

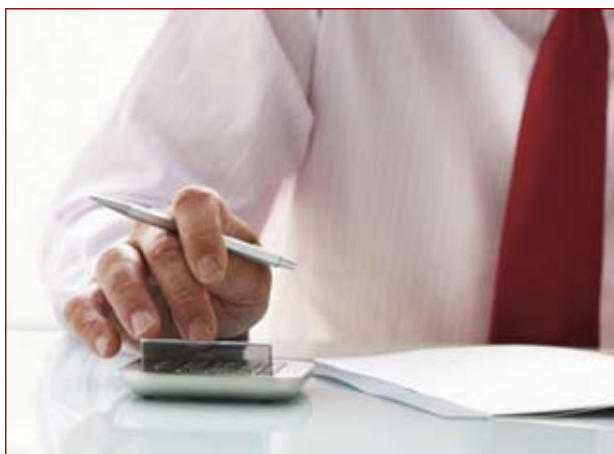
Facturação

A empresa “X”, com sede em Lisboa, fornece lentes ao cliente do TOC, “Y”, de Santarém, fruto de um acordo estabelecido com preço previamente fixado com um adiantamento por conta de compras. Pelas entregas, o fornecedor envia um documento, relativo às compras mensais, designado extracto de consumos que não corresponde ao exigido nos termos do artigo 35.º do CIVA.

Não concordando, o TOC dirigiu-se em Fevereiro de 2008 a uma direcção de finanças a fim de esclarecer o caso. O funcionário dos serviços do IVA informou-o que o procedimento estava correcto, depois de analisar os documentos. Como persistiram as dúvidas, o profissional resolveu dirigir-se a uma reunião livre da CTOC. Depois de exposto o caso, os TOC foram de opinião que a emissão de factura ou documento equivalente deveria obedecer aos requisitos legais.

Em virtude desta informação, o TOC esclareceu o seu cliente e enviou um fax ao fornecedor a fim de evitar uma ilegalidade, solicitando a remessa das facturas de harmonia com os artigos 8.º, 28.º e 35.º do CIVA, referentes aos extractos mensais. O que fazer perante esta complexa situação?

De harmonia com a alínea b) do artigo 28.º do Código do IVA, os sujeitos passivos são obrigados a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou prestação de serviços. Por sua vez, refira-se que face às regras do artigo 7.º e 8.º do CIVA, sempre que se verifiquem «adiantamentos», o imposto é devido e torna-se exigível no momento do pagamento, pelo montante recebido, pelo que o sujeito passivo está obrigado a emitir a respectiva factura, ou documento equivalente (que no caso de adiantamentos, pode ser o recibo de quitação) com todos os requisitos do artigo 35.º do CIVA, bem como do artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei 198/90, de 19 de Junho, e entregar o imposto nos termos e condições previstas no artigo 40.º do CIVA.



Aquando da conclusão da operação, deverá ser emitida uma factura ou documento equivalente, contendo todos os requisitos acima referenciados, podendo o imposto ser liquidado sobre a diferença entre o valor da factura final e o valor do adiantamento, ou sobre o valor total da operação na factura final, devendo, neste caso, as duas partes proceder à regularização do IVA liquidado no adiantamento, dando-se cumprimento ao estipulado no artigo 71.º do CIVA, nomeadamente os condicionalismos apresentados no n.º 5 e n.º 14 desse normativo.

O documento com os extractos de consumos não reúne os requisitos para ser considerado um documento equivalente à factura, pois não contém elementos como: a sede ou domicílio do fornecedor e o seu número de identificação fiscal, limitando-se a incluir o nome comercial que pode não coincidir com a firma ou denominação social do fornecedor. Falta ainda a data de emissão do documento e o mesmo não se encontra numerado sequencialmente, faltando a referência «processado por computador» (presume-se que é esta a forma de emissão).

Por outro lado, refira-se que as facturas e documentos equivalentes têm um prazo para serem emitidos, que conjugando o artigo 35.º, n.º 1 e o artigo 7.º do CIVA, é de cinco dias úteis a partir da data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente.

Porém, poderá existir a emissão de facturas globais, nos termos do n.º 6 do artigo 28.º do CIVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM ABRIL DE 2008)



Regime simplificado

Determinado sujeito passivo de IRS (regime simplificado), mediador de seguros, efectuou um contrato de transmissão de carteira de clientes em Novembro de 2007. Ficou acordado o pagamento em três tranches: 35 por cento em 2007; 30 por cento em 2008 e o remanescente em 2009.

