

A empresa "A" dedica-se à compra e venda de bens imobiliários. Em Março de 2006 celebrou um contrato de promessa de compra e venda com o senhor "X", que incluía um prédio com duas matrizes urbanas e uma matriz rústica.

Sobre este imóvel incidia um projecto de loteamento envolvendo, para além da sua constituição em lotes, obras de urbanização e construção de particulares.

Os outorgantes reconheceram como essencial e determinante da vontade de contratar a aprovação do referido projecto.

Neste contrato, o senhor "X" prometeu ceder à empresa "A", e esta prometeu adquirir, o direito de propriedade sobre o referido prédio, cedência e aquisição extensivas ao direito de propriedade sobre a totalidade dos lotes nele legalmente constituídas.

Como contrapartida da cedência do direito de propriedade com a extensão referida, a empresa "A" entrega:

- a) A quantia de 50 mil euros, a título de sinal;
- b) Obriga-se a ceder ao senhor "X" a propriedade de três lotes aprovadas, a escolher;
- c) Obriga-se ainda a construir nos lotes que ficam a pertencer em propriedade ao senhor "X" três moradias.

Os intervenientes atribuem a cada um dos lotes mencionados na cláusula b) o valor de 50 mil euros, sendo o total dos três lotes de 150 mil euros e atribuem a cada uma das moradias a construir, a cargo da empresa "A", o valor de cem mil euros, sendo o total das três moradias de 300 mil euros.

A contrapartida a prestar, assumindo as formas assumidas em a), b) e c), representa o valor global do negócio de 500 mil euros.

O processo de loteamento é requerido e titulado pelo senhor "X". Assim que este for notificado do acto de licenciamento, fica a empresa "A" incumbida de proceder imediatamente ao registo na conservatória do registo predial dos lotes aprovados, conforme o alvará respectivo. Registados na conservatória os lotes aprovados será de imediato celebrada a escritura pública de aquisição do direito de propriedade sobre a totalidade dos lotes, a favor da empresa "A", com excepção dos três lotes escolhidos pelo senhor "X".

No contrato promessa referido não foi pago qualquer IMT. Actualmente, a empresa "A" coloca duas hipóteses: anular o contrato de promessa celebrado com o senhor "X" em Março de 2006; fazer novo contrato entre o senhor "X" e uma empresa "B" (cedência de posição contratual). Pretende-se saber quais as implicações fiscais para ambas as hipóteses, em termos de IMT, IRC, IRS e imposto do selo.

Relativamente ao IMT e à anulação do contrato-promessa refira-se que, se com base no contrato promessa, a empresa "A" já entrou na posse do prédio, já se produziu um facto tributário, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT.

Não obstante este contrato promessa ser de permuta, o facto produzido seria tido como de compra e venda, nos termos da alínea d) do artigo 4.º do CIMT.

Nos termos da alínea a), do n.º 5, do artigo 2.º, será também devido IMT pela resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, de contrato-promessa, quando esses factos ocorrerem depois de passados dez anos sobre a tradição ou posse.

Mesmo sem ter havido tradição ou posse, também se produziria um facto tributário se do

contrato promessa, ou de documento separado, constasse qualquer cláusula de «livre cedência» (alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º).

Não havendo qualquer cláusula de «livre cedência» e não havendo tradição ou posse, não se produzirá qualquer facto tributário, nem pelo contrato nem pela sua anulação.

Sobre a hipótese de fazer contrato de cedência de posição contratual para uma sociedade B, refira-se que do enunciado da questão colocada não consta se o contrato promessa de compra e venda outorgado entre o senhor "X" e a empresa "A" tem cláusula ou não de livre cedência, pelo que abordaremos as duas situações:

a) Contrato-promessa, com cláusula de cedência da posição contratual: o artigo 2.º, n.º 3, alínea a) do CIMT, considera que há lugar a

transmissão onerosa no caso da celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou, posteriormente, que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro.

A alínea b) do mesmo clausulado considera haver incidência de IMT, na cessão de posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 2 do CIMT «nas transmissões previstas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, o imposto é liquidado antes da celebração do contrato-promessa, ou antes da cessão da posição contratual, conforme o caso.

