

## Sucursal de empresa espanhola e Código do IRC

A sucursal de uma empresa espanhola em Portugal tem um armazém que apenas serve de «local de expediente» das mercadorias para os clientes nacionais. Ou seja, as mercadorias chegam de Espanha com destino a vários clientes portugueses. Nesse armazém apenas são preparadas as mercadorias.

As encomendas são efectuadas directamente dos clientes nacionais à empresa-mãe em Espanha. Contudo, existe um responsável pela sucursal, que é funcionário da empresa nacional, e que faz os contactos com os clientes portugueses, é responsável pelo envio de propostas (orçamentos) para os clientes após consulta da empresa espanhola, nomeadamente quanto às condições de preços, prazos de entrega, etc. É este responsável nacional que representa a empresa espanhola perante os clientes.

Actualmente, a empresa-mãe factura directamente aos clientes nacionais, sujeitos passivos de IVA, como tal, sem IVA. A sucursal portuguesa debita todos os custos com os serviços prestados à empresa espanhola, nomeadamente, prospecção comercial, distribuição e entrega. A sucursal paga IRC em Portugal pelos resultados obtidos no território nacional.

Neste momento, a empresa-mãe pretende fechar a sucursal e passar apenas a ter representante legal, mantendo todas as condições em termos de elaboração, nomeadamente o armazém e o responsável comercial que passaria a ser representante legal. Esta pretensão não viola o artigo 5.º do CIRC? Este artigo define que «a empresa tem um estabelecimento estável em território nacional quando disponha de uma pessoa, que não seja agente independente, que actue neste território por conta da empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das actividades desta.» Como tal, a empresa terá de manter a sucursal em Portugal. Está correcto?

**N**a situação exposta há duas vertentes que importa analisar: IRC e IVA.

Começemos pelo IRC. De facto, e de acordo com o n.º 6 do artigo 5.º do CIRC, «considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja um agente independente nos termos do n.º 7, actue em território português por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das actividades desta.»

O que importa agora saber é se o responsável pela empresa em Portugal tem ou não poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa ou se é apenas um mero agente da empresa. Se for o primeiro caso, não há dúvida que a empresa mantém, tal como agora, um estabelecimento estável em Portugal. Se a situação for a segunda verifica-se a inexistência de estabelecimento estável de acordo com o disposto no n.º 8 do artigo 5.º antes referido, que se transcreve:

«8 - Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão “estabelecimento estável” não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;

f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.» Relativamente ao IVA, informa-se que a empresa em causa factura directamente de Espanha aos seus clientes portugueses, sujeitos passivos de IVA e, como tal, sem IVA. Esta situação evidencia uma clara transgressão das disposições legais vigentes. É que estamos perante duas situações: dum lado assimilação a aquisições intracomunitárias e, por outro, operações internas as quais implicam tratamentos próprios e que não estão de acordo com o que a empresa pratica.

Porque já dispomos de doutrina sobre o assunto, transcreve-se o parecer vinculativo da Direcção-Geral dos Impostos, constante do Processo T909 2006018 – com despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 24-02-06, que se refere a uma situação muito semelhante à descrita e, como pode verificar-se, os tratamentos a dar à matéria são completamente distintos daquilo que a empresa tem vindo a efectuar.

«Conteúdo:

1. A questão colocada prende-se com o enquadramento, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, de operações efectuadas a partir de um armazém localizado em território nacional, detido por empresa sedeadada, presume-se, na Alemanha.

2. Efectivamente, a citada empresa tenciona centralizar num armazém localizado em Portugal as mercadorias que aqui comercializa.

Infere-se que, para tal, coloque naquele armazém mercadorias que fabrica ou detém em *stock* no país de origem ou outro, de origem comunitária ou não.

Este será, igualmente, o ponto de partida daquelas, para os seus clientes, que aparentemente serão exclusivamente nacionais.

Na exposição é, ainda, afirmado que:

“Colocar um depósito de material em Portugal num armazém com aluguer pago pela empresa «X» (...).”;

“O manuseamento dos artigos no referido armazém será efectuado pelos funcionários da expnente.”;

“A distribuição/envio de material para os clientes será efectuada desde o armazém de Portugal da seguinte forma, em vez de ser enviado directamente desde a Alemanha ou de outro país onde a empresa «X» tenha *stock*.

