

IVA - Renúncia à isenção

Determinada empresa tem como objecto social, conforme consta na sua declaração de início de actividade, o CAE 70 120 - Compra, construção e arrendamento, administração e gestão de imóveis, de centros comerciais e todas as actividades económicas e comerciais relacionadas com os indicados fins e que, de acordo com a última revisão do CAE, passou a CAE 68 100 - Compra e venda de bens imobiliários.

É propósito da empresa desenvolver a sua actividade, concentrando-se exclusivamente, na aquisição de um terreno, onde irá construir um imóvel, mais concretamente uma média/grande superfície comercial que irá dar de arrendamento a outra empresa e que, por sua vez, o utilizará para exercer a sua actividade, ou seja, o comércio a retalho.

No âmbito da construção de referido imóvel, pode a empresa em questão pedir a aplicação do regime de renúncia à isenção do IVA, nos termos do artigo 12.º do CIVA, de modo a poder deduzir o IVA referente à construção?

Sendo aplicável o regime de renúncia a este caso, quais eram os procedimentos a tomar e respectivos timings por parte da empresa?

As locações de imóveis encontram-se isentas de IVA nos termos do artigo 9.º n.º 29 do CIVA. Existe, contudo, a opção de renúncia à isenção, de acordo com o artigo 12.º do mesmo código.

Note que, caso se trate de locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial (se o imóvel estiver devidamente apetrechado para o exercício de uma actividade), esta locação está excluída da isenção do n.º 29 do art.º 9.º, logo, o regime a aplicar será o regime geral do IVA.

No que respeita à renúncia à isenção do IVA, prevista no artigo 12.º do CIVA, esta depende dos requisitos estabelecidos no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro e cuja entrada em vigor se verificou no dia 30 de Janeiro de 2007.

Segundo o disposto nos números 4 e 5 do artigo 12.º do Código do IVA, com a redacção dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, e em conjugação com o artigo 3.º e sem prejuízo do disposto no artigo 2.º, ambos do regime da renúncia, podem renunciar à isenção prevista nos números 29 e 30 do artigo 9.º os sujeitos passivos que procedam:

a) À locação de prédios urbanos ou fracções autónomas

destes;

b) À transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos ou fracções autónomas destes;

c) À transmissão de terrenos para construção, desde que, em todos os casos:

d) Os respectivos locatários ou adquirentes sejam, igualmente, sujeitos passivos que utilizem os imóveis, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito a dedução;

e) O locador e o locatário ou o transmitente e o adquirente:

I) Exerçam exclusivamente actividades que conferem o direito à dedução ou, sendo mistos (exercício simultâneo de actividades que conferem o direito à dedução e actividades que não conferem esse direito), o conjunto das actividades que conferem o direito à dedução seja superior a 80 por cento do total do volume de negócios;

II) Tenham uma percentagem de dedução inferior a 80 por cento, mas apenas nos casos em que, habitualmente, exerçam a actividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis, para venda ou para locação;

III) Não estejam enquadrados no regime especial dos pequenos retalhistas constante do artigo 60.º e seguintes do CIVA;

IV) Disponham de contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRC.

Nos termos do artigo 2.º deste diploma, a renúncia à isenção é admitida nas operações relativas a bens imóveis, quando se mostrem satisfeitas as seguintes condições:

- O imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção;

- O imóvel esteja inscrito na matriz em nome do seu proprietário, ou tenha sido pedida a respectiva inscrição, e não se destine à habitação;

- O contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou da sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel;

- O imóvel seja afecto a actividades que confirmam o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições;

- No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior a 15 avos do valor de aquisição ou construção do imóvel.

Por outro lado, verificadas estas condições, a renúncia só é permitida quando se trate da primeira transmissão ou locação, ocorrida após:

- A construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA nela suportado;

- Após ter sido objecto de grandes obras de transformação

ou renovação, de que tenha resultado uma alteração superior a 50 por cento do valor patrimonial tributário para efeito do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras.

