

Que percentagem de IVA?

Tendo três facturas de Março de 2008 sido anuladas por nota de crédito (erro de facturação da unidade, estando o valor correcto) e, substituídas por nota de débito com expressa referência de o que os produtos “y” e “z” foram fornecidos naquele mês, a nota de débito a emitir deverá ter 20% ou 21%, quando os artigos forem fornecidos?

A variação das taxas do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) não é novidade, embora esta seja a primeira vez que se verifica uma diminuição da taxa máxima.

Com a publicação da Lei n.º 26-A/2008, de 27 de Junho, temos uma redução da taxa máxima do IVA em 1%, situando em 20% a taxa a aplicar no Continente e em 14% nas Regiões Autónomas, entrando a nova taxa em vigor no dia 1 de Julho de 2008.

De harmonia com o estabelecido no 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, o que significa que a taxa a aplicar é a vigente no dia em que a exigibilidade do imposto se verifica, de conformidade com as regras constantes dos artigos 7.º e 8.º do CIVA.

No intuito de esclarecer eventuais dúvidas relacionadas com a aplicação da Lei no tempo, particularmente no caso de operações tributáveis realizadas imediatamente antes ou após a entrada em vigor da nova taxa, a Administração Fiscal, através do Ofício-Circulado n.º 030 104, de 27 de Junho de 2008, veio exemplificar algumas situações do procedimento a adoptar pelos sujeitos passivos do imposto, onde os pontos 3, 4 e 5 (a seguir transcritos) respondem à questão colocada:

“4. Nas situações previstas nos n.º 2 e 3 do artigo 78.º[1] do CIVA, em que haja lugar à anulação ou à redução do valor tributável de operações em que tenha sido correctamente aplicada a taxa de 21%, a correspondente nota de crédito, com vista à eventual regularização do imposto que tenha sido liquidado a mais, deverá fazer referência à taxa de 21%. O valor da regularização deverá ser inscrito no campo 40 da declaração correspondente ao período de imposto em que se verifique tal regularização.

5. Do mesmo modo, nas situações em que haja lugar ao aumento do valor tributável se, na sequência de revisão do preço fixado ou de inexactidão cometida na factura, a correspondente factura ou documento equivalente, com vista à regularização do imposto que tenha sido liquidado a menos, ainda que emitida após 01.07.2008, deverá fazer referência à taxa de 21%, desde que a exigibilidade do imposto relativo à operação a que a factura respeita tenha ocorrido antes daquela data. O valor da regularização deverá ser inscrito no campo 41 da declaração correspondente ao período de imposto em que se verifique tal regularização.

6. Nos casos descritos nos pontos 4 e 5, sempre que a factura ou documento equivalente, designadamente nota de débito ou de crédito, seja emitida após 01.07.2008 e a taxa aplicável for de 21%, deverá constar, de forma expressa, qual o documento e a data a que respeita a regularização ou, se for caso disso, a data em que o imposto se tornou devido, nos termos do artigo 7.º do CIVA.”

Assim, na situação em causa (operação tributável ocorrida em Março de 2008) tanto a nota de crédito como a nota de débito a emitir deverão conter o IVA a 21%, bem como a referência ao documento que vêm corrigir. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)



Contabilização do imposto do selo

Os recibos de seguros mencionam um valor correspondente a imposto do selo, bem como a outras taxas e impostos. Ao efectuar a contabilização do seguro, deve contabilizar-se o valor total (incluindo o imposto do selo) na conta de custos correspondente ao seguro, ou deve separar-se os valores, colocando o imposto do selo na conta 6313? Caso o imposto do selo vá para a conta 6313, também se deve ter em consideração o princípio da especialização (ou do acréscimo)?

Tendo em consideração que a contabilidade é uma ferramenta imprescindível à gestão de uma empresa, consideramos que é mais adequado que a contabilização do imposto do selo suportado acompanhe o modelo da operação principal.

De facto, é relevante para a gestão o conhecimento preciso do verdadeiro custo de cada uma das operações (e, neste caso, o custo é inerente à operação) sendo o registo na mesma conta do custo o procedimento que assegura a disponibilização imediata dessa informação.