Em 2007 apenas se considera o valor que efectivamente este sujeito passivo vai receber, ou seja, os 35 por cento? Para efeitos de regime simplificado este valor é considerado como outros proveitos?

O Código do IRS determina no n.º 6 do seu artigo 3.º (relativo a rendimentos empresariais e profissionais) que «os rendimentos referidos neste artigo ficam sujeitos a tributação desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade.»

Pelo que, perante um sujeito passivo com contabilidade organizada, dever-se-á considerar o princípio da especialização dos exercícios para determinar a que ano deve imputar-se o rendimento, e para um sujeito passivo tributado pelo regime simplificado, temos que o rendimento deverá ser imputado: – Ao ano em que se tornar obrigatória a emissão

de factura ou documento equivalente de acordo com as regras do Código do IVA; ou

– Ao ano em que for pago ou colocado à disposição (quando não seja obrigatória a emissão de factura) pelo montante que for pago ou colocado à disposição.

Atente-se que este facto não prejudica a aplicação das regras gerais de retenção na fonte, podendo, como tal, existir um desfazamento entre o ano da tributação e o ano de retenção na fonte, quando esta seja devida, como é o caso.

Note-se que a operação em causa é sujeita a IVA, com consequente obrigatoriedade de emissão do documento respectivo e liquidação do imposto devido, a não ser que reúna todas as condições do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA, situação que determinaria a sua exclusão da tributação. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

Taxas de IVA

Determinada empresa contratou um serviço de limpeza para uma cantina (CAE 55 510).

O serviço consta essencialmente da limpeza e remoção de gorduras. O fornecedor remeteu uma factura com IVA à taxa de cinco por cento. A empresa que contratou o serviço apenas encontra justificação para tal procedimento no ponto 2.20 da Lista I de bens e serviços sujeitos à taxa reduzida: «Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos».

O descritivo da factura é «limpeza de caixas e separadoras de gordura». A remoção de gorduras (resultantes da actividade de confecção alimentar) está enquadrada na redução da taxa geral (2.20 Tabela I)?

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 actual verba 2.22 (antiga verba 2.20 - Decreto-Lei n.º 102/2008 de 20 de Junho) da Lista I (cinco por cento) 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.» Entende-se por «resíduo» qualquer substância ou objecto de que o detentor se desfaz ou

tem intenção ou a obrigação de se desfazer. Deste modo, as prestações de serviços no âmbito do transporte de resíduos bem como a sua recolha e armazenamento, sejam eles resíduos industriais (indústria alimentar), da construção, hospitalares, de informática ou domésticos e, independentemente da qualidade do adquirente, sejam eles entidades públicas ou privadas ou até particulares, são passíveis da taxa de cinco por cento, por enquadramento na citada verba 2.22 da Lista I anexa ao Código do IVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

Neutralidade fiscal

Um empresário desenvolve há muitos anos a actividade industrial de fabrico de móveis em madeira e pretende agora constituir uma sociedade por quotas com a esposa. Para tal, deseja transferir o património da empresa existente a título de entrada de capital para a nova sociedade.

Quais as consequências da transferência em termos de IRS (rendimento de capitais), nomeadamente no que se refere aos lucros acumulados ao longo dos exercícios em que exerceu actividade como empresário em nome individual? Quais os custos notariais e fiscais com a constituição da nova sociedade? Quais as consequências fiscais e jurídicas desta operação?

Determinado empresário em nome individual pretende transformar a sua actividade, desenvolvida em nome individual para pessoa colectiva. No que respeita à constituição de uma sociedade por quotas e passagem de todo o património existente em nome individual para pessoa colectiva, afiguram-se duas possibilidades.

A primeira alternativa é a transmissão dos bens em questão à sociedade, através de venda. Esta operação pressupõe que a sociedade já esteja previamente constituída. Sob o ponto de vista fiscal devem ser apuradas as mais ou menos-valias e outros proveitos para o empresário em nome individual, decorrentes dessa transmissão.

