de condomínios, o Código Civil contém, nos seus art.^{os} 1414.º a 1438.º-A, diversas normas relativas ao regime de propriedade horizontal, desde a forma como se constitui esse regime, aos direitos e encargos dos condóminos e, bem assim, ao modo de administração das partes comuns dos edifícios.

Segundo o n.º 1 do art. 1420.º do Código Civil, cada condómino é proprietário exclusivo da fracção que lhe pertence e comproprietário das partes comuns do edifício.

A administração do condomínio, na sua própria titularidade, não possui direitos sobre as importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal, cabendo estas, a cada um dos condóminos, nos termos da alínea e) do n.º 2 do art. 8.º do Código do IRS.

Sendo o condomínio constituído pelo conjunto de partes comuns do prédio, isso significa que, existindo rendimentos estes são considerados obtidos em regime de contitularidade, ficando dessa forma, sujeitos a IRS, nos termos do disposto no art. 19.º do Código do IRS, ou seja, são imputados a cada um dos titulares na proporção da respectiva permilagem.

De acordo com o Ofício-Circulado n.º 12/90 - NIR de 12 de Abril de 1990, o mesmo tratamento é dado às despesas de manutenção e conservação,

deduções específicas contempladas no artigo 41.º do CIRS, efectuadas com as referidas partes comuns, sendo imputadas a cada condómino na proporção dos rendimentos.

Quando as rendas tenham sido objecto de retenção na fonte, nos termos do artigo 101.º do CIRS, deverá considerar-se imputável a cada condómino, e assim mencionada nas respectivas declarações de rendimentos, a quota-parte nas retenções efectuadas, determinada de acordo com o critério acima indicado.

Competirá ao administrador do prédio entregar a cada condómino documento em que indique a quota-parte da renda e imposto retido na fonte que lhes são imputáveis, bem como das despesas de manutenção e conservação efectuadas com a parte cedida susceptíveis de dedução nos termos do artigo 41.º do CIRS, para que o possa mencionar no anexo F à declaração modelo 3.

Em relação à falta das declarações de rendimentos dos exercícios anteriores, estas devem ser elaboradas de acordo com o acima descrito reportando-se cada uma aos anos que estão em falta. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Valorimetria das existências

Uma farmácia compra 20 medicamentos. Determinado laboratório oferece outros 20. Como contabilizar este bónus?

Perante a atribuição de qualquer desconto relativo à aquisição de um bem ou serviço, é importante distinguir se estamos perante um be-

nefício de carácter comercial ou financeiro, visto ser esta distinção que permite a sua correcta classificação contabilística, afectando directamente o

valor de aquisição ou antes uma conta de proveitos financeiros, consoante o caso.

Serão descontos ou bónus financeiros todos os que derivarem da antecipação de pagamento ou da aquisição a pronto pagamento. Estes implicam sempre a movimentação da conta 78.6 - Descontos de pronto pagamento obtidos.

No caso de descontos ou bónus de carácter comercial, que serão os descontos obtidos que tenham a natureza de rapel, bónus, desconto de quantidade, de revenda, etc., são sempre reconhecidos através da movimentação a crédito na conta 31.8 - Descontos ou abatimentos em compras, ou directamente na conta de custo, quando falamos de fornecimentos ou serviços externos.

Aqui, o desconto ou bónus afecta directamente o custo dos bens em questão, alterando assim o custo unitário.

Ressalvamos, no entanto, que estes descontos comerciais poderão ser incluídos na factura ou efectuados posteriormente a esta. Ora, sendo os descontos incluídos na própria factura, esta será registada pelo seu valor líquido não havendo necessidade de proceder ao registo nos termos atrás enunciados.

Assim, na compra de 20 medicamentos a determinado preço, onde exista um bónus do mesmo produto de mais 20 mencionado na própria factura a contabilização da compra será efectuada pelo valor da factura, relativamente a todos os bens adquiridos, resultando, na prática, na entrada em armazém de 40 ao preço total da factura.

No caso da entrega de um produto diferente daquele que é adquirido, estaremos aqui perante uma oferta e não um bónus. Contabilisticamente far-se-á o registo do bem de acordo com a sua natureza (existências, imobilizado, etc.), sendo que este lançamento deverá ser efectuado de acordo com o justo valor ou valor de mercado dos bens em causa.

