IVA – Facturação a *offshore*

Uma empresa britânica pretende adquirir equipamentos a uma empresa portuguesa. Tratando-se de uma *offshore*, apenas tem um número de registo, não possuindo número de identificação fiscal. Qual o procedimento correcto a ter nesta transacção?

Em primeiro lugar deverá verificar se a transmissão é intracomunitária ou para um país terceiro, de acordo com os respectivos conceitos dados pelo Código do IVA (CIVA).

Para efeitos das disposições relativas ao IVA, o n.º 2 do artigo 1.º do CIVA entende por «Comunidade e território da Comunidade» o conjunto dos territórios nacionais dos Estados membros, tal como são definidos no artigo 299.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia.

As Ilhas Britânicas são compostas pelo Reino Unido, da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, fazendo parte do n.º 1 do Tratado da Comunidade Europeia.

O CIVA entende por «país terceiro» aquele que não pertence à Comunidade, e ainda alguns territórios de Estados membros da Comunidade, designados por «território terceiro» que são tratados como países terceiros para efeitos de IVA.

Fazem parte destes territórios terceiros, as ilhas Anglo-Normandas, do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte.

Será necessário efectuar a identificação do local de destino dos bens, pois a isenção de IVA, ou a eventual incidência, irá depender do país ou território para onde forem transmitidos os bens. A isenção de IVA, no caso de transmissão de bens para fora do território nacional, não está dependente das características do adquirente dos bens, mas das características e do destino efectivo dos bens.

Sendo o IVA um imposto sobre o consumo, baseado no sistema *inputs-outputs*, quando os bens se destinam ao estrangeiro, neste caso, a um país terceiro, a tributação não tem lugar no país exportador, mas eventualmente no país de destino, aí vindo a ser cobrado o IVA relativo ao consumo final. É o chamado princípio do destino, segundo o qual as exportações ficam sujeitas à taxa zero, ou seja, são limpas do IVA pago nos estádios anteriores à exportação.

No caso das transmissões de bens, expedidos ou transportados para fora da Comunidade seja pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste, ou pelo adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, refere o CIVA que existirá isenção de IVA, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

Esta isenção deverá ser comprovada através dos documentos alfandegários apropriados, nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA, sendo que se tais documentos não existirem, o vendedor, neste caso a empresa portuguesa, será obrigado a liquidar o IVA correspondente.

Em termos declarativos, esta operação deverá ser incluída na declaração periódica, no quadro 06, campo 8. Deverá também proceder à entrega da declaração de alterações, e assinalar os respectivos campos do quadro 09, indicando que passa a efectuar exportações, se tal situação não constar do cadastro fiscal da empresa.

A factura a emitir pela empresa portuguesa deverá conter a disposição legal que suporta a não liquidação do imposto – com a indicação da respectiva alínea do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

Para a aplicação da isenção do IVA, nestes casos de exportação, não será necessário que o adquirente dos bens seja identificado com um número de identificação fiscal, bastará constar da factura da venda uma identificação de modo a comprovar o destino dos bens. A obrigação da identificação do adquirente dos bens, nomeadamente com a identificação do seu número de identificação fiscal, dada pelo n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, não terá aplicação neste casos, pois o adquirente não será um sujeito passivo de IVA.

Se o destino dos bens for um país da Comunidade, conforme definido pelo CIVA, a respectiva transmissão estará também isenta de IVA, nos termos da alínea a) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI). Todavia, existem dois requisitos para se poder aplicar a referida isenção:

- Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia; e
- O adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado membro, tenha indicado o respectivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

O não cumprimento destes requisitos determinará que o vendedor dos bens terá que liquidar o IVA referente a essa transmissão de bens.
Em termos de comprovação do destino dos bens, no sentido da aplicação da isenção do IVA, o Ofício-Circulado n.º 030 009, SIVA, de 10 de Dezembro de 1999 veio clarificar quais os documentos a ser apresentados para esse efeito.
Vem este Ofício dizer que «perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:
- Os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (*Dairwaybil 1* - AWB) ou o conhecimento de embarque (*Bill of landing* - B/L);
- Os contratos de transporte celebrados;
- As facturas das empresas transportadoras;
- As guias de remessa; ou
- A declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária.»