Assim, e no que se refere ao cálculo das mais e menos-valias fiscais, o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC, determina que estas correspondem à diferença entre o valor de realização e o valor líquido do bem (entendendo-se este como o valor resultante da diferença entre o valor de aquisição do bem e o valor das reintegrações ou amortizações praticadas) corrigido, sendo caso disso, nos termos do artigo 44.º do mesmo Código.

Neste caso, o empresário em nome individual, terá de facturar à sociedade a alienação do seu património. Este património passará a constar da contabilidade da nova sociedade pelo valor que foi vendido e que será o valor de aquisição para a nova sociedade, sendo a forma e prazo de pagamento estipulada pelas partes.

A transferência do património do empresário em nome individual para uma sociedade por quotas não é considerada uma transmissão para efeitos de tributação de IVA, aplicando-se o disposto no n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA, desde que sejam cumpridas as condições aí estabelecidas, ou seja, quando se trate da transmissão de um património, ou parte dele, susceptível de constituir um ramo de actividade independente e o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo deste imposto.

Para cessar a actividade, o empresário em nome individual deverá dar cumprimento ao disposto

no artigo 32.º do Código do IVA (entrega no serviço de finanças competente, no prazo de 30 dias a contar da cessação, da declaração de cessação, em triplicado), devendo igualmente comunicar o facto, o mais tardar, na primeira declaração anual de rendimentos que fizer, para efeitos de IRS (n.º 1 do artigo 114.º do CIRS).

A outra hipótese é a da figura da «transformação» em sociedade, que consiste na transmissão da totalidade do património do empresário em nome individual para realização do capital social da sociedade.

Desde que reunidas as condições previstas no Decreto-Lei n.º 280/95, de 26 de Outubro, que se encontra materializado no artigo 38.º do Código de IRS e no artigo 77.º do Código do IRC, poderá conduzir a um regime de neutralidade fiscal, ou seja, não haverá lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável por essa operação de transmissão (não existindo apuramento de mais ou menos-valias em relação ao imobilizado e restante património).

A transferência do património de um empresário em nome individual para uma sociedade, ao ser feito ao abrigo do regime especial de neutralidade fiscal, implica a inexistência de apuramento de qualquer resultado tributável em virtude da realização do capital da nova sociedade, se forem cumpridas as condições exigidas no artigo 38.º do Código do IRS:

- a) A entidade para a qual é transmitido o património seja uma sociedade e tenha a sua sede e direcção efectivas em território português;
- b) A pessoa singular transmitente fique a deter pelo menos 50 por cento do capital da sociedade e a actividade exercida por esta seja substancialmente idêntica à que era exercida a título individual;
- c) Os elementos activos e passivos objecto da transmissão sejam tidos em conta para efeitos desta com os mesmos valores por que estavam registados na contabilidade ou nos livros de escrita da pessoa singular, ou seja, os que resultam da aplicação das disposições do presente Código



ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

d) As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão sejam valorizadas, para efeito de tributação dos ganhos ou perdas relativos à sua ulterior transmissão, pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos, valorizados nos termos da alínea anterior;

e) A sociedade referida na alínea a) se comprometa, através de declaração, a respeitar o disposto no artigo 77.º do Código do IRC, a qual deve ser junta à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular relativa ao exercício da transmissão.

Deverão também ser respeitadas as normas do artigo 77.º do Código do IRC, que a seguir transcrevemos: «(...) 1 - Quando seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IRS, os bens que constituem o activo e o passivo do património objecto de transmissão devem ser inscritos na contabilidade da sociedade para a qual se transmitem com os valores mencionados na alínea c) do referido n.º 1 e na determinação do lucro tributável desta sociedade deve atender-se ao seguinte:

a) O apuramento dos resultados respeitantes aos bens que constituem o património transmitido é calculado como se não tivesse havido essa transmissão;

b) As reintegrações e amortizações sobre os elementos do activo imobilizado são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular;

c) As provisões que tiverem sido transferidas têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular.

2 - Quando seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IRS, os prejuízos fiscais relativos ao exercício pela pessoa singular de actividade empresarial ou profissional e ainda não deduzidos ao lucro tributável podem ser deduzidos nos lucros tributáveis da nova sociedade até ao fim do período referido no artigo 47.º, contado do exercício a que os mesmos se reportam, até à concorrência de 50 por cento de cada um desses lucros tributáveis (...).»