Idêntico raciocínio deve ser feito para outras situações em que seja suportado imposto do selo. A anterior redacção do n.º 1 do artigo 19.º do Código do Imposto do Selo na versão anterior ao Decreto-Lei n.º 287/2003, vinha colocar um problema a esta contabilização na medida em

que obrigava a uma individualização na contabilidade do imposto do selo suportado. Com a alteração introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro – OE, desapareceu esta obrigação (que a reforma da tributação do património também não alterou), pelo que somos do entendimento que já não se justifica que o imposto do selo cobrado seja registado na conta 6313 – Imposto do selo e não afecte a conta onde são registados os encargos do seguro, do financiamento, etc.

Todavia, em algumas situações poderão existir motivos para utilização da conta 6313 – Imposto do selo, o que acontecerá quando não é possível acrescer esse imposto do selo a determinado encargo suportado. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)

IVA em ginásios

Quais as taxas de IVA a debitar na compra de aulas por uma firma para os seus empregados e clientes? E no caso de aulas colectivas para funcionários de um organismo estatal? E qual a taxa para as aulas numa sociedade recreativa e cultural, num lar de idosos e num jardim-de-infância? Qual o IVA a debitar quando as facturas são emitidas em nome pessoal?

Face às alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento para 2008), cuja entrada em vigor se verifica a partir de 01.01.2008, a verba 2.13 da Lista I (taxa de cinco por cento) anexa ao Código do IVA passa a ter a seguinte redacção:

«Espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos.

Assim, a prática física/desportiva de qualquer modalidade desportiva, designadamente as aulas ministradas no âmbito de qualquer actividade desportiva, beneficia do enquadramento na citada verba 2.13 da Lista I anexa

ao Código do IVA, sendo consequentemente, tributada à taxa de cinco por cento.»

Assim, o ensino e prática das modalidades desportivas, efectuadas pela entidade em questão, e dirigida aos seus utentes, ainda que em instalações escolares, instalações desportivas de empresas, em lares de idosos, em jardins-de-infância ou instalações cedidas pela autarquia, beneficia da aplicação da taxa de cinco por cento, por enquadramento na já referida verba 2.13 da Lista I anexa ao Código do IVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)

Consolidação de contas

Numa empresa em que o capital social maioritário (60 por cento) é de uma outra sociedade, é necessário fazer consolidação de contas?

Relativamente à consolidação de contas das sociedades, o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, o qual transpõe para o Direito interno as normas de consolidação de contas, estabelece o seguinte relativamente à obrigação de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas: «1. É obrigatória a elaboração das demonstrações financeiras consolidadas e do relatório consolidado de gestão para a empresa (empresa-mãe) sujeita ao direito nacional que:

a) Tenha a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital de uma empresa (empresa filial); ou b) Tenha o direito de designar ou destituir a maioria dos membros de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização de uma empresa (empresa filial) e seja, simultaneamente, titular de capital desta empresa; ou c) Tenha o direito de exercer uma influência dominante sobre uma empresa (empresa filial) da qual é um dos titulares do capital, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma outra cláusula do contrato desta sociedade; ou d) Seja titular do capital de uma empresa, detendo pelo menos 20 por cento dos direitos de voto e a maioria dos membros do órgão de administração, de direcção, de gerência ou de fiscalização desta empresa (empresa filial) que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas,

tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto; ou

e) Seja titular do capital de uma empresa e controle, por si só, por força de um acordo com outros titulares do capital desta empresa (empresa filial), a maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

f) Possa exercer, ou exerça efectivamente, influência dominante ou controlo sobre essa empresa;

g) Exerça a gestão de outra empresa como se esta e a empresa-mãe constituíssem uma única entidade.»

Por outro lado, o artigo 3.º deste mesmo diploma estabelece os limites para a dispensa de consolidação:

Total de balanço – 7 481 968 euros;

Vendas líquidas e outros proveitos – 14 963 937 euros;

Número de trabalhadores – 250

Quando o conjunto de empresas a consolidar, com base nas contas dos dois últimos exercícios consecutivos, ultrapasse dois destes três limites indicados, a empresa-mãe fica obrigada à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas.