Tratando-se de uma oferta de produtos (no âmbito de uma promoção do fornecedor) que se destinam a ser vendidos, o lançamento contabilístico poderá ser a movimentação a débito da conta 38 - Regularização de existências, uma vez que falamos de mercadorias, por crédito da conta 76 - Outros proveitos e ganhos operacionais. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Prestações de serviços

Determinada empresa da área do aluguer de equipamentos industriais, efectuou um trabalho em território nacional a uma empresa portuguesa. Todavia, o valor do serviço é para ser facturado a uma empresa espanhola, responsável pela liquidação do mesmo. Deve ser cobrado IVA na factura a emitir? Caso a resposta seja negativa, em que termos fica isenta a operação, dada a natureza e localização territorial do respectivo serviço prestado?

A localização das prestações de serviços segue, em princípio, a regra do denominado «princípio do país de origem», isto é, a tributação será no país onde o prestador tiver a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, conforme o n.º 4 do art. 6.º do CIVA.

Relativamente ao aluguer de equipamento (locação de bens móveis corpóreos, com excepção dos meios de transporte), também existe uma regra específica para a sua localização/tributação, nomeadamente na alínea i) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA.

Assim, o aluguer dos bens móveis corpóreos não é tributada em território nacional, por força do estabelecido na alínea i) do n.º 8 do artigo 6.º conjugada com a alínea a) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, mesmo que o prestador tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, quando o adquirente for pessoa estabelecida noutro Estado membro.

Deste modo, a empresa portuguesa não deve liquidar IVA (português) cabendo ao adquirente a liquidação deste imposto em Espanha, caso a empresa nacional não possua representante fiscal nesse Estado membro.

Na factura deve ser indicado o motivo justificativo da não liquidação do imposto, ou seja mencionado as disposições legais acima citadas.

Se estivermos perante a locação de uma viatura ou outro meio de transporte no citado artigo 6.º são aplicáveis as normas referidas, devendo ser liquidado IVA pelo locador português, pois na ausência de regra específica para esta situação no citado artigo 6.º, aplica-se o n.º 4 do artigo 6.º do CIVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Regularizações em IVA

Qual a classificação contabilística a fazer em notas de crédito de fornecedores intracomunitários: regularizar o IVA a débito e a crédito ou debitar a conta 2433 e creditar a 2432? Na declaração periódica do IVA, deve “abater-se” no campo 11 - Aquisições intracomunitárias ou mencionar-se nos campos 40 e 41?

O Plano Oficial de Contabilidade (POC), relativamente à conta 2434 – IVA - Regularizações, dispõe o seguinte:

«2434 - IVA - Regularizações:

Regista as correcções de imposto apuradas nos termos do Código do IVA e susceptíveis de serem efectuadas nas respectivas declarações periódicas, distribuindo-se pelas subcontas respectivas como segue:

24341 - Mensais (ou trimestrais) a favor da empresa; e ou

24342 - Mensais (ou trimestrais) a favor do Estado.

Estas regularizações, motivadas por erros ou omissões no apuramento do imposto, devoluções, descontos ou abatimentos, rescisões ou reduções de contratos, anulações e incobrabilidade de créditos, roubos, sinistros, etc., conforme situações previstas no Código do IVA, poderão originar imposto a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, contabilizado, respectivamente, a débito de 24341 ou a crédito de 24342.»

Portanto, as regras estabelecidas no POC, quanto à movimentação das subcontas da conta 2434 - IVA – Regularizações, são as seguintes:

24341 - IVA – Regularizações - Mensais (ou trimestrais) a favor da empresa, é movimentada a débito.

24342 - IVA – Regularizações - Mensais (ou trimestrais) a favor do Estado, é movimentada a crédito.

Todavia, não podemos esquecer-nos de outra espécie de lançamentos, ainda que não previstos especificamente no POC, não contrariam as suas regras - os lançamentos de estorno.

No caso de um erro num lançamento, a forma mais simples de proceder à correcção é efectuar o lançamento inverso. Nesta circunstância será admissível a movimentação da conta 24341 a crédito, e a movimentação da conta 24342 a débito.