Em termos declarativos, esta operação deverá ser incluída na declaração periódica, no quadro 06, campo 7, existindo ainda a obrigação do preenchimento do anexo I da referida declaração, com a indicação do número de identificação fiscal do adquirente dos bens.
Deverá também proceder à entrega da declaração de alterações e assinalar os respectivos campos do quadro 09, indicando que passa a efectuar transmissões intracomunitárias, se tal situação não constar do cadastro fiscal da empresa.
A factura a emitir pela empresa portuguesa à empresa britânica deverá conter a disposição legal que suporta a não liquidação do imposto – alínea a) do artigo 14.º do RITI.
Nestes casos de transmissão intracomunitária de bens é obrigatória a menção do número de identificação fiscal do adquirente dos bens na factura. ■

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)

Donativos

Determinado comerciante tem nas suas existências diversas mercadorias que não consegue vender. Pode doá-las? Em caso afirmativo, há limitações? As entidades beneficiárias têm de emitir documento, de acordo com o artigo 66.º do EBF? Este é aceite fiscalmente?
Qual o tratamento contabilístico? No caso de não existirem proveitos ou ganhos, porque a empresa vai cessar, apresenta unicamente um prejuízo equivalente ao montante das doações?
Parte das mercadorias foi adquirida em países comunitários, onde se deduziu e liquidou IVA, no âmbito de transacção intracomunitária. No entanto, também existiram aquisições em território nacional das quais resultaram um crédito em IVA. O valor em crédito não poderá ter lugar a reembolso? As mercadorias doadas cujos valores unitários não ultrapassem os 50 euros, não serão tributadas em IVA? As restantes que ultrapassem aquele valor terão de liquidar/regularizar o IVA. Está correcta esta leitura?

No que se refere à doação dos bens afectos à actividade do sujeito passivo, começamos por referir que, de acordo com o n.º 1 do artigo 940.º do Código Civil «doação é o contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício de outro contraente.»
Em termos contabilísticos, esta liberalidade, ou seja, a intenção de dar sem receber nada em troca, só poderá fazer-se abatendo o valor da respectiva conta onde se encontram registados os bens que se pretendem doar por contrapartida de uma subconta da conta de custos e perdas extraordinários, uma vez que esta operação reveste de uma natureza extraordinária.
A dedutibilidade fiscal dos donativos (custos) em causa reger-se-á pelas normas estabelecidas no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
Podem fazer-se doações a qualquer entidade,

