

Transparência fiscal

Numa sociedade por quotas, cujo objecto social é a prestação de serviços médicos e na qual dois dos sócios são médicos, todas as despesas inerentes à profissão (quotas, livros técnicos, congressos, etc.) devem ser contabilizadas como despesas da sociedade?

Os sujeitos passivos, no decurso da sua actividade, incorrem em determinadas despesas que podem ou não consubstanciar-se em custos fiscais. Isto é, podem existir custos contabilísticos que se traduzem, face à doutrina fiscal, como custos não dedutíveis.

Como normativo de referência para aferir estas situações sugerimos leitura atenta do artigo 23.º do Código do IRC. Em conformidade com o disposto no n.º 1 da referida norma, salienta-se a necessidade de que os custos em que se incorra sejam indispensáveis para o exercício da actividade e/ ou para a obtenção de proveitos, além de que devem estar devidamente suportados por documento emitido em nome da entidade.

Caso seja necessária a análise dos documentos para efeitos de IVA, então, importa ter presente os requisitos exigidos pelo n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA.

Relativamente ao caso em análise, naturalmente, se estivermos face a despesas cujos documentos estão emitidos em nome dos sócios, estas não poderão ser custos fiscalmente aceites. Por outro lado, se os documentos justificativos dos custos estiverem emitidos em nome da sociedade e se se tratarem de despesas indispensáveis ao exercício da actividade, então, serão dedutíveis do ponto de vista fiscal.

Se se tratar de despesas que pela sua natureza só podem estar em nome dos sócios (por exemplo quotas de inscrição na Ordem dos Médicos) mas que se comprove que são indispensáveis para o exercício da sociedade podem ser fiscalmente aceites como custos da sociedade de transparência fiscal, claro, desde que os sócios não exerçam também a actividade em nome individual. ■

(Resposta redigida em Maio de 2007)

IVA - Transacções intracomunitárias

O envio de mercadorias à consignação para Portugal a partir de outro Estado membro, assemelha-se a uma aquisição intracomunitária (alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do RITI). Ou seja, o cliente nacional tem que liquidar e deduzir o IVA (alínea b) do n.º 2 e 5 do artigo 16.º do CIVA, aplicável por força do disposto no n.º 2 do artigo 17.º do RITI). Em relação ao Intrastat, quando é que se declara? Nesse momento ou quando vier a factura definitiva? Quando determinada empresa envia mercadorias à consignação para o mercado nacional, o valor a considerar é o preço de custo (para passar da conta 321 para 326) e não se envia a factura feita para o cliente não ter conhecimento do preço ou é o preço de venda? Se for o preço de venda, considera-se um proveito que não existe. Deverá este valor ser levado a uma conta 27?

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), considera-se assimilada a aquisição intracomunitária de bens, efectuada a título oneroso, «a afectação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado membro, no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua actividade.»

Assim, se uma empresa de um Estado membro colocar em clientes seus em Portugal mercadorias em consignação, terá de considerar que efectuou em Portugal uma aquisição intracomunitária de bens. Quem efectua a aquisição intracomunitária de bens é a empresa do Estado membro e não a empresa nacional consignatária dos bens e será o sujeito passivo do Estado membro – o consignante – que terá as obrigações declarativas para com o Intrastat.



Assim, terá de proceder ao respectivo registo como sujeito passivo no território nacional: artigo 23.º do RITI – ou nomear aqui representante fiscal – artigo 24.º do RITI.

Em conformidade, deverá o consignante proceder à liquidação do IVA, determinando o valor tributável da operação nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do Código do IVA, aplicável por força do disposto no n.º 2 do artigo 17.º do RITI.

As posteriores vendas dos bens que se encontram em consignação para os clientes finais, são transmissões internas no território nacional, efectuadas pela empresa do Estado membro, com a liquidação do imposto à taxa vigente em Portugal e consequentes obrigações declarativas.

Na hipótese inversa, isto é, no caso em que um sujeito passivo nacional procede ao envio de mercadorias à consignação a partir do território nacional com destino a outro Estado membro, deve atender-se ao disposto no n.º 2 do artigo 7.º do RITI, que considera «transmissão de bens efectuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do Código do IVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro estado membro, para as necessidades da sua empresa.»

Importa lembrar que, na alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA, são assimiladas a transmissão de bens as transferências entre consignante e consignatário.