Saliente-se que o erro que motiva um lançamento de estorno não se confunde com o erro no apuramento do imposto que levará à movimentação da conta de IVA - Regularizações. O primeiro é

um erro que ocorre quando efectuamos um lançamento diferente daquele que resultaria do documento que estamos a contabilizar, pelo que teremos de fazer a rectificação necessária para que o documento em questão fique devidamente registado na contabilidade.

O erro de apuramento do imposto, que motiva a regularização numa das subcontas da conta 2434, tem sempre por base um erro no IVA mencionado em determinado documento, o que implica sempre a emissão de um documento de rectificação (nota de débito, nota de crédito).

No que concerne à movimentação das contas 2433 – IVA – Liquidado, a débito e da conta 2432 - IVA – Dedutível a crédito, será possível no caso de estorno.

As anulações de facturas emitidas e recebidas devem sempre dar lugar à emissão de notas de crédito ou notas de débito, respectivamente, e eventuais regularizações do IVA resultantes dessas anulações (a rectificação do IVA por parte do fornecedor é facultativa, nos termos do n.º 2 do art. 71.º do CIVA) devem ser registadas nas respectivas subcontas da conta 2434 – IVA – Regularizações, tal como preceitua a nota explicativa do POC atrás transcrita.

Porém, quando estamos perante regularizações de IVA relativas a aquisições intracomunitárias, uma vez que a liquidação do IVA tem regras específicas (faz-se no Estado membro de destino dos bens e o imposto é liquidado pelo adquirente que, regra geral, deduz simultaneamente esse imposto liquidado), existem também instruções especiais quanto às regularizações, que constam da Informação n.º 1292, de 27 de Março.

«3. Porém, sempre que ocorram alterações posteriores ao valor tributável das aquisições intracomunitárias de bens deverá proceder-se do seguinte modo:

3.1. Se o facto determinante da alteração ocorrer numa altura em que não tenha sido remetida a declaração periódica do período em que se verificou a aquisição intracomunitária dos bens,

deverá a alteração ser, desde logo, considerada nos campos 10 e 11 e dos campos 20 a 24 do quadro 06 da referida declaração.

3.2. Se o facto determinante da alteração implicar um novo fluxo físico dos bens (sua devolução) e ocorrer numa altura em que já tenha sido apresentada a declaração periódica referente ao período em que se verificou aquisição intracomunitária de bens, deverá indicar-se o imposto a mais liquidado e a correspondente importância a menos deduzida, respectivamente nos

campos 40 e 41 do quadro 06 da declaração periódica seguinte.

3.3. Se o facto determinante da alteração não implicar o circuito dos bens, mas apenas um novo fluxo documental (v.g. concessão de descontos, abatimentos ou bónus), não haverá necessidade de proceder a correcções na declaração periódica sem prejuízo da sua relevância para efeitos de registo contabilístico.» ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

Modelo 10 e IRS

É possível emitir um recibo com três nomes e respectivos números de contribuinte? Este recibo é referente a uma renda cujo edifício é propriedade de três sujeitos passivos. Este assunto tem implicações nomeadamente no envio da Modelo 10 e da declaração de rendimentos de acordo com o art. 119.º do CIRS a enviar até 20 de Janeiro, em virtude do recibo acima mencionado vir em nome dos três sujeitos passivos. No entanto, não desdobra o respectivo rendimento pelos três, apresentando um só valor e a respectiva retenção, alegando-se que aquele rendimento, na falta de informação, é para dividir por todos. Em suma, obriga à emissão de três declarações de rendimentos. Como resolver estes problemas ao nível da contabilização?

Nos termos do art. 19.º do CIRS, os rendimentos que pertençam em comum a várias pessoas são imputados a estas na proporção das respectivas quotas, que se presumem iguais quando indeterminadas. Não nos informa na exposição qual a origem da contitularidade, se a mesma tem a sua origem numa herança indivisa e no regime da compra em contitularidade, pelo que referimos as duas situações possíveis. Assim:

Herança indivisa - tratando-se de rendimentos da categoria F gerados por herança indivisa, o qual tem número de identificação próprio, deverá esse facto ser declarado no recibo de quitação, bastando para o efeito que o mesmo seja emitido em nome do cabeça-de-casal ou administrador da herança. A este competirá emitir documento a cada um dos contitulares, ainda que por fotocópia, da nota de retenção na fonte com indicação do contitular respectivo e da quota que lhe pertencer, devendo os mesmos ser por ele autenticados, sendo da sua responsabilidade a autenticação de falsas declarações.