Conforme vão chegando as encomendas/pedidos dos respectivos clientes, enviamos a mercadoria de imediato com guia de transporte e, uma a duas vezes por semana enviaremos todas as guias de transporte emitidas no armazém de Portugal para a Alemanha para serem facturadas e enviadas as respectivas facturas a cada cliente, passando desta forma a ser uma importação directa pelos respectivos clientes, desde a Alemanha”;

3. Nestes termos, para um melhor esclarecimento, haverá que, inicialmente, individualizar os momentos fiscais a que as mercadorias em apreço estarão sujeitas.

Quer isto dizer que é necessário decompor as diversas operações que decorrem - ou poderão

decorrer - da actividade do projectado armazém, de acordo com os elementos fornecidos.

Serão elas:

- aquisições intracomunitárias de bens que, destinando-se ao armazém localizado em Portugal, são oriundos de outros países comunitários. Englobam-se, aqui, as transferências de mercadorias oriundas do território alemão, nomeadamente da sede da respectiva empresa, que para o efeito, são assimiladas a aquisições intracomunitárias;

- detenção (armazenagem) dos citados bens em território nacional;

- transmissão das mercadorias armazenadas em território nacional para sujeitos passivos estabelecidos em Portugal.

4. Quanto ao enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado:

4.1 Será de salientar que o IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, de matriz comunitária, cujos princípios se encontram plasmados na Sexta Directiva do Conselho (77/388/CEE), de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

4.2 Nos artigos 8.º e 9.º daquela Directiva são previstas as regras de localização das operações - o chamado “princípio da territorialidade material” - destinadas a delimitar espacialmente os factos tributários, a que corresponde, no ordenamento jurídico interno, o artigo 6.º do Código do IVA (CIVA).

4.3 Visa-se, desse modo, estabelecer os elementos de conexão com o território (v.g. situação dos bens, localização dos consumos, sede, ou domicílio dos intervenientes) que definem o âmbito de incidência espacial do imposto e permitem considerar determinada operação como efectuada no território de um país.

4.4 A Sexta Directiva possui, portanto, mecanismos próprios destinados a impedir a dupla tributação nas operações em que se verifique a ocorrência de um ou mais elementos de contacto com sistemas fiscais estrangeiros, não sendo aplicáveis em sede de IVA as convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação, aliás referentes, exclusivamente, à tributação em impostos sobre o rendimento.

5. Efectivamente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a imposto «as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo».

vo agindo como tal», vindo, por sua vez, o artigo 6.º do mesmo Código, delimitar o conceito de operações realizadas no território nacional.

Nesse domínio, e no que respeita particularmente às operações qualificadas como transmissões de bens, decorre do n.º 1 do artigo 6.º do citado Código que as mesmas são consideradas efectuadas em território nacional sempre que os bens nele se encontrem no momento em que se inicia a expedição ou transporte para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são colocados à disposição do adquirente.

6. Por outro lado, o conceito de sujeito passivo do imposto, constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, abrange as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, pratiquem:

- com carácter de habitualidade, actividades de produção, comércio ou prestação de serviços; ou
- uma operação tributável relacionada com o exercício daquelas actividades, onde quer que esse exercício ocorra;
- ou
- uma operação tributável que, embora não estando relacionada com o exercício das referidas actividades, preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou IRC.

7. Abrangendo as pessoas singulares ou colectivas que desenvolvam habitualmente uma actividade económica no estrangeiro, desde que pratiquem qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços no território nacional, costuma afirmar-se que a noção de sujeito passivo do IVA assume um carácter “transnacional”, não sendo, portanto, impeditivo da sujeição a imposto o facto de a entidade que realize aquelas operações não dispor de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal.

Para tanto, será bastante que as operações qualificadas como transmissões de bens ou prestações de serviços, na acepção, respectivamente, dos artigos 3.º e 4.º do CIVA, sejam consideradas efectuadas no território nacional, de harmonia com as regras de localização das operações tributáveis definidas no artigo 6.º do referido Código.