Por conseguinte, as transferências em causa, sendo qualificadas para efeitos de IVA como transmissões de bens, beneficiam da isenção estabelecida na alínea c) do artigo 14.º do RITI, devendo ser incluídas no anexo recapitulativo a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI.

O sujeito passivo nacional deverá, no prazo previsto no n.º 2 do artigo 28.º do RITI (até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente), emitir uma factura ou documento equivalente por essa transmissão de bens (cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI), a qual deve cumprir o preceituado no n.º 5 da mesma norma.

Refira-se que aqui o procedimento é o inverso, ou seja, o sujeito passivo nacional ter-se-á de registar no outro Estado membro ou aí nomear representante fiscal e as vendas posteriores serão

consideradas transmissões internas nesse Estado membro, com a correspondente liquidação de imposto à taxa que nele vigore.

Em termos de contabilização, o IVA devido pela aquisição intracomunitária do Estado membro de chegada dos bens, efectua-se o seguinte lançamento:

247 - IVA dedutível - De países comunitários

a 247 IVA liquidado - De países comunitários;

Ao mesmo tempo que se procede à contabilização das mercadorias enviadas à consignação de Portugal para outro Estado membro.

Como já vimos, este envio é considerado uma transmissão intracomunitária de bens, isenta de IVA e incluída na declaração periódica, no campo 7 do quadro 06 e no Anexo I.

Aconselha-se, ainda, um lançamento do tipo:

32621 - Mercadorias - Mercadorias em poder de terceiros - De países comunitários - Devedores por mercadorias consignadas

a 32622 - Mercadorias - Mercadorias em poder de terceiros - De países comunitários - Mercadorias consignadas.

Ter-se-á ainda de proceder à contabilização do IVA, devido pelas vendas efectuadas no Estado membro, através do seguinte lançamento:

211 - Clientes c/c

a 7114 - Vendas à consignação noutro Estado membro

2473 - IVA relativo a operações localizadas noutro Estado membro - IVA liquidado.

Deverá ainda proceder-se à anulação do lançamento efectuado, aquando do envio de mercadorias à consignação, na parte do valor vendido.

A eventual devolução das mercadorias enviadas à consignação, por não terem sido vendidas, implicará um débito da conta 32622, por contrapartida da conta 32621.

Assim, o proveito só ocorre efectivamente quando e se houver venda das mercadorias em consignação.

O valor tributável dessa operação deve ser determinado nos termos da alínea b) do n.º 2 e do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA, aplicáveis por força do disposto no n.º 2 do artigo 17.º do RITI, ou seja, será constituído pelo preço de aquisição dos bens ou similares, ou na sua falta, pelo preço de custo, reportado ao momento da realização da operação. ■

(Resposta redigida em Maio de 2007)

Entidades sem fins lucrativos

Um clube desportivo, fundado em 1980, tem disponível para os sócios as modalidades de ténis, karaté, trampolins e danças de salão. Nunca se inscreveu nas finanças para declarar o início de actividade, embora seja possuidor de cartão de pessoa colectiva.

Além destas actividades, tem um bar que entregou à concessão, bem como publicidade exposta no recinto. No clube vendem-se bolas de ténis, toalhas, pólos, entre outros bens. Não é cobrado IVA.

A utilização dos campos de ténis por não sócios leva a que se aplique uma taxa diferente à praticada nos sócios. No período nocturno, é cobrada uma taxa de electricidade que também não tem IVA.

O clube tem monitores das actividades, cujo pagamento é efectuado numa base de percentagem sobre as receitas da modalidade de 50 ou 60 por cento. Nada é manifestado a nível fiscal.

Esta agremiação tem ainda umas verbas a receber da câmara municipal, que solicita uma certidão emitida pela DGCI para comprovar a situação tributária nos termos do artigo 61.º do Decreto-Lei n.º 50-A/2007, de 6 de Março.

Perante esta situação, o que fazer? Declarar o início de actividade a partir de quando? De 1980, de Janeiro de 2007 ou de Agosto de 2007? Os documentos existentes não estão de acordo com o preceituado nos Códigos do IRC e do IVA. Uma vez que o clube exerce uma actividade isenta e outra que recebe proveitos, qual é a sua situação perante a administração fiscal? Vai liquidar IRC?