A base tributável, determinada nos termos da regra 18.ª do n.º 4 do artigo 12.º, é constituída pela parte do preço paga pelo promitente adquirente (empresa A) ao promitente alienante (senhor "X") ou pelo cessionário (empresa "B") ou cedente (empresa "A").

b) Contratos promessa sem cláusula de livre cedência: se do contrato promessa de compra e venda não consta cláusula que habilite a empresa "A" a ceder a sua posição contratual à empresa "B", tal contrato promessa, enquanto tal, não está sujeito a IMT.

Não existindo essa cláusula no contrato, mas havendo cedência de posição contratual entre empresa "A" e empresa "B", em momento posterior, com consentimento do senhor "x", estaremos perante uma situação fiscal que se enquadra na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º que diz o seguinte:

«3 - Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 na outorga dos seguintes actos ou contratos:

e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro.»

Neste caso, alínea e), o legislador no CIMT entendeu que estamos no âmbito de duas transmissões: uma que se opera do senhor "X" (promitente alienante), para a empresa "A" (promitente adquirente), e outra que ocorre desta para a empresa "B" (cessionária), da sua posição contratual



sendo sujeito passivo do imposto o cessionária. (artigo 2.º, n.º 3, e)).

Trata-se de transmissões distintas, pelo que o imposto incidirá sobre o VPT ou sobre o valor do acto ou contrato, nos termos gerais (artigo 12.º). A obrigação nasce quando o contrato definitivo for celebrado entre o senhor "X" e a empresa "B" (artigo 2.º, n.º 3, e)), e será aplicada a taxa correspondente ao preço ou ao VPT consoante o que for maior; (n.º 1 e 4, regra 18.ª do artigo 12.º)

A empresa "B" (cessionária) efectuará o pagamento antes da celebração da respectiva escritura de compra.

A empresa "A" (cedente) efectuará o pagamento no prazo de 30 dias após a efectivação da escritura com a empresa "A" (alínea a) do n.º 9 do artigo 36.º);

Compreende-se que na cedência de posição contratual em contratos promessa sem cláusula de livre cedência, o prazo de pagamento do imposto por parte do cedente decorra só depois da efectivação da escritura para o terceiro, pois só nessa altura fica confirmada a concordância do vendedor com essa cedência.

B) IRC, IRS e imposto do selo.

Havendo tradição ou posse, verificar-se-á também uma transmissão onerosa, quer para efeitos de IRS (alínea a) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRS) quer efeitos de IRC (n.º 5 do artigo 43.º do CIRC).

Para efeitos de imposto do selo, previsto na verba 1.1 da Tabela (0,8%), o mesmo só se mostrará devido com a verificação da transmissão civil, por falta de norma legal que preveja a transmissão fiscal em momento anterior à celebração da escritura. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)

Método de equivalência patrimonial

Uma sociedade anónima adquiriu em 2004 uma participação de 20 por cento, por conversão de créditos, no montante de 300 mil euros, de uma empresa também ela sociedade anónima.

No final de 2004 reforçou o investimento nessa sociedade constituindo duas prestações acessórias: a primeira no montante de dois milhões de euros e a segunda de 200 mil euros, também por via da conversão de créditos, alguns de médio e longo prazo.

De referir que esta participação estava a ser valorizada anualmente pelo método da equivalência patrimonial, sendo o valor no balanço deste investimento financeiro, à data de 31 de Dezembro de 2006, de 3 433 105,60 euros.

Entretanto, a administração decidiu alienar a participação e as prestações acessórias no início de 2007, concretizando essa alienação por 500 mil euros.

Posteriormente, entrou em funções nova administração que considerou a operação ilícita e reclamou judicialmente a anulação da operação de venda da participação e das prestações acessórias.

A partir do momento que a administração decide alienar a participação, deve alterar-se do MEP para o método do custo de aquisição, ao abrigo da Directriz Contabilística n.º 9? Em caso afirmativo, quais os lançamentos contabilísticos a fazer?