Temos ainda que, nos termos do disposto no artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais, as entradas para capital em bens diferentes de dinheiro devem ser objecto de um relatório elaborado por um revisor oficial de contas sem interesses na sociedade.

Na nova sociedade deverão todos os activos e passivos transmitidos ser registados consoante a respectiva natureza, por contrapartida da respectiva conta de subscritores de capital (264), conta esta que já tinha sido debitada por crédito da 51 – capital social. Como as entradas em espécie têm de estar realizadas até ao momento da outorga da escritura (pelo valor do relatório emitido pelo revisor oficial de contas), no limite será esta a data do movimento contabilístico de entrada deste património. Somos de opinião que a contabilização das entradas em espécie deverá ser feita com base no respectivo valor de avaliação por um ROC.

A sociedade para a qual são transmitidos os elementos patrimoniais deve comprometer-se, através de declaração a juntar à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular, a respeitar o estabelecido no artigo 77.º do Código do IRC. Se as partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão do património empresarial para a realização do capital da nova sociedade vierem a ser alienadas antes de decorridos cinco anos contados da data da referida transferência, os ganhos obtidos em resultado da alienação serão considerados, não como mais-valias, mas sim como rendimentos empresariais e profissionais (n.º 3 do artigo 38.º do Código do IRS).

Se não se verificar alguma das condições exigidas no artigo 38.º do Código do IRS, não será possível seguir aquele regime.

Em sede de IVA, aplica-se o disposto no n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA, não havendo sujeição, desde que transmitida a totalidade ou parte do património susceptível de constituir um ramo de actividade independente o que é, manifestamente, o caso, quando se aproveita o princípio da neutralidade fiscal.

Finalmente sublinhamos que os resultados obtidos pelo empresário terão sido tributados, no ano correspondente, em sede de IRS, em conjunto com os rendimentos do restante agregado familiar. O lucro contabilístico gerado ao longo dos anos estará registado numa conta 51.2 – capital adquirido, sendo que em ambas as opções descritas (venda ou regime de neutralidade fiscal), a anulação deste valor é uma operação meramente contabilística dado que na categoria B não há a figura de distribuição de lucros aos sócios, pois não existem sócios. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

Isenção de IVA

Um empresário em nome individual recebe comissões por angariação de negócios de financiamento para uma instituição bancária. É necessário cobrar IVA pela prestação deste tipo de serviços? A instituição não quer que o empresário emita documento com IVA porque diz que esta operação está isenta ao abrigo do artigo 9.º, n.º 28, alínea a). Esta opção é correcta?

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, sujeitando a tributação entre outras as transmissões de bens e as prestações de serviços.

Dado que as operações «bancárias e financeiras» se qualificam como prestações de serviços, não temos dúvidas na sua sujeição a imposto. Porém, há operações que, embora sujeitas, beneficiam depois de isenção. É o que acontece no caso presente em que as operações bancárias e financeiras beneficiam da isenção prevista no n.º 28.º do artigo 9.º do CIVA.

O n.º 28 do artigo 9.º do CIVA contém uma lista limitativa das operações abrangidas pelo benefício da isenção, bem como uma referência expressa às que desse benefício são excluídas.

Dela resulta que apenas aquelas beneficiam da isenção de imposto e que as dela são expressamente excluídas ou que nela não sejam indicadas devem ser tributadas. É o que acontece com alguns serviços «acessórios», sem serem excepcionados da citada norma não beneficiam da isenção dado que não estão abrangidos por nenhuma das operações daquela lista limitativa.

Estão isentas de imposto, face ao que dispõe a alínea a) do n.º 28 do artigo 9.º do CIVA, «a concessão e a negociação de créditos, sob qualquer forma, compreendendo operações de desconto e redesconto, bem como a sua administração ou gestão efectuada por quem os concedeu.»

É entendimento da administração fiscal que a expressão «negociação» prevista nas citadas normas, deve significar que se inclui na isenção também a negociação, isto é, a intervenção de terceiros visando a sua concretização, conforme despacho de 10 de Fevereiro de 1986: «A expressão “incluindo a negociação” constante das alíneas a), c), d), e) e f), do n.º 28 do artigo 9.º do Código do IVA, significa que, por exemplo, se incluiu na isenção não apenas a concessão do crédito propriamente dita, mas também a sua negociação, isto é, a intervenção de terceiros visando a sua concretização. Não se incluiu a gestão de créditos efectuada por entidade diferente de quem os concedeu, devendo entender-se que esta intervenção só tem lugar após finalizado todo o processo de concessão do crédito. As comissões de interven-

ção e as comissões de risco estão isentas de IVA por se incluírem na expressão “incluindo a negociação” repetida nas alíneas a), c), d), e) e f) do n.º 28 do artigo 9.º do CIVA.»

