

Transferências monetárias, seu enquadramento contabilístico e efeitos fiscais em sede de IVA nas empresas municipais

Por Carlos Manuel Grenha

A Lei 53-F/2006, de 29 de Dezembro, trouxe novas regras à elaboração das contas das empresas municipais (EM). Este trabalho aborda alguns dos vectores mais importantes desse normativo e analisa também a Lei n.º 67-A/2007, de 31 Dezembro, que introduziu profundas alterações no regime do IVA aplicável às relações existentes entre os municípios e as EM.



Carlos Manuel Grenha
ROC n.º 1 266
TOC n.º 16 845

A Lei 53-F/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o regime jurídico do sector empresarial local, onde se englobam, entre outras, as denominadas empresas municipais (EM), veio trazer novas regras à elaboração das suas contas e das relações com os seus titulares de capital, em especial com as autarquias locais.

Na parte que diz respeito à consolidação financeira, mais concretamente

ao equilíbrio de contas previsto no art. 31.º da citada Lei, permitimo-nos aqui abordar o tema adaptando-o e tentando compará-lo à realidade das empresas municipais e das autarquias no seu dia-a-dia.

Como princípio básico é referida a necessidade da apresentação de resultados anuais equilibrados, o que se nos oferece como evidente princípio salutar às melhores regras de gestão de qualquer sociedade, onde se devem incluir, naturalmente, as de participação pública.

Aliás, este princípio é, desde logo, enunciado no art. 7.º da Lei em apreciação, que elenca princípios de gestão, assegurando a viabilidade económica e equilíbrio financeiro das empresas aqui enquadradas.

Mais se entende como necessário à criação deste tipo de empresas, como os previstos estudos técnico-financeiros (art. 9.º, n.º 1) que demonstrem a viabilidade económica das unidades e os ganhos de produtividade e qualidade através da criação de uma nova entidade empresarial.

Também a sujeição às regras normais de concorrência são evidentes factores de que a viabilidade económica deste tipo de entidades e o seu equilíbrio de exploração através da apresentação

dos competentes resultados equilibrados, são preocupações do legislador nesta matéria (art. 10.º). A transparência financeira e a organização da contabilidade são preocupação notória em todo este documento, na tentativa de assegurar as boas práticas de gestão e uma eficiente utilização de meios e recursos públicos.

As relações entre as autarquias e as empresas municipais

O diploma em análise estabelece determinadas regras comportamentais no relacionamento entre as autarquias e as empresas municipais, no âmbito das suas ligações comerciais (ignore-se o relacionamento enquanto detentor de capital, agindo como tal).

Estabelece o art. 20.º, no que diz respeito a empresas encarregadas da gestão de serviços de interesse geral, a dependência da celebração de contratos de gestão no caso da prestação de serviços entre as empresas do sector empresarial local e os respectivos detentores de capital (aqui ignoramos terceiros, considerando apenas autarquias).

Efectuando um paralelismo com o estabelecido no Código do IRC e com os demais sectores de actividade e as regras normais de mercado, não podemos esquecer que foram aqui estabelecidos princípios em tudo semelhantes aos preconizados com os denominados «preços de transferência» e na existência de relações especiais (art. 58.º do Código do IRC). Ou seja, podem existir prestações de serviços entre as empresas municipais e as autarquias desde que devidamente contratualizadas e, desde logo, fundamentadas quanto à necessidade da sua existência e à efi-



cácia que se pretende atingir. Os preços deverão ser os normais de mercado, procurando atingir a eficiência e o equilíbrio de resultados subjacente à sua criação.