Em termos de tributação de IRC, para o cálculo da mais ou menos-valia fiscal, qual o valor a actualizar, através do coeficiente de desvalorização de moeda, apenas o valor de aquisição da participação, originando uma mais-valia ou, em alternativa, o valor da participação mais o valor das prestações acessórias, resultando neste caso uma enorme menos-valia fiscal?

A alienação das prestações acessórias é lícita, uma vez que o artigo 287.º, n.º 2, do CSC, refere que «se as prestações estipuladas não forem pecuniárias, o direito da sociedade é intransmissível»? No caso de serem ilícitas, como contabilizar tal operação?

Será possível tratar destas prestações acessórias como sendo prestações suplementares? Para as prestações acessórias serem consideradas parte integrante da participação, não deveria ter sido integrada no capital da participada, ou seja, a empresa participada não deveria ter realizado um aumento de capital, por incorporação das prestações acessórias e, só após este acto, é que a empresa participante poderia alienar a participação?

Tendo em conta que a actual administração tentou uma acção judicial para anulação desta operação, que tipo de registo contabilístico se deve fazer? Deve registar-se a venda da participação de 300 mil por 500 mil euros, assumindo a mais-valia e passando o valor das prestações acessórias para uma conta de outros devedores ou, então, aguarda-se pela decisão da acção intentada e não se faz qualquer registo?

No caso de determinada entidade decidir alienar um investimento financeiro numa associada, como se verifica, então o investimento passa, após esse momento, a ser detido exclusivamente com a finalidade de venda num futuro próximo. Quando tal se verifica, interpretando a Directriz Contabilística n.º 9, somos de opinião que o método da equivalência patrimonial não é interrompido. Repare-se que nos termos da norma o método apenas é interrompido se: a) a empresa deixar de ter controlo na filial ou influência significativa na associada, mas detenha no todo ou em parte o seu investimento; b) passem a existir restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora; ou c) a participação do investidor nas perdas da filial ou associada igualar ou exceder a quantia registada na conta do investimento.

A norma internacional de contabilidade, IAS 28, suplementa esta questão quando refere que um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, excepto quando o investimento for classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 - Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

Nos termos desta norma, (*vide* parágrafo 15) «uma entidade deve mensurar um activo não corrente classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender». A quantia escriturada no caso em apreço é o saldo da conta 41, pelo método da equivalência patrimonial. O justo valor é a expectável quantia de venda.

Ora, quando a entidade toma a decisão de alienar, não terá conhecimento do justo valor, com

excepção das participações com preço de cotação bolsista. Apenas terá esse conhecimento quando ocorrer a negociação.

Pelo exposto, e respondendo ao ponto um da questão, somos de opinião que deve ser descontinuada a utilização do método, mantendo-se a quantia até então registada na conta 41 pelo método da equivalência patrimonial.

As prestações acessórias concedidas constituem um direito a receber, embora contabilisticamente se relevem como um investimento financeiro (classe 4). Pelo referido, não são, em nossa opinião, susceptíveis de aplicação do coeficiente de desvalorização monetária. A este propósito haverá que considerar o conteúdo do n.º 2 do artigo 44.º do Código do IRC, quando refere que «a correcção monetária (...) não é aplicável aos investimentos financeiros, salvo quanto aos investimentos em imóveis e partes de capital». Excepcionam-se assim os empréstimos efectuados a empresas do grupo, que, ainda com características de prestações acessórias, se registam na conta 413 - Empréstimos de financiamento.

O pronunciamento quanto à licitude ou ilicitude da transmissão das prestações acessórias está fora do âmbito da nossa resposta, quando

para mais se refere na questão que a entidade reclama judicialmente a anulação da operação de venda da participação e das prestações acessórias. O tribunal decidirá acerca deste ponto. O interveniente na execução das contas, neste caso o TOC, tentará obter junto dos consultores jurídicos e do órgão de gestão da sociedade, preferencialmente por escrito, a melhor evidência disponível acerca do caso, e procederá em conformidade.