Assim, as comissões pagas pelas entidades financeiras pela negociação dos créditos são isentas de IVA.

Caso o empresário em questão realize, para além destas operações isentas de IVA (enquadradas na alínea a) do n.º 28 do artigo 9.º do CIVA), operações sujeitas a tributação, o imposto suportado a montante por ele nas suas operações passivas não é susceptível de exercício do direito à dedução integral (contempladas as exclusões e limitações previstas nos artigos 19.º e seguintes do CIVA) já que estamos em presença de sujeitos passivos obrigados à disciplina imposta pelo artigo 23.º do CIVA.

O empresário terá, portanto, de optar pela aplicação de um dos métodos ali previstos (afecção real ou prorata).

Para finalizar, refira-se que a isenção a que nos reportamos não tem aplicação caso estejam em causa contratos de ALD ou de *leasing*, conforme se pode verificar no parecer vinculativo, constante do processo C071 2004007, com despacho concordante do subdirector-geral dos Impostos, em substituição legal do director-geral dos Impostos, em 7 de Junho de 2005.

«Segundo o disposto no n.º 28.º de artigo 9.º do CIVA beneficiam da isenção do IVA certas operações que são qualificadas como bancárias ou financeiras. Esta disposição contém uma lista limitativa das operações abrangidas pelo benefício da isenção, bem como uma referência expressa à que desse benefício são excluídas.

Daí resulta que as operações expressamente excluídas ou aí não previstas devem ser objecto de tributação em IVA.

São isentas as operações relacionadas com a concretização de contratos de financiamento ou crédito ao consumo, bem como a respectiva comissão de gestão, desde que esta última seja cobrada pela entidade que concedeu o crédito, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 28 do artigo 9.º do CIVA.



No entanto, sempre que estejam em causa contratos de locação financeira ou mesmo de aluguer de longa duração, não se aplica esta isenção, devendo tais operações ser tributadas em IVA. O mesmo se diga relativamente à respectiva comissão de gestão, já que esta deve seguir o regime de tributação aplicável à operação principal.

A locação financeira configura a cedência, mediante retribuição, do gozo temporário de uma coisa móvel ou imóvel, pelo que constitui uma prestação de serviços sujeita a imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

Caso se trate de locação de bens imóveis, poderá aplicar-se a isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º, desde que o caso não seja excepcionando pelas alíneas a) a e) desse mesmo artigo.

Tratando-se de locação de bens móveis não se lhes aplica a isenção, devendo tais operações ser tributadas em IVA.

A comissão de gestão respeitante a este tipo de contratos configura uma contraprestação de um serviço acessório à locação financeira, pelo que não será, também, de lhe aplicar a isenção prevista no n.º 28, devendo ser objecto de tributação, nos termos gerais.

Só poderão beneficiar da isenção prevista no n.º 28 do artigo 9.º do IVA, as operações relacionadas com os contratos com a obtenção de financiamento ou crédito ao consumo, bem como a comissão que é cobrada aos clientes pela gestão dos respectivos contratos.

Relativamente aos contratos relacionados com a locação financeira de viaturas ou de outros bens de consumo e respectivas comissões de gestão, há lugar a liquidação do IVA, nos termos gerais do respectivo Código.» ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

Reavaliações

Um edifício comercial foi adquirido em 2000 por 633 533,40 euros (158 383,35 euros do terreno) que já tem amortizações acumuladas de 69 688,67 euros.

A avaliação foi de um milhão de euros. Pela directriz contabilística n.º 16/95, de 11 de Janeiro, na al. b) do ponto 3.4.2. foram feitos os seguintes lançamentos:

422/569 valor 366 466,60 (1 000 000 – 633 533,40).

No mapa de amortizações fica:

Edifício – 750 000 amort. exº de 2% no valor de 15 000 (a acrescer no Q07 mod.22: 15 000 – 9 503,02 = 5 496,98).