Uma vez que os dados disponibilizados não permitem concluir se as empresas terão ou não de preparar demonstrações financeiras consolidadas, fica a referência ao normativo aplicável.■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)

Obrigações declarativas de IRS

Caso uma empresa tenha a colaborar consigo um técnico contratado no âmbito de um estágio profissional, pagando ao mesmo um salário mínimo nacional (isento de IRS) mais subsídio de alimentação, e o Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP) salário mínimo nacional mais subsídio de deslocação, deve a empresa entregar ao colaborador a declaração de rendimentos? Em que termos? O colaborador deve preencher a declaração de IRS? Qual o valor a colocar?

Apenas podem estar sujeitos a IRS os rendimentos previstos nas normas de incidência deste imposto. Dito de outra forma, perante um determinado rendimento teremos de verificar se o mesmo se enquadra em alguma das categorias previstas nos artigos 2.º a 11.º do Código do IRS (CIRS) e,

em caso afirmativo, se está ou não excluído de tributação nos termos do artigo 12.º do CIRS.

Seguindo esta metodologia, quanto ao rendimento que tenha sido obtido na frequência de um estágio profissional, terá de se verificar se a natureza dos contratos estabelecidos, as obri-



gações e os direitos dos formandos e entidades formadoras, permitem concluir pela tipificação como rendimentos do trabalho dependente (categoria A), isto porque muitos dos estágios são realizados em contexto real de trabalho, podendo os formandos serem realmente chamados à prestação efectiva de trabalho.

A informação vinculativa (Despacho do SDGCI, de 08/07/03), cuja divulgação vem clarificar o enquadramento dos estágios profissionais em sede de IRS estabelece um método claro de destrição da tipificação dos rendimentos, deixando de a subordinar apenas ao tipo de legislação que regula os estágios.

Interessará, em primeiro lugar, determinar se os estagiários/formandos executam quaisquer tarefas de que resultem mais-valias para a entidade de acolhimento, pois em caso afirmativo estamos perante uma relação laboral.

Por outro lado, se o estágio consiste na mera aquisição de conhecimentos teóricos, e uma eventual participação dos formandos na produção de bens e serviços seja considerada como economicamente irrelevante, então os rendimentos que sejam obtidos nesse estágio não são tributados, pois não se inserem na previsão de nenhuma das normas de incidência do IRS.

Quanto aos estágios que não assumam estas características, existindo subordinação à orientação e direcção de um superior hierárquico, não há dúvida que estaremos perante a prestação de trabalho dependente, o que obriga o estagiário/formando a declarar esses rendimentos no anexo A da declaração modelo 3, à semelhança dos restantes rendimentos desta categoria.

Esta qualificação dos rendimentos também obriga a entidade pagadora dos rendimentos a proceder à retenção na fonte, de acordo com a tabela aplicável, relevação desses rendimentos na declaração modelo 10 a entregar até final de Fevereiro do ano seguinte ao do pagamento e entrega de uma declaração dos rendimentos pagos aos estagiários.

Mesmo que uma parcela do valor pago ao estagiário seja financiado pelo IEFP não afasta a tributação dessas quantias como rendimento do trabalho dependente. A empresa vai reter na fonte apenas sobre o valor que esta deve ao estagiário, ainda que parte desse montante tenha sido subsidiado pelo IEFP. Se esse montante é entregue directamente pelo Instituto ao estagiário, é nosso entendimento que a empresa não tem de proceder à obrigação de retenção e declarativa sobre essa parcela. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)

Taxas de IVA

Uma empresa dedica-se à recolha e armazenamento de resíduos produzidos por unidades industriais. Era tudo facturado com a taxa máxima de IVA. No entanto, com a alteração da lei do Orçamento do Estado para 2008, só fica a ter a taxa mais elevada a prestação de serviços relacionada com as limpezas industriais. Tudo o resto passa a cinco por cento. Este entendimento está correcto? A alteração da taxa teria efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008?

Face às alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento para 2008), cuja entrada em vigor se verifica a partir de 1 de Janeiro de 2008, a verba 2.20 da Lista I (5%) anexa ao Código do IVA passa a ter a seguinte redacção: «Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos.»