A eventual existência de preços inferiores aos normais, relacionados com os denominados preços sociais, atendendo ao interesse geral inerente à realização de tais serviços tem, objectivamente, de ser justificada analiticamente no respectivo contrato, como se uma delegação de competências da autarquia fosse entregue na empresa municipal. Tome-se como exemplo actividades relacionadas com a cultura que, predominantemente, terão custos operacionais superiores às receitas obtidas de forma directa, mas que a autarquia entendeu operacionalizar na gestão directa de uma empresa municipal. Neste caso, teremos de nos socorrer da contabilidade analítica, e dos sistemas implementados, de forma a provar tais diferenças económicas de exploração, as quais devem ser cobertas e suportadas de acordo com o contratualmente fixado pela autarquia, na prossecução do interesse social e do bem estar geral da comunidade onde estas se inserem. Desta forma não se coloca em causa os princípios básicos de concorrência e o equilíbrio das contas e dos resultados são assim alcançados. A cobertura da diferença de exploração pela autarquia, previamente regulada através de contrato atendendo aos preços sociais praticados, deverá ter o tratamento contabilístico de subsídio à exploração.

Para determinados sectores, nomeadamente para as empresas criadas no âmbito da promoção do desenvolvimento local e regional

(capítulo III da Lei, de onde se destacam as sociedades de reabilitação e de gestão urbana), prevê-se como forma de regular tais relacionamentos e prestações de serviços, a elaboração de contratos-programa em modelos em tudo semelhantes aos antes definidos para as empresas encarregues da gestão de serviços de interesse geral. Ficam, desta forma, contratualizados os serviços a prestar pelas EM aos municípios, respectivas contrapartidas e o porquê da sua realização e celebração.

Parece-nos claro que, alicerçados no princípio contabilístico da substância sob a forma, estes tipos de operações acima descritas só poderão ser classificadas nas EM como prestações de serviços. A menos que se trate de desenvolvimento de investimento das próprias EM, e como tal registado no seu balanço, que assim deverá ser registado como subsídio ao investimento (na proporção dos custos incorridos via amortização anual). Desta forma, será normal que se gere um desfasamento entre a vertente financeira prevista no contrato programa e a vertente económica prevista pelo princípio contabilístico da especialização dos exercícios. Este desfasamento pode ser devidamente analisado pela visualização dos fluxos de caixa e da demonstração dos resultados por naturezas da EM, inseridas na sua prestação de contas anual.

Adiante, no art. 32, n.º 3, limita-se a possibilidade de celebração de empréstimos entre as autarquias e as empresas municipais, pelo que estão vedados qualquer tipo de mútuos, incluindo os suprimentos.

Situação diferente decorre das prestações acessórias previstas ao nível do Código das Sociedades Comerciais, art. 287.º, desde que contratualmente previstas no pacto social. O regime específico em análise não as proíbe e as regras do direito subsidiário aplicável são claras quanto a este aspecto. Não nos podemos esquecer que as prestações acessórias são consideradas parte integrante do capital próprio da beneficiária e investimento financeiro da concedente.

O controlo e fiscalização das EM

As EM estão sujeitas a controlo por parte do Tribunal de Contas, sem prejuízo das competências da Inspeção-Geral de Finanças.

Devem ainda as EM dispor de um fiscal único, cargo a desempenhar por um ROC ou SROC,

com competências próprias definidas pelo art. 28.º da já citada Lei.

As contas são elaboradas em conformidade com o POC, sendo sujeitas ao regime normal de IRC e, portanto, obrigadas a dispor de TOC.

A elaboração obrigatória de documentos de gestão previsional (em nossa opinião, apesar de não totalmente explícito na Lei, o conjunto completo de documentos de gestão previsional a apresentar serão o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração dos fluxos de caixa, planos anuais e plurianuais de actividades, de investimentos e financeiros) e o seu controlo regular de execução também foram matéria não desprezada pelo legislador no sentido do adequado controlo destas entidades. Aliás, estes documentos e os valores prospectivos inscritos a título de receitas que tenham origem nas entidades públicas, devem servir de base à sua imediata inscrição em termos orçamentais, de forma a perspectivar o equilíbrio de contas anual pretendido, tentando evitar desfaseamentos temporais.

O equilíbrio de contas das EM

O Capítulo IV da Lei dispõe sobre a consolidação financeira das EM e a forma de apresentação dos resultados, os quais, como princípio básico, devem ser equilibrados.

O equilíbrio constante das contas anuais deste tipo de empresas é preocupação sempre presente no espírito do legislador, facto notório em todo o capítulo agora abordado.