De qualquer forma, parece-nos que o procedimento mais correcto é registar a realidade actual – acerca da qual se aferirá em sede própria no que respeita à licitude ou ilicitude – e divulgar o processo como um activo contingente nas notas às contas. Para tal, deverá desreconhecer quer os activos quer o investimento financeiro quer os empréstimos concedidos relativos às prestações acessórias, por contrapartida do recebimento, ou direito a receber, de 500 mil euros, levando a diferença a gasto (menos-valias).

A este propósito parece-nos relevante a análise da IAS 37 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)

IVA - autoconsumos

Num concessionário automóvel existem carros de serviço que efectuem reparações nas oficinas próprias, usando peças e materiais que são alvo de uma facturação interna. Deve liquidar-se IVA dessas operações?

Em algumas situações, é colocado combustível em carros de clientes que é facturado. Qual a melhor forma de o fazer? Não deduzindo IVA nem cobrando? Nesse caso, que artigo colocar como justificação para facturar um “artigo” sem IVA, uma vez que o estabelecimento não vende combustível, apenas o coloca para prestar um serviço ao cliente?

No caso em apreço, os bens da empresa (materiais que tinham sido adquiridos e cujo imposto foi correctamente deduzido) foram afectos à reparação dos bens do imobilizado, para utilização da própria empresa pelo que se está em presença de um autoconsumo interno.

Regra geral, os trabalhos efectuados para a própria empresa (autoconsumos internos) são operações fora do campo do imposto (artigo 4.º do CIVA) excepto no caso que se refere mais adiante, dado que os mesmos não têm qualquer influ-

ência no resultado, pois são debitados e creditados em simultâneo, e não farão parte do anexo L da declaração anual.

Como foi dito, ao autoconsumo interno, o Código não consagra, de um modo geral, a sua tributação, ou seja, a produção, pela própria empresa, de um bem de investimento ou matéria-prima necessária à sua actividade ou a afectação ao activo imobilizado de bens que integram as existências.

A tributação do autoconsumo interno só apresenta interesse na hipótese em que o

contribuinte não tenha direito a dedução completa do imposto pago a montante, por efectuar, simultaneamente, operações tributáveis e isentas, ou por o autoconsumo estar relacionado com um bem ou serviço excluído do direito à dedução nos termos do artigo 21.º do CIVA.

A nota explicativa da conta 42 - Imobilizações corpóreas constante no capítulo 12 do POC refere que incluem-se nesta conta «(...) as benfeitorias e as grande reparações que sejam de acrescer ao custo daqueles imobilizados.»

As grandes reparações são as reparações susceptíveis de aumentar o valor do bem em que são efectuadas e/ou o seu período de vida útil. Como afirma, e bem, dever-se-á debitar a conta 42 - Imobilizações corpóreas e creditar, em contrapartida, a conta 75.2 - Trabalhos para a própria empresa - Imobilizações corpóreas.

Por sua vez, vamos dividir as «despesas de pequenas reparações efectuadas pela própria empresa» (que não aumentam o período de vida útil nem o valor das imobilizações) que nos refere em «1. Mão-de-obra; 2. peças e outros componentes», para que possamos analisar os respectivos movimentos contabilísticos.

1 - A mão-de-obra despendida com as «pequenas reparações» não origina qualquer movimentação contabilística. O valor da mão-de-obra permanecerá na conta 64 - Custos com o pessoal.

2 - As peças e outros componentes aplicados nas «pequenas reparações» poderão ter duas origens: se pertencerem às existências da empresa (visto que a sua actividade engloba a reparação de veículos automóveis) deverá debitar-se a conta 62.232 - Fornecimentos e serviços externos: - Fornecimentos e serviços: - Conservação e reparação e creditar-se, por contrapartida, a conta 38 - Regularização de existências; se forem adquiridas propositadamente para a reparação em causa, devem ser contabilizadas na conta 62.232 - Fornecimentos e serviços externos: - Fornecimentos e serviços: - Conservação e reparação.

Ressalvamos, ainda, que se os veículos em que ocorrer a reparação referida na alínea a), forem viaturas de turismo, terá que se proceder à liquidação do IVA que foi anteriormente deduzido (conforme alínea g) do n.º 3 do artigo 3.º e n.º 1 do artigo 21.º do CIVA), creditando para o efeito a conta 24332 - Es-

tado e outros entes públicos - Imposto sobre o valor acrescentado - IVA liquidado - Autoconsumos e operações gratuitas, por débito da referida conta 62232.