O clube tem obrigatoriedade de possuir um TOC? Qual o modelo de IRC que terá de preencher, uma vez que tem uma actividade isenta destinada aos sócios e publicidade exposta?

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

A associação em causa, uma vez enquadrada no anteriormente referido, está sujeita às obrigações fiscais determinadas pelo Código do IRC. Uma das primeiras obrigações a que os sujeitos passivos de IRC devem atender aquando de início de uma actividade, é a entrega da declaração de início/inscrição de actividade. Esta declaração deve ser apresentada num serviço de finanças no prazo de 90 dias após a data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas (de acordo com a actual redacção do n.º 1 do artigo 110.º do Código do IRC), para as entidades que não estejam sujeitas a inscrição na Conservatória do Registo Comercial.

A Lei de Bases do Sistema Desportivo (Lei n.º 1/90, de 13/01) com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 19/96, de 25/06, no âmbito do associativismo desportivo, compreende os clubes desportivos, as federações desportivas e as associações promotoras de desporto.

O artigo 27.º-A da referida Lei de Bases do Sistema Desportivo, aditado pela Lei n.º 19/96, de 25 de Junho, define como «associações promotoras de desporto», as entidades que tenham por finalidade exclusiva a promoção e organização de actividades físicas e desportivas, com finalidades lúdicas, formativas ou sociais, que não se compreendam na área de jurisdição própria das federações dotadas de utilidade pública desportiva.

Por outro lado, o artigo 20.º da mesma Lei considera «clubes desportivos» as pessoas colectivas de Direito privado que tenham como objecto social o fomento e a prática directa de actividades desportivas. Constituir-se-ão sob forma associativa e sem fins lucrativos. Um clube desportivo pode beneficiar de isenção de IRC para os rendimentos directamente derivados das suas actividades desportivas, caso se verifiquem, cumulativamente, os requisitos do n.º 2 do artigo 11.º do CIRC:

a) Em caso algum distribuam resultados e os membros os órgãos sociais não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;

b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

Contudo, a isenção não abrange os rendimentos derivados de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ainda que exercidas a título acessório, e em ligação com as actividades desportivas, nomeadamente, os derivados de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, arrendamento, venda de bolas, toalhas, pólos, exploração de um bar, entre outras.

Ainda assim, estes rendimentos sujeitos e não isentos, auferidos por colectividades desportivas, de cultura e de recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do CIRC, podem ainda não ser tributados, ao



abrigo do artigo 52.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, desde que a totalidade desses rendimentos não exceda 7 481,97 euros. Esta isenção refere-se aos rendimentos brutos e não líquidos, pelo que deverão ser tidos em conta os rendimentos obtidos antes de se considerarem os custos.

Assim, desde que o rendimento obtido relativo a rendimentos comerciais exceda o valor acima mencionado deverá ser calculado o rendimento global da entidade, nos termos do artigo 48.º do CIRC, deduzindo-se também a parte dos custos comuns, imputadas à actividade tributada, sendo-lhe aplicável a taxa de 20 por cento prevista no n.º 4 do artigo 80.º do mesmo Código.

Se se tratar de um clube desportivo, o n.º 2 do artigo 52.º do EBF permite ainda que possam ser deduzidas ao rendimento global, com o limite de 90 por cento da soma algébrica dos rendimentos líquidos que derivem directamente da actividade comercial desenvolvida pela associação, as importâncias em novas infra-estruturas, ou em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento (não provenientes de subsídios). De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC, a matéria colectável de entidades que não exercem, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, obtém-se pela dedução ao rendimento global, apurado nos termos do artigo 48.º do CIRC, dos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 49.º, bem como dos benefícios fiscais, eventualmente existentes, que consistam em deduções àquele rendimento.

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

No que concerne às obrigações declarativas e por força do n.º 6 do artigo 109.º do CIRC, ficam dispensados de entregar a declaração de rendimentos modelo 22, as entidades que, não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola:

- a) Não obtenham rendimentos no período de tributação;
- b) Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais;
- c) Apenas auferam rendimentos de capitais cuja

taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento de pagamento por conta, seja igual à prevista no n.º 4 do artigo 80.º do CIRC.