mas só as doações às entidades previstas no artigo 62.º do EBF nas condições aí previstas tem efeitos na dedução ao lucro tributável em IRC.
Relativamente aos donativos, dispõe o artigo 62.º n.º 3 alínea a) do EBF, que os donativos concedidos a instituições particulares de solidariedade social (pressupondo que o lar é uma IPSS) são considerados como custos ou perdas do exercício até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados.
Os custos são majorados em 30 por cento, podendo ser majorados em 40 por cento, se se destinarem a custear as medidas previstas no n.º 4 do artigo 62.º do EBF. De referir ainda que os custos poderão ser majorados em 50 por cento se cumprir as normas do n.º 5 do mesmo artigo.
Assim, o recibo emitido pelo lar deverá fazer menção às normas referidas no artigo 66.º do EBF. Deverá, ainda, fazer menção ao destino do donativo.
Se não se verificar o enquadramento no EBF, o custo para ser fiscalmente aceite terá de se enquadrar no artigo 23.º do CIRC, ou seja deve ser indispensável para realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora, o que não nos parece ser o caso.
Ou seja, se as entidades beneficiárias do donativo, que a empresa pretende efectuar se enquadrarem no âmbito de qualquer das normas antes referidas, o respectivo valor será fiscalmente dedutível, nos termos e com os limites (sendo caso disso) nas mesmas estabelecidas. Caso tal não se verifique, estará prejudicada a dedutibilidade fiscal de tais custos, pelo que, neste caso, o valor recebido deverá ser acrescido no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, para efeitos da determinação do lucro tributável do exercício em que se procede o donativo.
Para definir o tratamento em sede de IVA dos donativos em espécie efectuados por sujeitos passivos do imposto, há que atender às regras estabelecidas no Código do IVA para as transmissões gratuitas de bens.
O n.º 1 do artigo 3.º do CIVA define como transmissão de bens a transferência onerosa de bens por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.
Todavia, o n.º 3 desse artigo são assimiladas a transmissão de bens outras realidades jurídicas que não se subsumem naquela, entre as quais se inclui «a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.»
Assim, o artigo 3.º n.º 7 do CIVA define que se consideram ofertas de pequeno valor as que unitariamente não ultrapassem o montante de 50 euros (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder cinco por mil do volume de negócios, com referência ao ano anterior.
Logo, se os donativos em causa se consubstanciarem na entrega de ofertas de pequeno valor, tal como se encontram definidas no artigo 3.º n.º 7 do CIVA, as mesmas não deverão ser tributadas em IVA.
Do mesmo modo, quando os sujeitos passivos não tenham deduzido (total ou parcialmente) o imposto suportado a montante dos bens que vão ser objecto de doação, tais entregas (não consistindo numa transmissão de bens nem sendo uma operação assimilada) estão fora do âmbito de incidência do imposto, não sendo portanto tributadas em IVA.
Por sua vez, quando os sujeitos passivos do imposto façam donativos de bens (não abrangidos no conceito de ofertas de pequeno valor), que se encontrem desonerados de IVA, por o imposto que incidiu sobre a respectiva aquisição ter sido deduzido total ou parcialmente, essa entrega é assimilada a uma transmissão onerosa de bens, devendo ser sujeita a tributação.
O valor tributável desta operação será constituído pelo preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, pelo preço de custo, reportados ao momento das realizações das operações (alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA).
A transmissão a título gratuito ou doação só não será tributada em IVA caso preencha os requisitos do artigo 3.º n.º 7 do CIVA, caso contrário, haverá lugar à liquidação de imposto sempre que aquando da respectiva aquisição tenha sido exercido o direito à dedução do imposto suportado relativamente a esses mesmos bens.
Esclareça-se que este regime é aplicável a todas as transmissões gratuitas, sejam elas de forma faseada ou não, já que o que releva para o efeito é o valor dos bens a doar.
Salientamos, no entanto, e de acordo com artigo 15.º n.º 10 do CIVA, que se encontram isentas do imposto as transmissões de bens a título gratuito, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a instituições particulares de

solidariedade social e a organizações não governamentais sem fins lucrativos.
Em termos contabilísticos, como o objecto de doação faz parte das existências da empresa a contabilização será a seguinte:

691 Donativos
a 38 Regularização de existências
a 2433 - Estado e outros entes públicos - IVA - IVA liquidado (se existir).

Concluindo, se existir liquidação de IVA, este é considerado um custo, desde que o donativo seja enquadrável no EBF.
Quanto ao documento a emitir pela entidade donatária para suportar o donativo efectuado, o sujeito passivo deve atender às seguintes regras:
- Os donativos podem ser titulados por um documento interno, por exemplo, uma nota de lançamento, uma vez que não está em causa transmissão de bens ou prestação de serviços.
- Os documentos emitidos pelas operações assimiladas a transmissões de bens pela alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º devem mencionar apenas a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo (n.º 7 do artigo 36.º do CIVA).
- Nestas operações não é obrigatória a repercussão do imposto (n.º 3 do artigo 37.º do CIVA).
- Caso o sujeito passivo opte por repercutir o imposto, deverá proceder à emissão da competente factura ou documento equivalente, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA. ■

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)