8. Deste modo, relativamente às operações efectuadas entre a detentora do armazém em apreço e os operadores nacionais, dado que as merca-

dorias se encontram em território nacional (armazenadas) no momento em que são objecto de transmissão entre a empresa alemã, no papel de transmitente, e os clientes sedeados em Portugal, na qualidade de adquirentes, tais transmissões encontram-se sujeitas a IVA neste país, competindo à empresa vendedora a liquidação do imposto que se mostre devido, mediante aplicação da taxa correspondente, prevista no n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

8.1 Assumindo, como se viu, a qualidade de sujeito passivo do imposto, a detentora do armazém encontra-se adstrita ao cumprimento das várias obrigações decorrentes da tributação, mais concretamente a obrigação de pagamento prevista no n.º 1 do artigo 26.º e as várias obrigações acessórias elencadas no n.º 1 do artigo 28.º, ambos do Código do IVA.

8.2 Dado estar em causa um sujeito passivo não residente que, segundo se infere do texto da exposição, não dispõe de estabelecimento estável em território nacional, tais obrigações poderão, nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do mencionado Código, ser cumpridas por representante residente em território nacional, munido de procuração, com poderes bastantes e que responderá solidariamente com o seu representado pelo pagamento do imposto que se mostre devido.

No entanto, como se poderá verificar pela letra da lei, o n.º 1 do citado artigo 29.º, não dispõe, objectivamente, a obrigação de nomeação de representante aos sujeitos passivos não residentes que aqui pratiquem operações tributáveis e que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro.

A expressão “poderão” não determina obrigação mas tão somente a possibilidade de.

8.3 Assim, na hipótese de não ser nomeado representante para cumprimento das obrigações derivadas da prática de operações tributáveis em território nacional por um sujeito passivo não residente, caberá ao adquirente das mesmas proceder ao pagamento do imposto, que se mostre devido, nos termos do artigo 26.º, n.º 3 do CIVA, face ao estatuído na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma legal.

9. Analisado que foi o enquadramento em IVA das transmissões de bens protagonizadas pela referida detentora do armazém, cumprirá, seguidamente, fazer referência às operações que an-

tecedem essa transmissão, mais concretamente o envio daquelas mercadorias, a partir da Alemanha ou qualquer outro Estado membro para território nacional, quer sejam transferidas pela própria empresa alemã quer sejam adquiridas a outros fornecedores comunitários, as quais se mantêm na propriedade daquela até ao momento da sua posterior transmissão para os clientes em Portugal.

10. Nos termos da alínea a) do artigo 1.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado “as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º, nem os transmita nas condições previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 11.º”.

Por sua vez, o artigo 4.º, n.º 1, alínea a) do citado diploma legal, considera 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”.

11. Apelando para o mencionado ao longo dos pontos 4 a 7 da presente informação, aduzindo-lhes o princípio geral constante do artigo 1.º, n.º 1, alínea c), do CIVA, que determina a sujeição a imposto sobre o valor acrescentado das operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, poderemos constatar que, face ao estabelecido na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do citado Código, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que efectuem operações intracomunitárias nos termos do mencionado Regime (RITI).

12. Na situação em análise, dado que, como podemos verificar, a empresa alemã assume a qualidade de sujeito passivo do IVA em Portugal, estando, quer as transferências de bens a partir do Estado membro em que se encontra sedeadas

quer as respectivas aquisições, a partir de outro Estado membro ou, inclusivamente, as importações, por si protagonizadas, relacionadas com a actividade que aqui exerce, ou seja, com a sua posterior transmissão no território nacional, tais operações subsumem-se em operações, sejam as assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, aquisições intracomunitárias propriamente ditas ou importações, efectuadas no território nacional, por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º, alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, ambos do RITI e artigo 5.º do CIVA, respectivamente.

12.1 Nessa conformidade, deverá aquela entidade proceder à liquidação do IVA correspondente ao valor tributável das referidas aquisições de bens, valor tributável esse determinado de harmonia com as regras previstas na alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, aplicáveis em virtude da norma remissiva constante do artigo 17.º do RITI.

12.2 Dado que as referidas aquisições intracomunitárias se relacionam com a posterior realização de operações tributáveis no território nacional por parte daquela empresa, os montantes de IVA liquidados nos termos referidos no ponto anterior poderão ser deduzidos pela mesma nas respectivas declarações periódicas de imposto, conforme estabelece o n.º 1 do artigo 19.º do RITI, sendo caso, é claro, que aquela entidade tenha procedido ao registo ou à nomeação de representante em Portugal.