Esta dispensa não abrange, contudo, a entrega da declaração anual/IES, devendo ser composta, pelos seguintes anexos:

Anexo D – quando existirem rendimentos tributáveis de uma dada actividade acessória;

Anexo F – caso usufruam de benefícios fiscais ou rendimentos isentos;

Anexo J – caso tenham efectuado pagamentos de rendimentos objecto de retenção na fonte.

Ao praticarem actividades acessórias sujeitas a IVA e IRC, deverá proceder à respectiva entrega de declaração de alterações, passando assim a ter de cumprir a obrigação de entrega da declaração modelo 22, declaração periódica de IVA, bem como a obrigação de possuir contabilidade organizada relativa à parte tributada, segundo o POC (não existe POC específico só ser for uma IPSS), (n.º 2 do artigo 116.º do CIRC) e, portanto, dispor de Técnico Oficial de Contas, conforme estabelece o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro que aprovou o Estatuto da CTOC. De facto, dispondo de contabilidade organizada terá de cumprir o POC, nomeadamente quanto às demonstrações financeiras.

Chamamos a atenção que, se na actividade acessória os rendimentos brutos resultantes dessa actividade não ultrapassarem os 75 mil euros, pelas normas do IRC não ficaria obrigada a dispor de contabilidade organizada (artigo 116.º, n.º 3 do CIRC), pelo que poderá enquadrar-se no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA (não dispondo de contabilidade organizada).

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

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

- Não distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;
- Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na disposição anterior;
- Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exi-

gidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

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

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

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

- A organização de cursos, conferências, colóquios, seminários, congressos e outras manifestações de natureza científica, cultural, educativa ou técnica. (n.º 15 do artigo 9.º);

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

- Locação de livros e outras publicações, partituras musicais, discos, bandas magnéticas e outros suportes de cultura, e as prestações de serviços e transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas. (n.º 13 do artigo 9.º);

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

- As prestações de serviços que consistam em proporcionar visitas, guiadas ou não, a museus, galerias de arte, castelos e outros e as transmissões de bens com estas estreitamente conexas (n.º 14 do artigo 9.º);

No que se refere ao IVA, as associações desportivas e os clubes desportivos estão

isentos ao abrigo do n.º 21 do artigo 9.º do CIVA.

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

Contudo, se existirem rendimentos derivados de outras actividades, que não somente desportivas, poderá o clube desportivo cair no âmbito do artigo 23.º do CIVA, pelo que terá de optar entre o método do *pro-rata* ou da afectação real.

Ao praticarem actividades acessórias sujeitas a IVA e IRC, deverá proceder à respectiva entrega de declaração de alterações, passando assim, a ter de cumprir a obrigação de entrega da declaração modelo 22, declaração periódica de IVA.

Desta forma, no que diz respeito à entrega do modelo 22, concluímos que aparentemente a associação é obrigada a entregar a referida declaração de 1980 a 2006. Por ter auferido rendimentos sujeitos a IRC, estaria obrigada à entrega da declaração anual e de uma declaração de início de actividade.

Desta forma, deverá entregar uma declaração reportada à data de início de actividade, bem como declaração anual e modelo 22, no período compreendido entre 2003 e 2006, uma vez que as anteriores já caducaram. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM SETEMBRO DE 2007)

Obrigações contabilísticas

Um TOC de uma empresa que revende automóveis em segunda mão elabora mensalmente um mapa de apoio para obter a informação necessária para o preenchimento da IES e para controlo interno. Quando leu as instruções do anexo N (nomeadamente referentes ao quadro 4) chamou-lhe à atenção um livro de registos de bens em segunda mão. Há algum modelo oficial que deva ser preenchido? Qual o diploma legal que o suporta?

O Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, determina no n.º 2 do seu artigo 6.º que a contabilidade relativa às transmissões sujeitas ao regime da margem deve permitir comprovar as condições estabelecidas no artigo 3.º do diploma e os elementos determinantes do valor tributável.

Os operadores que desenvolvam simultaneamente actividades sujeitas ao regime geral do IVA e ao regime da margem, deverão proceder a registos separados dessas operações (n.º 3 do mesmo artigo).

Assim, embora não exista um livro específico para registo das operações abrangidas pelo regime da margem, cabe ao operador criar e manter um registo apropriado das operações sujeitas a esse regime. Esse registo deve conter, designadamente, a identificação, bem a bem, das viaturas adquiridas nas condições previstas no artigo 3.º do regime, o respectivo preço de compra e o preço de venda facturado. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2007)