Especialização dos exercícios

Uma empresa tem como actividade principal a promoção imobiliária. Em 2004 iniciou um empreendimento habitacional para venda por fracções, constituído por vários prédios. Desde 2004 vem relevando os encargos financeiros directamente afectos a esta actividade (juros de financiamento à construção), na rubrica custos diferidos (27.2). O diferimento cessa logo que o processo produtivo, prédio a prédio, esteja concluído.
Os juros diferidos são reconhecidos como custo à medida que as fracções são vendidas e é reconhecido o respectivo crédito. A empresa pretende alterar este critério, passando os encargos financeiros a ser reconhecidos como custo do exercício em que os mesmos são incursos. A alteração de critério pode ser efectuada sem qualquer restrição, independentemente de já haver diferimentos em exercícios anteriores referentes a esses prédios? A alteração de critério só poderá ser efectuada para os prédios cuja construção se iniciou no exercício?

No que respeita ao enquadramento contabilístico dos custos financeiros relacionados com a produção de diversas obras, deveremos atender ao ponto 5.3.3. dos critérios de valorimetria do Plano Oficial de Contabilidade, que estabelece que os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.
Os custos financeiros associados à obtenção e utilização de capitais alheios directamente ligados à produção (neste caso à actividade de construção civil) deverão ser considerados como custo no exercício em que são incursos.
Em termos de enquadramento contabilístico face ao normativo internacional, deveremos observar as disposições constantes da Norma Contabilística de Relato Financeiro 10 (NCRF 10), que faz parte do SNC (Sistema de Normalização Contabilística, que se encontra ainda a aguardar aprovação pela Assembleia da República) e que tem por base a IAS 23. Esta NCRF trata dos custos de empréstimos obtidos.
Da mesma forma que o ponto 5.3.3. dos critérios de valorimetria do Plano Oficial de Contabilidade, esta norma refere-se ao tratamento dos custos com empréstimos obtidos definindo que, de uma forma geral, estes custos devem ser imediatamente considerados como gastos do período, excepto quando os mesmos sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo, caso em que é permitida a sua capitalização. Esta excepção já se verificava

de forma semelhante com os custos suportados no período e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar imobilizações durante a construção (n.ºs 5 e 6 do artigo 2.º em articulação com o artigo 17.º, ambos do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro).
Em resumo, os juros associados à utilização de capitais alheios, para financiar obras em curso cujo destino seja a venda, no normativo nacional deverão ser reconhecidos como custos quando incorridos. No futuro Sistema de Normalização Contabilística, no que respeita aos custos de empréstimos obtidos a NCRF 10 exige que eles sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica, caso em que é permitida a sua capitalização.
Pretende-se ainda saber qual a melhor forma de corrigir o modo de reconhecimento destes juros, em que deixa de diferir estes encargos e passa a reconhecer os mesmos como custos do exercício a que dizem respeito.
De acordo com as características da informação financeira (comparabilidade) descritas pelo Plano Oficial de Contabilidade, as empresas não devem «permitir-se continuar a contabilizar da mesma maneira uma dada operação ou acontecimento se a política contabilística adoptada não se conformar com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade nem, tão-pouco, deixar de alterar as suas políticas contabilísticas quando existam alternativas relevantes e fiáveis.» Pode (e deve) sempre proceder à alteração desde que o faça para o critério adequado e para todos os trabalhos e obras em curso da mesma natureza, mantendo sempre o mesmo critério até ao final da obra.
Deste «ajuste» resultam custos/proveitos de exercícios anteriores que terão que ser registados de acordo com a Directriz Contabilística n.º 8, ou seja, de acordo com a materialidade do valor em causa. Assim, são registados nas contas de custos/proveitos de exercícios anteriores ou em resultados transitados.
Deverá ainda ter em conta as eventuais divulgações a efectuar no ABDR, resultantes do ponto 4 – Princípios contabilísticos do Plano Oficial de Contabilidade:
«(…)
b) Da consistência
Considera-se que a empresa não altera as suas políticas contabilísticas de um ano para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser reflectida de acordo com o anexo (nota I).» Mais uma vez a materialidade dos valores que envolvem a alteração de política é determinante para a divulgação no ABDR.
Por outro lado, e do ponto de vista fiscal, os custos financeiros relacionados com a produção de obras de construção civil de carácter plurianual, podem ser periodizados tendo em conta o tempo de construção, de acordo com o n.º 5 do artigo 18.º do Código do IRC. A título de exemplo, se a obra durar dois anos, os custos financeiros poderão ser repartidos entre esses dois anos. Os que excederem esse período não podem ser incorporados. ■