13. Repare-se, no entanto, que relativamente às operações efectuadas pela empresa alemã que constituem operações intracomunitárias - aquisições de bens para o território nacional, onde se incluem as possíveis transferências com vista às necessidades daquela empresa, que se subsumem em operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do RITI, a determinação do sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto, adiante designado, para facilidade de entendimento textual, de “devedor do imposto” sobre o valor acrescentado, não poderá ser semelhante à funcionalidade prática mencionada no ponto 8.3 da presente informação que, em suma, se consubstancia na transferência da obrigação de pagamento do imposto do operador activo para o passivo, ou seja, do fornecedor (não residente) das mercadorias para o seu adquirente (sujeito passivo em território nacional).

14. Efectivamente, neste caso, a empresa alemã acaba por ser o único sujeito passivo (já vimos que assim é considerado pela prática deste tipo de operações) que intervém nestas operações, enquanto localizadas no território nacional, posto que, o adquirente é o próprio sujeito passivo não estabelecido.

15. Relembrando o âmbito de funcionamento do projectado “armazém” de mercadorias, localizado em território nacional, onde a empresa alemã efectuará as seguintes operações activas:

– aquisição intracomunitária de mercadorias a sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados membros ou, inclusivamente a transferência das mesmas do território alemão para o armazém localizado em Portugal, sendo esta assimilada a aquisição intracomunitária de bens efectuada a título oneroso por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI);

– transmissão das mercadorias armazenadas em território nacional para sujeitos passivos estabelecidos em Portugal; cuja realização lhe confere o estatuto de sujeito passivo do IVA em Portugal.

15.1 Como já se viu, se aquela empresa apenas efectuasse transmissões de bens no mercado interno a sujeitos passivos dos mencionados na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não necessitaria (não estaria obrigada) a registo nem à nomeação de representante, uma vez que as obrigações derivadas daquelas operações seriam cumpridas pelo adquirente.

15.2 - No entanto, como se pode constatar, aquela empresa não realiza apenas aquele tipo de operações. Realiza, ainda, outras em que não é possível recorrer à figura da substituição do sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto.

15.3 - Deste modo, competir-lhe-á o cumprimento das várias obrigações decorrentes da tributação, mais concretamente a obrigação de pagamento prevista no n.º 1 do artigo 26.º e as várias obrigações acessórias elencadas no n.º 1 do artigo 28.º, ambos do CIVA.

15.4 - Para tal, deverá a empresa alemã proceder ao registo em Portugal, podendo, se o desejar, nomear representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

16 - Quanto aos procedimentos administrativos aplicáveis aos movimentos de mercadorias.

16.1 - Inicialmente, no que concerne à obrigação de emissão de facturas ou documentos equivalentes, será de referir que as mesmas devem conter os elementos previstos no artigo 35.º do CIVA, devendo, ainda, a respectiva numeração e impressão estar submetida às regras previstas no artigo 5.º, no n.º 7 do artigo 6.º, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º e nos artigos 9.º a 12.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, mercê da redacção que foi dada ao artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, pelo artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro.

16.2 - No que se refere à circulação de mercadorias entre o “armazém” e os adquirentes das mesmas localizados em território nacional, deverão as mesmas ser acompanhadas dos documentos de transporte a que se refere o citado Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

17 - Em conclusão, face ao exposto, a empresa alemã será um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado pelas operações que, no caso em apreço, se consideram realizadas no território nacional.

Face a esta afirmação e ao tipo de operações a efectuar, aquela empresa deverá proceder ao registo em Portugal, podendo, se o desejar, nomear representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

Assim sendo, competir-lhe-á o cumprimento das várias obrigações decorrentes da tributação, mais concretamente a obrigação de pagamento prevista no n.º 1 do artigo 26.º e as várias obrigações acessórias elencadas no n.º 1 do artigo 28.º, ambos do CIVA.

Tais obrigações deverão ser cumpridas no serviço de finanças de Lisboa - 3, caso aquela entidade se mantenha na qualidade de não residente, não possuindo, portanto, estabelecimento estável em território nacional.»