Deste modo é aplicável a verba 2.20 da Lista I anexa ao Código do IVA e, conseqüentemente a taxa de cinco por cento, à recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação

de quaisquer resíduos (desperdícios), sejam eles de natureza industrial, comercial ou doméstica.

No caso em apreço, somos de opinião que a empresa ao efectuar os serviços de recolha e armazenamento de resíduos produzidos por unidade industriais, deverá aplicar a taxa de cinco por cento, conforme a citada verba. Já no que respeita a prestação de serviços relacionada com limpezas industriais, somos de opinião que dever-se-á aplicar a taxa normal. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)

Classificação de custos

Determinada empresa dedica-se exclusivamente a dar acabamento a móveis, isto é, apenas enverniza. Como classificar toda a aquisição dos materiais utilizados como vernizes e diluentes? Será prestação de serviços?

No que toca à forma de contabilizar o material adquirido pela empresa utilizado na sua prestação de serviços, podem colocar-se duas possibilidades:

– Ou existe aprovisionamento, e deverá ser utilizada a conta respectiva de existências (matérias-primas, subsidiárias e de consumo) procedendo-se ao correspondente apuramento do custo das matérias consumidas no final do ano, ou periodicamente, dependendo do sistema de inventário utilizado;

– Ou falamos de materiais adquiridos unicamente para consumo da actividade sem existir um *stock*, propriamente dito, do material, caso em que se contabiliza directamente numa sub-conta da conta 62 - Fornecimentos e serviços externos, não esquecendo a especialização dos exercícios no final do período de tributação.

Ora, parece-nos (embora a apreciação deva ser efectuada atendendo às características da entidade em questão) que a situação exposta se enquadra nesta segunda possibilidade, pelo que as compras de materiais serão registadas directamente na conta de custos correspondente, sem passar por uma conta de existências, tendo o cuidado de, pelo menos no final do exercício, efectuar o controle das matérias ali registadas e ainda não consumidas e diferir o seu custo para o exercício seguinte ⁽¹⁾.

No que toca às operações praticadas pela entidade em questão, e considerando que a actividade da empresa consiste, de acordo com a exposição

efectuada, numa prestação de serviços, que inclui a incorporação de materiais adquiridos para o efeito pela empresa, o valor da prestação de serviços efectuada deverá ser contabilizado na correspondente conta 72, podendo criar uma subdivisão dentro desta para «...integrar os materiais aplicados, no caso de estes não serem facturados separadamente...», conforme notas explicativas do Plano Oficial de Contabilidade.

O valor referente aos materiais incorporados na prestação de serviços deveria, assim, ser contabilizado, numa subdivisão da referida conta 72, indicando que se tratam de materiais incorporados, separando-se (se necessário) em cada operação, através das respectivas subcontas, a componente de prestação de serviços que diz respeito aos materiais e à prestação de serviços, propriamente dita. No entanto, apesar de o permitir, por assim relevar de forma mais adequada qual a actividade da empresa, uma vez que o objecto desta é a prestação de serviços e não a venda de materiais, o POC não obriga à sua classificação nesta conta, podendo antes ser efectuada, por opção, na conta 71 – Vendas. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)

⁽¹⁾ Será aconselhável, neste caso, fazer-se extracontabilisticamente o controle sobre os bens adquiridos e consumidos.

Benefícios de reforma

A empresa na qual determinado TOC é sócio-gerente faz todos os meses a entrega de 100 euros, em seu benefício, para o fundo de pensões da CTOC. Qual o documento de suporte em que se deve apoiar este movimento?

O Plano de Pensões da CTOC é uma iniciativa da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), com vista a, em face das inúmeras incertezas colocadas à evolução dos sistemas públicos de Segurança Social, procurar encontrar complementos da reforma pública e, por essa via, propiciar aos Técnicos Oficiais de Contas uma recta final de vida

que lhes possibilite uma vivência com maior dignidade.

O financiamento do plano compreende duas vias:

- uma institucional, constituída pelas contribuições da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, das quais beneficiam todos os seus membros, nos termos e condições definidas no Plano de Pensões, e;

- outra de carácter individual, que consiste nas contribuições que cada membro, de sua própria iniciativa, faz para o fundo de pensões.