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)

Registos contabilísticos

Uma sociedade da construção civil pretende cessar a actividade e contém na conta 56 um valor acumulado de diversas avaliações efectuadas a terrenos para construção. Para o cálculo do imposto devido pela partilha do resultado da liquidação deduz-se o valor das quotas dos sócios e também estas reservas de reavaliação ou incide imposto sobre as mesmas?

As operações de liquidação de sociedades consistem, basicamente, na realização do activo, pagamento do passivo e na partilha do remanescente.
Assim, na situação exposta, fica só a suspeita de que talvez as reavaliações não fossem feitas adequadamente, isto porque foram reavaliados terrenos para construção e, geralmente, tais imóveis constituem existências numa empresa de construção e não imobilizado.
Pressupondo que as reavaliações foram feitas adequadamente e sobre bens do activo imobilizado, de acordo com a Directriz Contabilística n.º 16, a realização dessa reserva dá-se:
– Pelas amortizações e na proporção destas;
– Pela alienação dos bens que foram reavaliados.
Não existindo amortizações sobre terrenos para construção (por não serem depreciáveis), a realização das reservas da conta 56 (transferência para a conta 59 – Resultados transitados) será fei-

ta aquando da alienação desse imobilizado, que no caso de uma liquidação de sociedade acontece previamente à partilha do remanescente pelos sócios.
Deste modo, deve ser verificado quando é que se procedeu à alienação dos referidos terrenos para poder imputar o valor da conta 56 à conta de resultados transitados (59) desse exercício.
Depois de se ter transformado o activo em meios líquidos e se ter procedido ao pagamento do passivo é que temos, eventualmente, valores concretos a partilhar pelos sócios (meios monetários e alguns bens que não foram vendidos).
Além dos movimentos de partilha desses valores concretos serão também efectuados os movimentos de imputação aos sócios dos saldos das contas que constituem o capital próprio (capital social, reservas, resultados).
Após os movimentos de realização do activo e pagamento do passivo, em termos contabilísticos, deverá efectuar-se a imputação do capital e das reservas aos sócios. Posteriormente, a soma dos saldos credores das contas de liquidação dos sócios há-de ser precisamente igual à soma dos saldos devedores das contas dos valores concretos a partilhar.
Pelas entregas (partilhas) faz-se o seguinte movimento:
25x8 Accionistas (sócios), com liquidação
a
11 Caixa ou 12 Depósitos à ordem
Após este lançamento, todas as contas ficam saldadas, incluindo as contas de liquidação dos sócios, chegando-se ao chamado balanço de liquidação.
Cada sócio tem a haver a sua quota-parte no capital próprio da sociedade.
Ao resultado da partilha, deduzido do preço do valor nominal das correspondentes partes sociais é tributado em IRS na categoria de E, podendo existir ainda uma componente de mais ou menos-valia, nos termos do artigo 75.º do CIRC. ■

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)

Passe social

Qual a melhor interpretação do «carácter geral» referido na d) do n.º 8 do artigo 2.º do CIRS: «para todos, sem excepção»? Poderá entender-se também para todos, mas de uma determinada secção, sector? Ou em determinadas situações? Por exemplo: uma empresa muda de instalações e é obrigada a suportar o acréscimo de custo que os colaboradores irão ter ao deslocarem-se para as novas instalações. Poder-se-ia aplicar esta alínea na situação descrita e atribuir passe a todos os colaboradores que tiveram acréscimos de custo na deslocação para as novas instalações, sendo o custo para a empresa e isento de IRS para os colaboradores?