Face ao que se expôs, mantendo-se o armazém em Portugal, independentemente de haver ou não estabelecimento estável, serão estes os procedimentos que a empresa espanhola terá de cumprir. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

## Taxa reduzida de IVA

**Determinada empresa tem como objecto social predominante a prestação de serviços electrónicos de apoio à medicina dentária, nomeadamente à ortodontia, através da elaboração de próteses virtuais de gesso ou silicone, que servirão de molde à prótese final.**

**A verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA enquadra como sujeitos à taxa reduzida os «...aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fracturas (...)» (Redacção dada pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro – OE). A aplicação da taxa reduzida do IVA está correcta nesta situação?**

**D**e harmonia com o disposto na actual verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA (antiga verba 2.5 - Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho), são passíveis da taxa de cinco por cento, as transmissões de «aparelhos ortopédicos (...), aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fracturas....». Relativamente aos implantes dentários, é entendimento da administração fiscal enquadrar na citada verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA apenas as transmissões de próteses constituídas numa unidade única de implante, isto é, implante mais as peças de ligação mais dente, pelo que as partes, peças e acessórios, quando transaccionadas em separado, por falta de enquadramento nas diferentes verbas das Listas anexas ao CIVA, são passíveis da taxa de 20 por cento (21 por cento - Lei n.º 26-A/2008, de 27

de Junho, com entrada em vigor em 1 de Julho).

Com excepção dos referidos implantes dentários, quando transaccionados enquanto unidade única, os demais materiais de ortodontia, por falta de enquadramento na referida verba 2.6 da Lista I, ou noutra das diferentes verbas das listas anexas ao Código do IVA, são passíveis da taxa de 20 por cento.

Assim, relativamente aos serviços prestados no âmbito das próteses (serviços virtuais) deverá tomar-se em consideração que os serviços não beneficiam da taxa de cinco por cento, sendo conseqüentemente passíveis da taxa de 20 por cento, salvo se estiverem em causa as transmissões físicas das referidas próteses e, ainda assim, quando estas reunirem as condições de equipamento único, tal como o anteriormente referido. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

## Parques de campismo

**Qual a taxa de IVA para o estacionamento das *roulottes*, tendas e carro?**

**D**e harmonia com o disposto na actual verba 2.20 (antiga verba 2.18 - Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho) da Lista I anexa ao Código do IVA, são passíveis da taxa de cinco por cento a «locação de áreas reservadas em parques de campismo e caravanismo, incluindo os serviços com ela estreitamente ligados.»

Assim, a utilização de parques de campismo está sujeita à taxa de cinco por cento, incluindo todos os serviços conexos, excluindo-se os serviços adicionais e que, comprovadamente, não se

encontram a ela ligados, nomeadamente quando da factura os mesmos se encontrem devidamente discriminados. Ou seja, aqueles serviços que se entendam por adicionais aos serviços de utilização de espaços para campismo, ou porque dele não façam parte, ou porque como tal se encontram discriminados autonomamente, são sujeitos à taxa de 20 por cento (21 por cento - Lei n.º 26-A/2008, de 27 de Junho com entrada em vigor em 1 de Julho). ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

## Mais-valias

**O contribuinte «X» vendeu um terreno em 2007. É filho único e também só teve uma filha. Esse terreno era dos seus pais. Em 1976 o pai de «X» faleceu (não houve partilhas) e em 1990 morreu a mãe. Em 2005, falece a esposa (e não houve partilhas). O terreno foi vendido por 362 127,27 euros (e quem vendeu o terreno foi «X» e a filha). Segundo as finanças, o valor patrimonial do terreno é (e sempre foi) 25,77 euros. No preenchimento do anexo G e G1, quais os valores dos campos? No IRS de «X» o valor da venda é 271 595,45 euros, ou seja, 75 por cento e 90 531,82 euros da filha?**

**A parte isenta de mais-valia (pai faleceu em 1976) é 25 por cento de 271 595,45 euros 25 por cento de 362 127,27 euros?**

**O valor de aquisição é o valor patrimonial? Podem ou não considerar-se as facturas de mediação imobiliária como despesas?**

Os incrementos patrimoniais constituem uma das categorias de rendimentos definidas no artigo 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 artigo 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 artigo 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 artigo 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 artigo 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.

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 a terrenos, que é o caso exposto, 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.