A Câmara aderiu a um fundo aberto, denominado Fundo de Pensões Horizonte. Um fundo de pensões é um património autónomo exclusivamente afecto à realização de um ou mais planos de pensões, neste caso o Plano de Pensões CTOC.

Os fundos de pensões abertos distinguem-se dos restantes por aceitarem adesões colectivas de empresas ou instituições sem qualquer vínculo entre si ou adesões individuais de participantes, dependendo a adesão apenas da aceitação da entidade gestora.

Cada membro (participante) que realizar contribuições individuais voluntárias terá afecta a si uma conta individual no âmbito do Plano de Pensões CTOC.

Assim, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do EBF, serão dedutíveis à colecta do IRS do participante, nos termos e condições previstos no artigo 78.º do CIRS.

No que respeita ao questionado, e tendo em conta que quem paga a contribuição do TOC é a empresa onde o mesmo é sócio-gerente, para efeitos do enquadramento em sede de IRC, atendendo a que esses encargos são direitos adquiridos e individualizados do trabalhador, configuram na esfera dos respectivos beneficiários (sócio-gerente), a natureza de rendimentos do trabalho dependente – Categoria A –, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

Configurando os valores despendidos pela empresa a natureza de rendimentos do trabalho dependente, serão considerados, na sua totalidade

e na óptica da empresa, custo fiscal do exercício, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC.

Tratando-se de rendimentos da categoria A estarão os mesmos sujeitos a retenção na fonte de IRS, nos termos do artigo 99.º do respectivo Código.

Para o efeito, e conforme resulta do disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, no cômputo da remuneração mensal bruta deve considerar-se o montante pago a título de remuneração atribuída em numerário acrescida de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos do trabalho dependente pagas ou colocadas à disposição pela respectiva entidade patronal no mesmo período, pelo que, nos meses em que a empresa despende as importâncias em causa, deverá acrescer o valor ilíquido (igual ao prémio de seguro + retenção de IRS que lhe corresponda) do mesmo à remuneração em numerário correspondente a esse mês, mesmo que o recibo de vencimento já tenha sido efectuado, a taxa de retenção deverá ser corrigida tendo em conta com o valor do fundo de pensões a incluir na remuneração do mês.

Em termos contabilísticos, o registo obedecerá às regras normais para a contabilização de um acréscimo à remuneração daquele sócio-gerente, sendo que a relevação mais adequada para aquelas importâncias consistirá no respectivo registo na conta 64.1 – Custos com pessoal – Remunerações dos órgãos sociais ou 64.2 – Remuneração do pessoal. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)



Heranças e mais-valias

Em Maio de 1988 por falecimento de “X” ficaram seus herdeiros legais o filho deste, (fruto de anterior casamento), adiante designado por senhor “A” e a viúva. A herança consiste num prédio urbano (com valor patrimonial tributário de 484,83 euros) e num prédio rústico com o valor patrimonial tributário de 135,35 euros.

Em 2002, com o falecimento da viúva, ficou seu herdeiro o filho que esta tinha também de um anterior casamento, adiante designado por senhor “B”.

A referida herança passa então a pertencer em comum e sem determinação de parte ou direito aos senhores “A” e “B” que decidem permutar o referido terreno com um construtor civil, recebendo em troca parte da construção.

É então pedido o averbamento do prédio como parcela de terreno para construção passando este a ter um novo número provisório e celebrada a escritura de permuta entre os senhores “A” e “B” e a empresa construtora, em Janeiro de 2005, com o valor global de 997 643,87 euros, recebendo aqueles 35 por cento da construção aí a ser edificada, em comum e sem determinação de parte ou direito, correspondente a sete apartamentos, a que atribuem igual valor: 997 643,87 euros.

Com a passagem a terreno urbano, é o mesmo avaliado pelos serviços de finanças em 852 930 euros (já depois de realizada a escritura de permuta).

Em 2007 é constituída a propriedade horizontal e a atribuição das letras às fracções é feita de forma diferente, resultando uma diferença de localização entre as fracções atribuídas na escritura de permuta e as identificadas na propriedade horizontal.