Mais se preocupa o legislador com o resultado operacional, em detrimento do resultado líquido, pelo que os resultados financeiros, ou melhor, parte destes, como vamos perceber adiante, e os resultados extraordinários, serão para já ignorados.

Caso o resultado operacional da empresa, acrescido dos encargos financeiros, seja negativo devem os detentores de capital repor a situação negativa, através de meios monetários na proporção do capital detido, para equilíbrio dos resultados de exploração do ano. Aqui coloca-se uma dificuldade operacional de apuramento de resultados no tempo, pois admitindo o encerramento de contas e o apuramento de resultados a 31 de Dezembro do ano "n", certo é que tais operações já serão processadas em Janeiro de "n+1", pelo que os meios monetários só poderão entrar no exercício seguinte. As formas possíveis de contornar tal dificuldade são, numa primeira fase, apurar resultados numa periodicidade que se defina como adequada para a dimensão da empresa e solicitar tais transferências ao município ou municípios periodicamente (é claro que tais verbas devem ter sido orçamentalmente previstas pelo município nas suas contas, tendo em consideração os instrumentos de gestão previsional elaborados no ano anterior pela EM), evitando assim o acumular de valores bastante elevados para o final de exercício, ou uma segunda possibilidade, que pode até ser compatível e cumulativa com a primeira que é apelar ao princípio contabilístico da especialização dos exercícios (os custos e os proveitos devem ser contabilizados quando incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento) e imputar, no final do exercício, um valor a receber no ano seguinte dos detentores de capital, equilibrando desta forma os resultados operacionais acrescidos dos encargos financeiros.

Do nosso ponto de vista estes valores, apesar de serem destinados à cobertura de resultados operacionais negativos, o que se poderia entender como cobertura de prejuízos apenas poderão ser classificados contabilisticamente como subsí-



dios à exploração, no pressuposto do equilíbrio de resultados pretendido, do ponto de vista operacional.

No caso de os resultados da empresa só deverem ser analisados numa óptica plurianual (devido essencialmente à actividade desenvolvida) é ainda prevista a possibilidade da apresentação aos sócios de direito público e à Inspeção-Geral de Finanças, de mapas de fluxos de caixa previsionais demonstrativos da viabilidade da entidade e do equilíbrio previsto para os seus resultados no médio-longo prazo.

Os subsídios ao investimento entre os municípios e as EM

Situação diferente poderá existir no caso de subsídios ao investimento, específicos para determinados equipamentos, também obrigatoriamente previstos através de contrato-programa a celebrar entre a autarquia e a EM. Estes devem ser classificados contabilisticamente, segundo o princípio da especialização dos exercícios, em resultados extraordinários durante o período de vida útil do activo a que está afecto, no balanceamento das respectivas amortizações. Este tipo de subsídios não tem qualquer implicação em sede de IVA.

O regime de IVA aplicável às relações existentes entre os municípios e as EM

As prestações de serviços para 2008 - Com a publicação do Orçamento do Estado para 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31 Dezembro, profundas alterações se verificaram neste enquadramento.

Se antes estas prestações de serviços eram maioritariamente tributadas à taxa de 21 por cento, com o OE para 2008, temos as verbas seguintes previstas na Lista I - Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida - 5 % do Código do IVA:

«2.17 - As empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, sociedades de reabilitação urbana, associações de municípios, organismos públicos responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas obras sejam directamente contratadas com o empreiteiro;

2.20 - Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a

recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos;

2.21 - As empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de Maio, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais.»

Como se compreende pelo acima descrito, em muitas EM que são sociedades de reabilitação urbana ou que o seu objecto social assim o indique, a grande maioria das prestações de serviços efectuadas serão tributadas à taxa de 5 % de IVA.

As subvenções ou subsídios à exploração - Nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, incluirá as subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações.