Resumindo, os ganhos obtidos com a alienação de terreno pertencente ao património particular do respectivo proprietário constituem mais-valias sujeitas a tributação, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro prevê um regime transitório para as mais-valias (categoria G) que consiste em excluir da tributação os ganhos que, não se encontrando antes sujeitos ao imposto de mais-valias, resultem da venda de bens adquiridos antes de 1989.

Do elenco de factos geradores de ganhos enquadrados na categoria G, só os relativos à transmissão onerosa de terrenos para construção constavam da incidência do revogado Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de Junho de 1965).

A mais-valia resultante da alienação de direitos reais sobre bens imóveis é dada por:

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

VR - valor de realização

VA - valor de aquisição

Coef. - Coeficiente de desvalorização monetária

EV - encargos com valorização

DAL - despesas com a alienação

DAQ - despesas com a aquisição

Para efeitos de apuramento da mais-valia, nos termos referidos:

- O valor de aquisição de imóveis adquiridos a título gratuito é aquele que tiver sido determinado para efeitos de imposto do selo sobre transmissões gratuitas/ imposto sobre sucessões e doações (n.º 1, artigo 45.º).

- O valor de realização, em caso de venda, é dado pela contraprestação recebida do adquirente constante da escritura de compra e venda, ou o valor patrimonial tributário superior, produto da avaliação, quando superior ao primeiro (artigo 44.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2).

Na exposição, não é referida a data do casamento, nem o regime de casamento de «X», o que é fundamental para a análise da situação, uma vez que nos termos do artigo 1717.º do Código Civil, o regime de casamento supletivo é o da comunhão de adquiridos. Diferentemente do que sucede no regime da comunhão geral em que, em princípio, são comuns todos os bens presentes e futuros dos cônjuges (artigo 1732.º do Código Civil), o regime da comunhão de adquiridos caracteriza-se pela possibilidade da existência de bens comuns e bens próprios de cada um dos cônjuges (artigos 1722.º e 1724.º do Código Civil).

O património comum do casal assume a natureza de propriedade colectiva, também designada por propriedade de mão comum e corresponde a «uma massa patrimonial a que, em vista da sua especial afectação, a lei concede certo grau de autonomia, e que pertence aos dois cônjuges, em bloco, podendo dizer-se que os cônjuges são, os dois, titulares de um único direito sobre ela».

Assim, o património comum do casal é constituído pelo conjunto de bens adquiridos, na vigência do casamento, «como produto da actividade conjunta de ambos os cônjuges ou graças ao apoio, estímulo e assistência que um deles preste à iniciativa, ao esforço e à capacidade realizadora do outro.»

Os restantes bens que qualquer dos cônjuges eventualmente leve para o casamento ou adquira a título gratuito (por sucessão ou doação, artigo 1722.º n.º 1 alínea b), por não resultarem do esforço conjunto do casal, não entram nessa comunhão e são considerados próprios (artigo 1722.º do Código Civil).

Deste modo, «X» herdou o imóvel, em dois momentos diferentes:

- Em 1976 por morte do pai, presume-se que adquire 25 por cento;

- Em 1990 por morte da mãe, adquire 75 por cento. Não sendo o terreno herdado, um bem comum do casal, não existe qualquer transmissão gratuita por morte da esposa, para a filha do casal, uma vez que o bem é um bem próprio, logo um bem, exclusivamente de «X» que só se transmitiria para a filha por sua morte.

Nesta situação, temos:

Data de realização = data da escritura de alienação.

Valor de realização = 362 127,27 euros ou o valor patrimonial tributário superior, produto da avaliação, quando superior ao primeiro (artigo 44.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2).

Data de aquisição = corresponde à data da abertura da sucessão que coincide com as datas dos óbitos dos autores da herança (1976 e 1990).

Valor de aquisição = Valor de tenha sido considerado para efeito de liquidação de imposto sobre sucessões e doações sobre transmissões gratuitas, instaurados por óbitos dos pais do contribuinte.

Podendo a parte do terreno, adquirida em 1976 (25 por cento), aproveitar da exclusão prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, deverá ser indicada do anexo G1, a restante parte (75 por cento) deverá ser indicada no anexo G.

Se, eventualmente, por qualquer motivo, o imóvel fosse um bem comum do casal, o que de todo não se nos afigura, nessa situação, teríamos, então um imóvel pertença de vários herdeiros. Aqui estaríamos perante um regime de contitularidade (artigo 19.º do CIRS), pelo que no anexo G ou G1 será indicada a quota-parte (percentagem) que, na propriedade, pertence ao titular dos rendimentos (artigo 22.º, n.º 2, alínea b).