O Orçamento do Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) aditou a alínea d) ao n.º 8 do artigo 2.º do Código do IRS, não tributando o pagamento de passes sociais aos trabalhadores como rendimento em espécie, desde que o benefício abranja a generalidade dos trabalhadores.
Por seu turno, a mesma lei aditou o n.º 15 ao artigo 40.º do Código do IRC, no sentido de serem aceites os custos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal da empresa, desde que verificados os requisitos enumerados no n.º 1 deste artigo.
Existe, de facto, um entendimento interno por parte da administração fiscal sobre a expressão «carácter geral», devendo ser a própria empresa a demonstrar e comprovar o não cumprimento, em certos casos, deste requisito. A título exemplificativo, refira-se o caso de trabalhadores que, por residirem perto do seu local de trabalho, prescindem da regalia de lhes ser pago o passe social.
Naturalmente, nestes casos, a administração fiscal aceita o reconhecimento do custo por parte da empresa, apesar da atribuição da regalia não ter sido atribuída a todos os trabalhadores.
Assim, a análise da verificação do «carácter geral» tem ser analisada caso a caso e compete à empresa demonstrar o motivo da regalia não cumprir aquele requisito.

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)

IMT

Determinada empresa tem como actividade principal o arrendamento de bens imobiliários e como actividade secundária a compra e venda de bens imobiliários. Actualmente tem apenas um imóvel arrendado e pretende adquirir outro imóvel para futuramente o arrendar. Na compra deste segundo móvel a empresa fica isenta de liquidar IMT?

A aquisição de prédios para revenda encontra-se isenta de pagamento de imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT), nos termos do disposto no artigo 7.º do Código do IMT.
Estão, pois, isentas de IMT as aquisições de prédios para revenda, desde que preenchidos os seguintes requisitos cumulativos:
- No momento da aquisição, o adquirente já se encontre colectado como «comprador de prédios para revenda»;
- Na escritura de compra e venda seja declarado que o prédio adquirido se destina a revenda;
- A revenda se concretize no prazo de três anos, sem que o seja novamente para revenda;
- No decurso dos três anos, não seja desviado o destino.

Assim, para que possa beneficiar da isenção, prevista no artigo 7.º do CIMT, tem que vender o prédio no prazo de três anos e no mesmo estado em que o comprou, sob pena de perder essa isenção por força do n.º 5 do artigo 11.º do CIMT.
A administração fiscal tem vindo, porém, a considerar que não há desvio de destino pelo facto de o sujeito passivo efectuar o arrendamento do imóvel, desde que mantenha para revenda e contabilizado nas «existências».
Tal posição é espelhada no despacho de 31/10/1990, no Processo n.º SI52.0047.90, com o seguinte teor: «(…) Também o arrendamento do imóvel adquirido para revenda não prejudica a isenção desde que se mantenha a intenção de revenda. Não se verificará essa intenção se, por exemplo, o contribuinte ao arrendar o imóvel o transferir do activo permutável para o imobilizado através do respectivo lançamento contabilístico, inviabilizando assim a revenda ou manifestando o propósito de não vender o imóvel. O arrendamento só por si não transfere o imóvel para o activo imobilizado.»
Muito embora este despacho tenha sido proferido no âmbito do imposto da sisa, mantém plena actualidade no domínio do IMT, por serem exactamente os mesmos requisitos da isenção.
No caso em apreço, se o imóvel for adquirido estritamente para ser arrendado, isto é, não havendo por parte da empresa a intenção de o revender dentro daqueles três anos, então não poderá a mesma beneficiar da isenção de IMT. ■

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)