É então necessário realizar uma escritura de permuta em Novembro de 2007, fazendo a troca de duas fracções que não correspondiam às inicialmente atribuídas, dado que a anterior escritura de permuta já não podia ser rectificadora, por impedimento de prazo.

Na mesma data é feita a partilha da referida herança entre os senhores “A” e “B”, recebendo o senhor “A” 1/8 daquela herança (correspondendo a um apartamento no valor de 122 235,48 euros) e o senhor B recebendo os restantes 7/8, (correspondentes a 6 apartamentos no valor de 855 438,39 euros), perfazendo a totalidade de 997 643,87 euros.

Existem obrigações declarativas em termos de mais-valias provenientes de rendimentos da categoria G resultantes da permuta dos bens da herança?

Em caso afirmativo, quais as obrigações declarativas dos senhores “A” e “B”, e em que datas deveriam ou deverão ser efectuadas?

Em relação à segunda permuta, a qual se deveu à troca de letras na atribuição da propriedade horizontal, cedendo duas fracções e recebendo duas de igual valor, existe igualmente alguma obrigação declarativa por parte dos senhores “A” e “B”?

Tendo o senhor “A” sido herdeiro dos bens por morte do pai em 1988, e no caso de existirem obrigações declarativas em termos de rendimentos da categoria G, está a parte do senhor “A” isenta de mais-valias?

No caso de subsistirem obrigações declarativas, quais os valores a declarar pelos senhores “A” e “B” como valores de aquisição e alienação, bem como as respectivas datas?

Os incrementos patrimoniais constituem uma das categorias de rendimentos definidas no art. 1.º do Código do IRS, onde se incluem os ganhos gerados pela venda de imóveis pertencentes ao património particular do sujeito passivo do imposto.

De acordo com a definição do art. 9.º do Código do IRS, constituem incrementos patrimoniais, ou seja, rendimentos da categoria G, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias, tal como definidas no art. 10.º do mesmo Código.

As mais-valias de imóveis resultam dos ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, provenham da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, assim como da afectação desses bens do património particular a actividade geradora de rendimentos empresariais e profissionais exercida em nome individual pelo seu proprietário - alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do Código do IRS.

O Código do IRS prevê, no entanto, algumas situações em que, por ocorrerem em circunstâncias



especiais, podem os rendimentos gerados pela venda de imóveis ficar excluídos da tributação em sede deste imposto. É o caso da venda de imóveis (não afectos a qualquer actividade comercial) cuja aquisição tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 1989, data da entrada em vigor do Código do IRS.

O Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o Código do IRS, prevê, então, no seu art. 5.º, um regime transitório para a categoria G, excluindo da tributação os ganhos desta categoria que, ao abrigo da anterior legislação (Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965) não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, bem como os ganhos resultantes da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial exercida pelo respectivo proprietário, quando a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada antes da entrada em vigor deste Código (1 de Janeiro de 1989).

Ou seja, sobre o ganho obtido na alienação de um imóvel do património pessoal de uma pessoa singular, cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do Código do IRS, não incide imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

No entanto, e relativamente aos terrenos, só poderão ser aqui considerados os adquiridos, antes da data referida (1/1/1989), não enquadráveis na definição de «terrenos para construção», prevista na legislação anterior, que aqui inclui os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados, bem como os assim declarados no título aquisitivo.

O que significa que, não obstante a aquisição de um determinado terreno ter sido efectuada antes da entrada em vigor do Código do IRS, poderá vir a ser tributado se, aquando da aquisição do mesmo (pelo contribuinte que agora o vende), tiver sido mencionado no título aquisitivo que este se tratava de um imóvel destinado à construção. Da mesma forma, se um prédio rústico foi transformado em terreno para construção já na vigência do Código do IRS, as mais-valias obtidas com uma posterior alienação também não beneficiam da exclusão de tributação, que se nos afigura ser o caso que nos apresenta o consulente, relativamente a "A", uma vez que adquiriu a título gratuito uma parte de um imóvel urbano e de um

rústico, em 1988, portanto antes da entrada em vigor do CIRS. No entanto, transformou o imóvel num terreno para construção em 2005, pelo que os ganhos estão sujeitos a IRS, pela categoria G. Para que "A" pudesse beneficiar da exclusão de tributação teria que ter efectuado a permuta de um terreno rústico, ou seja, a alteração para terreno para construção deveria ocorrer depois do imóvel estar na posse do novo proprietário, o que pela exposição do consulente não nos parece que tenha ocorrido na situação exposta, uma vez que nos refere «é pedido o averbamento para terreno para construção e celebrada a escritura.»