Nessa hipótese, «X» herda o imóvel, em três momentos diferentes:

- Em 1976 por morte do pai, adquire 12,5 por cento, uma vez que os restantes 12,5 por cento eram propriedade da esposa;

- Em 1990, por morte da mãe, adquire 37,5 por cento (igual parcela era propriedade da esposa);

- Em 2005, por morte da esposa, adquire 25 por cento, sendo os restantes 25 por cento herdados pela filha.

Nesta situação, temos:

Data de realização = data da escritura de alienação  
 Valor de realização = percentagem da quota hereditária sobre o valor de realização (venda) ou sobre o valor patrimonial tributário superior, produto da avaliação, quando superior ao primeiro (artigo 44.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2).

Data de aquisição = corresponde à data da abertura da sucessão que coincide com as datas dos óbitos dos autores da herança (1976, 1990 e 2005).

Valor de aquisição = Valor que tenha sido considerado para efeito de liquidação de imposto sobre sucessões e doações sobre transmissões gratuitas, instaurados por óbitos dos pais do contribuinte e do imposto de selo sobre transmissões gratuitas por óbito da esposa.

Nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, a mais-valia apurada será considerada, para efeitos de liquidação, em apenas 50 por cento do seu valor.

Se tivesse havido transmissão gratuita por morte da esposa em 2005, automaticamente já teria havido uma avaliação, uma vez que se considerava haver uma transmissão após a reforma do património, logo o valor do patrimonial do terreno já teria sido actualizado para o valor patrimonial tributário (VTP) tendo, neste caso, havido uma alteração, logo não manteria o valor patrimonial de 25,77 euros, que como se refere é o mesmo desde sempre. Este dado reforça a nossa opinião de que o terreno era bem próprio do contribuinte e não um bem comum do casal.

Assim, deverá o consulente verificar todos os dados, dando especial atenção à escritura de alienação, verificando se esta está a ser efectuada pela herança ou exclusivamente por «X». ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

## Comissões e enquadramento em IVA

**Um contribuinte enquadrado no regime de isenção de IVA pela actividade de mediação de seguros e com contabilidade organizada, pretende pagar a um outro sujeito passivo, este enquadrado no regime normal trimestral, determinada importância referente a comissões pela angariação de seguros, ficando este como seu subagente. Isto é, para além de receber este ano a comissão pela angariação, irá receber anualmente uma percentagem da comissão que o mediador de seguros recebe pelo facto de ter sido ele (angariador) a trazer o cliente.**

**Este angariador tem de passar a sua factura somando ao valor das comissões o valor de IVA? Qual o enquadramento em IVA desta operação?**

**D**e acordo com o n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, as operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas efectuadas pelos corretores e intermediários de seguro, estão isentas de IVA. Trata-se, pois, de uma actividade isenta, embora sendo, note-se, uma isenção incompleta na medida em que não lhe é permitida a dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e ou prestações de serviços inerentes a esta mesma actividade.

Ora, este subagente já se encontrava registado pelo exercício de uma qualquer actividade (deduzimos) e por tal facto estava enquadrado no regime normal do IVA.

Doravante, passa a exercer uma actividade isenta e, presumimos que paralelamente, continua a

exercer a actividade que já vinha exercendo.

Assim sendo, passa a ser um sujeito misto, isto é, exerce uma actividade sujeita que confere direito à dedução e exerce uma actividade isenta que não confere direito à dedução.

Para o exercício do direito à dedução do imposto, este contribuinte deve adoptar um de dois métodos:

- Percentagem de dedução (al. b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA);

- Afectação real (n.º 2, do artigo 23.º do CIVA).

Quando factura as comissões relativas a seguros não deve liquidar IVA, por força do já citado n.º 29 do artigo 9.º do CIVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)

## Dissolução e liquidação

### Uma empresa que se encontre inactiva e que já encerrou em termos de IVA, mas que tenha ainda dívidas fiscaís, pode encerrar a actividade?

Uma sociedade não pode proceder ao registo de encerramento da liquidação na Conservatória de Registo Comercial e, consequentemente, cessar em sede de IRC nas finanças com dívidas de qualquer natureza.