Facturação sequencial

Determinada empresa, com algumas sucursais em Portugal, pretende, em 2009, efectuar uma facturação sequencial a clientes e vendas a dinheiro ao balcão. Por exemplo: factura 6001, 6002, 6005, 6007, 6008, apresentando as vendas a dinheiroos números 6003, 6004, 6006, etc. Contudo, quando se pede uma listagem mensal não estão por sequência.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA estabelece que, para além da obrigação do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.
De acordo com o artigo 5.º do Regime dos Bens em Circulação (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11/07), as facturas ou documentos equivalentes devem apresentar-se sob a forma de impressos numerados seguida e tipograficamente ou através de mecanismos de saída de computador. A numeração deverá ser aposta no acto da impressão, ser progressiva e não conter mais de 11 dígitos.
As facturas ou documentos equivalentes que não sejam processados por mecanismos de saída de computador devem ser impressos em tipografias devidamente autorizadas pelo ministro das Finanças, devendo conter a referência à autorização ministerial relativa à tipografia que

os emitiu e ainda os elementos identificativos daquela.
O sentido atribuído à expressão «documento equivalente a factura», de acordo com a doutrina da DSIVA, consiste em qualquer documento que contenha as menções a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA e que, no que respeita a numeração e impressão obedeça aos requisitos constantes do Decreto - Lei n.º 147/2003, acima referenciado. Caso contrário, deverão obedecer aos requisitos enumerados no artigo 40.º, n.º 3 do CIVA.
Refira-se ainda que poderão ser utilizadas várias séries de facturas ou várias séries de vendas a dinheiro, desde que se encontrem devidamente referenciadas como tal, e mantenham a respectiva sequência (dentro de cada série).
O facto do sujeito passivo poder utilizar várias séries implica que podem coexistir facturas ou vendas a dinheiro com o mesmo número, mas de séries, (como ficou dito), devidamente referenciadas e identificadas.
O procedimento descrito no caso apresentado não é admissível porque não é respeitada a ordem sequencial dentro de cada tipo de documento usado. ■

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)

Trabalhos para a própria empresa

Determinada empresa tem um sector de construção civil e obras públicas, tendo efectuado trabalhos para a própria empresa (execução de pavilhões industriais). Deverá ser liquidado IVA no documento relativo à operação, uma vez que se enquadra em operações que conferem o direito à dedução?

Relativamente aos trabalhos para a própria empresa, o POC nas suas notas explicativas dispõe o seguinte: «São os trabalhos que a empresa realiza para si mesma, sob sua administração directa, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam ao seu imobilizado ou que sejam de repartir por vários exercícios (caso em que serão registados por crédito de 755 - Com custo diferido e débito da subconta apropriada em 272 - Custos diferidos).»
O IVA contido nas aquisições inerentes à construção de um imóvel para o imobilizado corpóreo de uma sociedade no regime mensal de IVA é dedutível nos termos gerais do artigo 19.º do Código do IVA.
No caso de trabalhos para a própria empresa, também designados de autoconsumos internos, não são sujeitos a IVA, porquanto a norma da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, ao referir-se a autoconsumo como operação sujeita a IVA apenas respeita ao autoconsumo externo, isto é, à afectação permanente dos bens da empresa a fins alheios à mesma.
Assim, a afectação dos bens da empresa (materiais de construção) que tinham sido adquiridos e cujo imposto foi correctamente deduzido, por se destinarem a venda ou no âmbito de uma actividade sujeita e não isenta de IVA – Construção civil e obras públicas - a construção de um imóvel para futuros pavilhões industriais, não dará origem a nenhuma regularização do IVA.
Apenas haveria necessidade de liquidação de IVA por essa afectação (ou regularização do IVA antes deduzido), caso os materiais incorporados se destinassem a imobilizado da empresa afecto a sector isento que não conferisse direito à dedução (isenção do artigo 9.º do CIVA).
Os trabalhos para a própria empresa têm como elementos de suporte documentos internos elaborados pela própria empresa, no que respeita à operação de afectação dos elementos registados nas contas de existências à conta de imobilizado.
Teremos que contabilizar a saída das matérias usadas, creditando a conta da classe 3 - Existências que existe para o efeito, a conta 38 - Regularização de existências, por contrapartida a débito da respectiva subconta da 62 - Fornecimentos e serviços externos ou ainda de uma subconta da conta 42 - Imobilização corpóreas, consoante essas existências se destinarem a serem usadas (consumidas) pela própria empresa ou a serem usadas como meios de produção (imobilizado).

(Resposta redigida em Janeiro de 2009)