Relativamente a "B", uma vez que adquiriu o direito sobre os bens imóveis após a entrada em vigor do CIRS, em 2002, por óbito da mãe, os ganhos estão igualmente sujeitos a IRS, uma vez que uma permuta é uma alienação onerosa, em que a contrapartida é efectuada total ou parcialmente em bens.

Para efeitos de IRS, o contrato de permuta é tratado de igual forma ao de compra e venda, pelo que há igualmente lugar ao apuramento de mais-valias, com a particularidade do valor de realização ser dado pelo valor atribuído aos bens ou direitos recebidos (ou pelo correspondente valor de mercado, se superior), acrescido ou diminuído da importância em dinheiro recebida ou paga, respectivamente (alínea a) do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRS).

De acordo com o artigo 10.º n.º 1 alínea a) do Código do IRS, os ganhos obtidos com a alienação de imóveis pertencentes ao património particular do respectivo proprietário constituem mais-valias sujeitas a tributação

A fórmula de cálculo dessa mais-valia (ou menos-valia) é a seguinte:

$MV = VR - (VA \times \text{coef.} + EV + DA)$, sendo

VR - valor de realização

VA - valor de aquisição

Coef. - Coeficiente de desvalorização monetária

EV - encargos com valorização

DA - despesas com a alienação e com a aquisição
O valor de realização será o da contraprestação obtida, neste caso, as fracções. O valor destas fracções será o valor que lhe foi atribuído no acto ou contrato (997 643,87 euros) ou o VPT definitivo, resultante da avaliação efectuada nos termos do CIMI.

Nos termos do art. 45.º, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adqui-

ridos a título gratuito, como é o caso exposto, aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto do selo/imposto sobre sucessões e doações.

Assim, "A" e "B" deverão efectuar a entrega do anexo G, da declaração Modelo 3 do ano em que foi efectuado o contrato de permuta, o qual não está explícito na exposição do consulente, mas que se nos afigura ter sido em 2005, declarando no Quadro 4 desse anexo, do seguinte modo:

"A"

Data de realização = data do contrato de permuta (Janeiro de 2005?)

Valor de realização = 122 235,48 euros

Data de aquisição = Maio de 1988

Valor de aquisição = Valor dos imóveis que serviu de base à liquidação do Imposto Sucessório

"B"

Data de realização = data do contrato de permuta (Janeiro de 2005?)

Valor de realização = 855 438 euros

Data de aquisição = 2002 (data do óbito da mãe)

Valor de aquisição = Valor dos imóveis que serviu de base à liquidação do Imposto Sucessório. Relativamente à escritura celebrada em Novembro, uma vez que existe uma permuta de direitos entre "A" e "B" e a construtora de diversas fracções, com a cedência de duas e o recebimento de outras

duas, existe a obrigatoriedade de entrega do anexo G da declaração Modelo 3 do ano de 2007.

"A"

Data de realização = data do contrato de permuta – Novembro de 2007

Valor de realização = percentagem da quota hereditária do valor dado no contrato à fracção (1/8)

Data de aquisição = data do anterior contrato de permuta (Janeiro de 2005)

Valor de aquisição = percentagem da quota hereditária do valor dado no contrato à fracção (1/8)

"B"

Data de realização = data do contrato de permuta – Novembro de 2007

Valor de realização = percentagem da quota hereditária do valor dado na escritura à fracção (7/8).

Data de aquisição = data do anterior contrato de permuta (Janeiro de 2005)

Valor de aquisição = percentagem da quota hereditária do valor dado no contrato de aquisição (7/8).