Cada contitular deverá incluir na declaração anual de rendimentos o montante destes rendimentos e o imposto que porventura foi deduzido correspondente a estes. (INF. N.º 2035, DO SAIR, DESP. DE 89/8/21).

Uma vez que se verifica que a declaração Modelo 10, ainda não cruza a informação do NIPC da

herança (NIPC começado por 7XX) com os NIF dos titulares da herança e respectivas percentagens, na elaboração da Modelo 10 tem de se discriminar os titulares e respectivos rendimentos correspondentes às suas quota-parte. Quando o sistema informático da Administração Fiscal estiver preparado, terá somente de se identificar o montante pago à herança, sem ser necessária qualquer discriminação por titular.

Compra em contitularidade - Não se nos afigura muito razoável que o recibo de renda seja passado em nome de três contribuintes e com os três NIF, obrigando a três lançamentos, não existindo, no entanto, qualquer disposição legal que o proíba.

O normal neste tipo de situação é o recibo ser passado em nome de um dos proprietários. O contrato de arrendamento servirá de base à identificação de todos os titulares.

A não existência de cruzamento de informação entre os titulares dos imóveis e as matrizes prediais (até porque na Modelo 10, não se identifica o artigo matricial) será necessário identificar os três titulares de rendimento, os rendimentos a eles imputados e as retenções efectuadas, segundo a proporção das respectivas quotas, as quais se presumem iguais quando indeterminadas. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Regime simplificado

Uma sociedade encontrava-se desde 2001 no regime geral, uma vez que ultrapassava todos os anos o limite mínimo para inclusão no regime simplificado. Em 2005, tendo chegado perto desse valor, não foi feita a declaração de alterações e a sociedade foi incluída no regime simplificado. Em 2006, os valores de proveitos já ultrapassaram novamente o limite mínimo, ou seja, facturou cerca de 155 mil euros. É possível fazer essa opção para o ano de 2007 de forma a estar novamente no regime geral? No caso de estar no regime simplificado no exercício de 2006, quais são os anos que se pode abater na colecta dos PEC que a empresa fez até à data?

Nos termos do n.º 1 do artigo 53.º do Código do IRC ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, com excepção dos que se encontrem sujeitos à revisão legal de contas, que apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume anual de proveitos não superior a 149 639,37 euros e que não optem pelo regime geral de determinação do lucro tributável. O período de permanência neste regime de tributação é de três exercícios (n.º 9 do artigo 53.º do Código do IRC).

Só cessará o regime simplificado quando o limite do total anual de proveitos a que se refere o n.º 1 for ultrapassado em dois exercícios consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25 por cento desse limite, caso em que o regime geral de determinação do lucro tributável se aplica a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer desses factos (artigo 53.º n.º 10 do CIRC), o que não é o caso.

No entanto, salientamos que de acordo com Processo: 2277/2006, por despacho do Director Geral dos Impostos, de 2006-12-13, que permite uma opção excepcional pelo Regime de Geral de determinação do lucro tributável sem ter decorrido o prazo mínimo de permanência, até 31 de Março.

Apesar da empresa em questão ter transitado para o Regime Simplificado não fica prejudicado o direito à dedução do PEC efectuado em exercícios anteriores à aplicação deste Regime, podendo deduzir-se até à concorrência da colecta. Salienta-se que embora após a aplicação dos coeficientes não possa resultar lucro tributável igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, para efeitos de dedução do PEC não se estabeleceu nenhuma restrição à colecta que restará após essa dedução. Assim, a dedução do PEC pode fazer-se até ao valor total da colecta apurada nesse exercício. A dedução do PEC pode ser feita até ao quarto exercício seguinte àquele a que respeita. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2007)