Nos termos das alíneas b) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, encontra-se excluído do exercício do direito à dedução o imposto suportado respectivamente nas seguintes despesas:

- Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com excepção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto será dedutível na proporção de 50 por cento, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível.

A razão de ser de tais exclusões radica no facto de se tratar de consumos que, não obstante possam ser absolutamente necessários à prossecução de determinadas actividades, sendo facilmente desviáveis para consumos privados.

No entanto, refere a alínea c) do n.º 2 do mesmo artigo que não se verificará a exclusão do direito à dedução relativamente a tais despesas, quando efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso.

Como se verifica para que a norma opere exige-se a observância cumulativa dos seguintes requisitos:

- Que a despesa seja efectuada por um sujeito passivo de imposto;
- Que esse sujeito passivo esteja agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro;
- Que a despesa seja debitada ao terceiro com vista a obter o respectivo reembolso.

Assim, poderá o sujeito passivo em questão exercer o direito à dedução das despesas respeitantes aos combustíveis, desde que as mesmas sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso, tal como refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

Relativamente à prestação de serviços de reabastecimento do combustível, sendo esta debitada ao cliente indiscriminadamente, está sujeita a imposto nos termos gerais do Código, por se enquadrar no conceito de prestação de serviços patente no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)

Imobilizado corpóreo – sistema solar fotovoltaico

Determinada empresa comprou um sistema solar fotovoltaico (composto por 20 painéis). Uma parte da energia produzida por este sistema é para consumo da própria empresa e a restante será vendida à EDP, prevendo-se a recuperação do investimento num prazo de oito anos. Qual o tratamento contabilístico a dar à aquisição deste tipo de equipamento nestas condições?

Os activos são recursos controlados pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que venham a trazer benefícios económicos futuros para a mesma. Os benefícios económicos futuros gerados por um activo fluirão para a empresa de várias formas, nomeadamente através do seu uso individual, ou em conjunto com outros activos, na produção de bens ou de serviços para serem vendidos pela empresa. Tal conceito de activo está definido na estrutura conceptual (*framework*) do IASB – *International Accounting Standards Board*, onde se estabelece que os activos deverão ter um reconhecimento inicial no balanço «quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a empresa e que o mesmo tenha um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.»

Os activos serão normalmente classificados como imobilizados, circulantes e ainda como acréscimos e diferimentos, dependendo do des-

tino que lhe seja atribuído dentro da empresa. Os activos imobilizados serão bens detidos com continuidade ou permanência, e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das actividades normais da empresa, conforme consta da nota explicativa do POC para a classe 4 – Imobilizações.

Com base nestes princípios contabilísticos, qualquer aquisição de bens, com carácter de permanência, e com o objectivo de trazer benefícios económicos futuros, seja pela redução de custos da actividade, nomeadamente de consumos de electricidade ou gás, ou pela venda de energia eléctrica à rede nacional de electricidade, deverá ser contabilizado como um activo imobilizado. Este activo imobilizado será utilizado para a realização de extracção, transformação ou elaboração dos produtos ou a prestação dos serviços, uma vez que se tratará dum equipamento de produção de energia, a ser utilizado como um factor de produção na actividade da empresa. Desta forma, deverá ser classificado na conta 423 - equipamento básico.

Todavia, se essa utilização na actividade principal da empresa tiver um carácter acessório, e servir principalmente para a produção e venda de energia eléctrica, sendo este um proveito com carácter suplementar, não tendo, portanto, a natureza de produto ou prestação de serviços (conceitos associados à actividade normal da empresa), o equipamento deverá ser integrado na conta 429 – Outras imobilizações corpóreas.

A forma de imputar o custo de aquisição deste tipo de activos imobilizados nos resultados da empresa será através das amortizações, que se destinam a registar a depreciação sofrida por estes no decurso da sua utilização na actividade. Deverá ser utilizada a conta de amortizações apropriada, consoante a classificação como activo imobilizado. ■



(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)