Para efeitos de tributação, a mais-valia apurada pela administração fiscal, será reduzida em 50 por cento, para efeitos de liquidação, conforme estabelece o artigo 43.º. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)

Reconhecimento de utilidade social

Determinada empresa será constituída para ter como actividade única a exploração de um lar de idosos. A empresa ainda não iniciou a sua actividade, conforme artigo 31.º do CIVA, mas pretende solicitar na Segurança Social a declaração de reconhecimento de utilidade social. Quando proceder à entrega da declaração de início de actividade, irá pedir o enquadramento nos termos do n.º 8 do artigo 9.º do CIVA. No pressuposto do cumprimento dos pontos referidos, a empresa poderá solicitar a devolução do IVA suportado na construção do imóvel, nos mesmos moldes do que acontece para as IPSS que exercem a mesma actividade? Não lhe sendo dada aquela declaração de utilidade social, poderá também ter direito à devolução do IVA suportado na construção do imóvel?

Caso a empresa em causa venha a obter o reconhecimento de utilidade social, ficará para todos os efeitos a partir desse momento abrangida pelo n.º 8 do artigo 9.º do CIVA que estabelece a isenção em IVA relativamente às prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas no exercício da sua actividade habitual, por creches, jardins-de-infância, centros de actividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de

trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais, pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes.

A referida isenção abrange as prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas efectuadas no exercício da sua actividade



de habitual por quaisquer equipamentos sociais pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições particulares de solidariedade social.

Abrange, igualmente, o mesmo tipo de prestações de serviços efectuadas por equipamentos sociais pertencentes a quaisquer outras entidades, seja ou não prosseguida uma finalidade lucrativa.

No entanto, para que a isenção prevista no número anterior seja possível, torna-se necessário o reconhecimento da utilidade social de tais equipamentos, o que deverá ser feito, caso a caso, pelos Centros Regionais de Segurança Social que emitirão, para o efeito, a respectiva declaração de reconhecimento dessa utilidade social.

Trata-se de uma isenção simples ou incompleta, isto é, o sujeito passivo não liquida imposto nas suas operações mas não poderá deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços necessários à actividade.

Assim sendo, e no caso em apreço, o IVA suportado, nomeadamente na construção do lar, não é em caso algum dedutível, nem objecto de dedução (só as IPSS, nos termos do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, podem solicitar o reembolso do imposto suportado, mas apenas nas situações ali referidas).

Porém, na situação colocada, a empresa em causa não ficará abrangida pela isenção prevista no n.º 8 do art. 9.º, pelo que as suas operações (exploração do lar) serão operações tributadas e, como tal, terá direito à dedução do imposto suportado para a realização dessas operações tributáveis, podendo, neste caso, deduzir o imposto suportado com a construção do lar de acordo com o disposto nos artigos 19.º e 20.º ambos do CIVA. Refira-se que, tanto quanto sabemos, um lar apenas pode exercer aquela actividade se tiver o reconhecimento, caso contrário não se encontra legal, pelo que apenas equacionamos o enquadramento fiscal para esta situação atendendo a que poderá estar a decorrer o processo de reconhecimento.

Assim, neste caso, quando posteriormente vier a obter o reconhecimento

de utilidade social e, consequentemente, passar a praticar operações isentas e havendo afectação de bens a um sector isento, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que o constituem, tenha havido dedução parcial ou total do imposto, é considerada, para efeitos de IVA, transmissão de bens, nos termos da al. g) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, pelo que, relativamente a todos os bens que passam a estar afectos à actividade isenta, o sujeito passivo deverá proceder à liquidação do imposto, considerando o valor tributável da operação, o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações, cfr.º disposto na al. b) do n.º 2 do artigo 16.º do mesmo diploma.

Refira-se, ainda, a este propósito, que o imposto deduzido relativamente a imóveis fica sujeito aos condicionalismos dos artigos 24.º, n.º 5 e 25.º ambos do CIVA, pelo que não aconselhamos a dedução do imposto.

Quanto à situação prevista para as IPSS, de reembolso do IVA previsto do Decreto-Lei 20/90, o mesmo apenas se aplica a IPSS e à Igreja Católica não tendo aplicação a outras entidades sem fins lucrativos ainda que tenham utilidade social. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2008)



SEGURANÇA SOCIAL