Terreno – 250 000.

Estas operações estão correctas? Não é necessário fazer algo relativamente às amortizações acumuladas?

No que diz respeito às reavaliações legais, informamos que não tendo sido publicado nenhum diploma que as permita, apenas poderá efectuar reavaliações livres.

O âmbito das reavaliações cinge-se a bens do activo imobilizado corpóreo, não existindo, no caso das reavaliações livres, qualquer impedimento à sua realização.

As reavaliações, quer as previstas fiscalmente quer as designadas reavaliações livres, devem obedecer aos procedimentos e tratamentos contabilísticos explicitados na directriz contabilística n.º 16/95, de 11 de Janeiro, tal como se refere na questão colocada. Assim, passamos a referir alguns dos pontos principais a que deverá atender.

Reavaliar tem como objectivo obter uma imagem verdadeira e apropriada do activo. De acordo com a directriz contabilística n.º 16/95, de 11 de Janeiro, reavaliar um activo significa ajustar, geralmente por acréscimo, a quantia assentada do mesmo; este acréscimo, depois de ajustadas as correspondentes amortizações acumuladas, se for caso disso, dá origem a um excedente, ainda não realizado, a inscrever no capital próprio.

Tendo em conta o disposto na directriz contabilística n.º 16/95, de 11 de Janeiro, as reavaliações livres não tendo como suporte qualquer legislação devem, contudo, ser justificadas no relatório de gestão e na nota de 39 do anexo ao balanço e à demonstração de resultados. De acordo com esta directriz devem também ser divulgados, nos

casos materialmente relevantes, a classe a que pertence o elemento do activo imobilizado, os elementos que eventualmente não foram reavaliados e as respectivas justificações; o excedente obtido na reavaliação explicitando os procedimentos e métodos adoptados; a identificação da entidade avaliadora.

No que diz respeito à entidade avaliadora, de acordo com o estabelecido na mesma directriz, a avaliação deve ser efectuada por uma entidade idónea que poderá ser uma empresa imobiliária ou um revisor oficial de contas, ou outra que manifestamente tenha conhecimentos da área, sem interesse na sociedade, devendo essa entidade ser designada por deliberação dos sócios. A entidade deverá elaborar um relatório dessa avaliação, de acordo com o n.º 3 do mesmo preceito legal, com as necessárias adaptações.

Os ajustamentos provenientes do processo de reavaliação são relevados no capital próprio da empresa através das denominadas reservas de reavaliação, que representam resultados potenciais. Diz-se que representam resultados potenciais, porque as reservas de reavaliação livres criadas ainda não foram realizadas, ocorrendo a sua realização mediante a utilização (que se traduz no reconhecimento das amortizações) dos activos objecto de reavaliação ou através da sua alienação.

Do ponto de vista fiscal só são aceites como custo, 60 por cento do acréscimo das amortizações anuais de acordo com o artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Fevereiro, desde que as reavaliações sejam feitas ao abrigo da legislação publicada. Se estivermos perante uma reavaliação livre o valor total correspondente ao aumento das amortizações resultantes dessa reavaliação não é considerado como custo.

As reavaliações, quer as previstas fiscalmente quer as designadas reavaliações livres, devem obedecer aos procedimentos e tratamento contabilístico explicitados na directriz contabilística n.º 16/95, de 11 de Janeiro.

O acréscimo resultante da correcção monetária deve movimentar-se numa subconta específica no âmbito da conta 56 - reservas de reavaliação. Esta subconta poderá assumir a designação de «outros excedentes».

Assim, pela movimentação a débito da conta 42 - imobilizações corpóreas referente ao acréscimo do valor do bem deve creditar-se a subconta 56.X - reservas de reavaliação - outros excedentes.

Pelo acréscimo de valor referente às amortizações já realizadas e registadas na conta 48 -

amortizações acumuladas deve proceder-se ao débito da subconta 56.X acima citada.

Estando o bem totalmente amortizado a constituição da reserva de reavaliação só é possível aplicando o critério da vida útil adicional.

À medida que se procede às amortizações deve efectuar-se a transferência da conta de excedentes (56.X) para a conta 59 - resultados transitados. O valor a transferir será dado pela diferença entre a amortização baseada na quantia reavaliada do imobilizado e a amortização baseada no custo original do mesmo. No caso de bens totalmente amortizados, o valor a transferir para conta 59, será o valor da nova amortização respeitante do aumento da vida útil do bem (vida útil adicional).