A este respeito, a administração fiscal proferiu entendimento (Proc. A100 2004 081, com despacho concordante do Director-geral dos Impostos, em 17/02/2005) no sentido em que integra no valor tributável sujeito a imposto apenas



aqueles subsídios ou subvenções que, estando directamente conexos com os preços de cada operação, preencham cumulativamente as seguintes condições:

- Sejam estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados;
- Sejam fixadas anteriormente à realização das operações

Acresce que, sempre que as EM fossem beneficiárias de transferências efectuadas pelos municípios a título de subsídios à exploração, e por imposição da administração fiscal, tais sujeitos passivos ficavam enquadrados como mistos (até ao final de 2007 assim se comportava a administração fiscal), pois, no seu entendimento, tais transferências integravam a categoria de subvenções não tributadas, considerando-se estas como uma actividade própria das empresas, o que nos oferece bastantes duvidas.

Adicionalmente, argumentava a administração fiscal que as subvenções não tributadas limitavam o direito à dedução do imposto suportado a montante por força do artigo 23.º do CIVA, o qual estabelecia como regra geral o método de percentagem de dedução (pro-rata), definindo no seu n.º 1 (regra em vigor até final de 2007) que «quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte dos quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução.» Ficavam estas entidades, em nosso entender, prejudicadas em sede de IVA na limitação à dedução imposta por força do art. 23.º do CIVA, pois o denominador da fracção de apuramento da percentagem do pro-rata era influenciado pelos valores de subvenções não tributadas, leia-se subsídios à exploração.

A este respeito refira-se um acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades, de 6 de Outubro de 2005, relativamente ao Processo C-204/03 (tendo este Tribunal já emitido outros acórdãos com a mesma opinião). Neste documento, o Tribunal condena a Espanha relativamente a subvenções e à limitação do direito a dedução. Argumenta-se ainda que, de acordo com as regras da Sexta Directiva (que constitui o regime comum do imposto sobre o valor acrescentado adoptado pelos Estados membros), que «a limitação do direito à dedução, em conformidade com o texto da lei, apenas abrange os sujeitos

passivos mistos, pelo que permite unicamente limitar o direito à dedução, pela tomada em consideração das subvenções assim definidas, no caso dos sujeitos passivos mistos.» E conclui referindo que « (...) do exposto se conclui que, ao estabelecer um pro-rata de dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis e ao instituir uma regra especial que limita a dedutibilidade do IVA que incide sobre a compra de bens ou serviços financiados por subvenções, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º, n.ºs 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva.»

Com a publicação do OE para 2008, esta situação foi corrigida pela administração fiscal, alterando as regras de enquadramento dos sujeitos passivos no regime de IVA de dedução pelo pro-rata, alterando o art. 23.º e o art. 16.º do CIVA. Vejamos em pormenor as alterações.

O art. 16.º, n.º 7, referia que «sempre que não for obrigatória a inclusão no valor tributável das subvenções recebidas, poderão os sujeitos passivos optar pela sua sujeição a imposto, retirando-o dos montantes recebidos.»

Esta alínea foi eliminada pela redacção do OE para 2008, retirando a possibilidade aos sujeitos passivos de sujeitar a imposto tais montantes, retirando por dentro o respectivo montante.

Partindo desta eliminação e da limitação da faculdade dada aos sujeitos passivos de retirar por dentro o montante de IVA contido nos subsídios (por imposição da administração fiscal) é nosso entendimento que o n.º 1 do art. 23.º, com a sua nova redacção, não se aplicará às EM que sujeitem a imposto todas as suas actividades, e que para o equilíbrio dos seus resultados de exploração, por imposição da lei que as regula, recebam subsídios à exploração, o que não se pode entender como uma actividade em si, pelo que, neste caso, deverão ser considerados como sujeitos passivos integrais e não sujeitos passivos mistos.

Conclui-se, portanto, que só por si o recebimento de subsídios à exploração não implica a imediata obrigação de adopção do método do pro-rata para efeitos de dedução do IVA contido nas aquisições de bens ou serviços pelas EM, o que vem corrigir uma situação pouco clara preconizada pela redacção da anterior legislação e respectiva interpretação.■

(Texto recebido pela CTOC em Junho de 2008)