No processo de liquidação tem de proceder ao pagamento de todo o passivo ou, eventualmente, proceder a negociações com os respectivos credores para transferência das dívidas para outra pessoa (por exemplo, os sócios da empresa).

Não sendo possível, resta-lhe o dever de se apresentar à insolvência, nos termos do artigo 18.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – CIRE. <sup>(1)</sup> Esta norma apresenta o devedor como a primeira das pessoas a ter legitimidade para requerer a insolvência. O requerimento à insolvência deve ser apresentado dentro dos 60 dias seguintes à data do conhecimento da situação de insolvência, ou à data em que devesse conhecê-la.

As pessoas singulares que não sejam titulares de uma empresa na data em que incorram em situação de insolvência, ficam excluídas do dever de apresentação à insolvência.

As situações geradoras do requerimento de insolvência são:

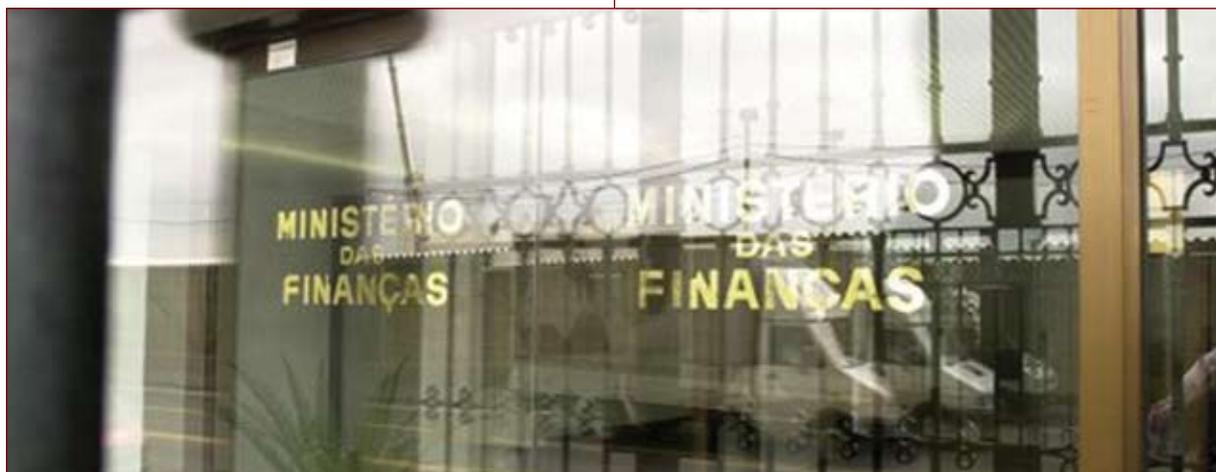
- Suspensão generalizada do pagamento de obrigações vencidas;
- Falta de cumprimento de uma ou mais obrigações que, pelo seu montante ou pelas circuns-

tâncias do incumprimento, revele a impossibilidade de o devedor satisfazer pontualmente a generalidade das suas obrigações;

- Fuga do titular da empresa ou dos administradores do devedor ou abandono do local em que a empresa tem a sede ou exerce a sua principal actividade, relacionados com a falta de solvabilidade do devedor e sem designação de substituto idóneo;
- Dissipação, abandono, liquidação apressada e ruínosa de bens;
- Insuficiência de bens penhoráveis para pagamento dos créditos;
- Incumprimento de obrigações previstas no plano de insolvência ou em plano de pagamentos;
- Incumprimento generalizado, nos últimos seis meses de dívidas.

Existe ainda a figura jurídica de «presunção inidível» do conhecimento da insolvência pelo devedor (a empresa) decorridos três meses sobre o incumprimento generalizado, aferido nos últimos seis meses de dívidas (tributárias, segurança social, emergentes de contratos de trabalho, rendas de locação) ou manifesta superioridade do passivo sobre o activo de acordo com o último balanço aprovado ou atraso superior a nove meses na aprovação e depósito das contas. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2008)



<sup>(1)</sup> Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 200/2004, de 18 de Agosto, Decreto-Lei n.º 76- A/2006, de 29 de Março e pelo Decreto-Lei n.º 282/2007, de 7 de Agosto.