Também pode ser feita reavaliação de bens que não foram amortizados (por exemplo, no caso de um terreno), mas chamamos a atenção que a correcção do valor respeitante à reavaliação só será efectuada no momento da sua alienação.

Alertamos para o facto de uma eventual actualização do valor de um bem não amortizado por via de uma reavaliação, não terá quaisquer consequências no apuramento das mais-valias, dado que no seu cálculo o valor a utilizar será o de aquisição e não o resultante da reavaliação.

Relativamente ao valor da reavaliação o ponto 2.3 da referida directriz determina: «A reavaliação dos activos imobilizados tangíveis pode ser efectuada com base na variação do poder aquisitivo da moeda.

Adoptando este procedimento a quantia excedente é objectiva e verificável; objectiva, porque se apoia normalmente em índices de preços que traduzem variações gerais nos preços ou, por motivos fiscais, nos “coeficientes de desvalorização monetária” publicados anualmente pelo Ministério das Finanças; verificável, porque quando se procede à sua comprovação, obtém-se sempre a mesma quantia.

A reavaliação dos activos imobilizados tangíveis também pode ser efectuada com base no justo valor (*vide* directriz contabilística n.º 13).

Neste caso, os avaliadores procederão de acordo com parâmetros próprios de cada um; a quantia atingida será naturalmente subjectiva e dificilmente verificável (no sentido em que cada um obterá outra quantia dado o uso de parâmetros pessoais) e só por excepção coincidirá com a do avaliador inicial.» ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

Correcções contabilísticas

Uma empresa imobiliária vendeu em 2006 um imóvel por 600 mil euros. A contabilidade só teve conhecimento dessa venda em Fevereiro de 2008 porque fez a consulta ao património da empresa e conferiu com as existências nessa mesma data. Detectada a falta desse imóvel foi contactado o administrador que facultou a cópia da escritura de venda. Como regularizar esta situação na contabilidade de 2007?

Coloca-se a dúvida relativamente à regularização do erro detectado com a falta de registo contabilístico da alienação de um imóvel em exercício já encerrado.

Desde logo, tratando-se de uma regularização na rubrica de existências, importa ponderar qual o sistema de inventário utilizado pelo sujeito passivo, informação que não nos é facultada.

Admitindo que a entidade utiliza o sistema de inventário permanente, importaria verificar qual o procedimento que foi adoptado aquando da venda do imóvel. Apenas falhou o registo da venda? Ou terão falhado ambos os registos: venda e custo dessa venda?

Caso a entidade utilize o sistema de inventário intermitente, o que aconteceu no final do exercício de 2006 com a inventariação dos bens em *stock*? O imóvel vendido constou ou não do inventário registado no fecho de 2006?

O correcto conhecimento da situação reflectida nas demonstrações financeiras de fecho do exercício de 2006 é fundamental para determinação do movimento de regularização a efectuar.

Neste momento apenas se pode referir que as demonstrações financeiras devem reflectir de forma fiel e verdadeira a situação económico-financeira da entidade. Portanto, qualquer registo que deva

ser efectuado deve repor a verdade, caso ela não esteja patente nos elementos da entidade.

Por exemplo, admitindo que a entidade utiliza o sistema de inventário intermitente, e que, aquando da inventariação dos bens a 31 de Dezembro de 2006 não considerou o imóvel, por outro lado, também não tinha procedido ao registo da venda do imóvel. Neste cenário, constatamos que o custo das mercadorias vendidas registado em 2006 foi o correcto, pois o imóvel não foi considerado na inventariação dos bens. No entanto, a venda não foi registada, logo, em termos de resultado apenas falta evidenciar a margem de lucro obtida com a venda, o que, ao ser regularizado em exercício diferente do da ocorrência da alienação configura um proveito de exercícios anteriores.

Fiscalmente, neste cenário e perante o disposto no Ofício-Circulado n.º 14/93, de 23 de Novembro, importa substituir as declarações fiscais do exercício em que a venda ocorreu. Naturalmente que esta substituição está sujeita a coima por ser feita fora do prazo assim como a inexistência do respectivo pagamento de imposto no prazo estipulado. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