O artigo 4.º do regime da renúncia à isenção condiciona a renúncia à prévia emissão de um certificado, sendo que no pedido formulado para essa emissão tem de constar vários elementos, entre os quais a identificação do locatário. Daqui ser primordial que se conheça, desde já, o locatário para que se possa proceder à renúncia. O referido pedido deve ser efectuado, prévia e obrigatoriamente, por via electrónica, através do portal das finanças.

Na locação, e nos termos do art.º 5.º do referido regime, a renúncia só se opera quando for celebrado o contrato de locação do imóvel. E só a partir desse momento é que a empresa irá poder deduzir o IVA suportado na construção (ver n.º 2 do art.º 8.º do regime da renúncia à isenção). Aconselhamos também a leitura do Ofício-Circulado n.º 30 099, de 9 de Fevereiro de 2007, que versa sobre este assunto da renúncia à isenção do IVA, onde poderá encontrar mais esclarecimentos.

RESPOSTA DE OUTUBRO DE 2009

IMT

Determinado sujeito passivo pretende comprar um terreno (preenche o conceito de prédio, segundo o CIMI) inserido num projecto de loteamento aprovado com o fim de construir habitação própria e permanente.

Na compra do terreno, e dado o valor patrimonial/valor da escritura ser inferior ao definido no art.º 9 do CIMT, há lugar a isenção do IMT?

Caso não se aplique, uma vez que, de facto, o sujeito passivo não ir, propriamente, "viver para o terreno" mas sim na casa lá será construída, não se aplicará um período de transição para verificar que o mesmo irá servir para a construção de habitação própria e permanente?

Dispõe o artigo 9.º do CIMT que são isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente cujo valor que serviria de base à liquidação não exceda os 89 700 euros. Ora, no

conceito de prédio urbano e para este efeito, não se encontram abrangidos os terrenos para construção, já que os mesmos não são susceptíveis de serem habitados pelo contribuinte. Aquando da conclusão das obras de construção do prédio urbano, o proprietário terá de entregar a modelo 1 do IMI para comunicar a passagem do terreno para prédio edificado e, sendo efectivamente afecto à habitação própria e permanente, no prazo de seis meses após a conclusão da construção, deverá o proprietário pedir a isenção do IMI até ao termo dos 60 dias subsequentes àquele prazo (n.º 1 do artigo 46.º do EBF).

Assim, o consulente virá a usufruir da isenção do IMI aquando da conclusão da construção do prédio, mas não irá usufruir da isenção do IMT aquando da aquisição do terreno para construção, não prevendo a lei qualquer período de transição para se verificar se o mesmo dará lugar a um prédio urbano destinado a habitação própria e permanente.

RESPOSTA DE NOVEMBRO DE 2009

Regime de tributação dos grupos de sociedades

Num grupo de sociedades, cada sociedade individual efectua o respectivo pagamento por conta (contabilizado na conta 2411) e apura o respectivo imposto estimado a 31 de Dezembro (contabilizado na conta 2413). Porém, o imposto a pagar é apurado pela sociedade dominante. Como fazer para se efectuar o apuramento do IRC?

Procedeu-se à transferência de valores para a conta 2415, para cada uma das sociedades individuais. No entanto, não existe contrapartida das contas 2416 ou 2417, pois o reembolso/pagamento é assumido pela empresa dominante. Os valores ficam pendentes nas contas 2416/2417 ou podem ser transferidos para uma conta 25xx?

Entendemos que se pretende saber como registar o imposto sobre o rendimento na mãe e na "filha" quando estas consolidam contas para efeitos fiscais, bem como a contabilização do imposto pago pela "mãe", por conta da "filha". O regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) encontra-se vertido designadamente nos artigos 63.º a 65.º do Código do IRC, sendo contudo possível identificar outros artigos que se referem ao regime tal como acontece com os artigos 98.º e 112.º do Código do IRC. Nos termos do referido art.º 112.º, designadamente do seu n.º 6, quando for aplicável o RETGS a sociedade dominante deve apresentar ou enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo e cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve apresentar ou enviar a sua declaração periódica de rendimentos onde seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.

No que concerne ao pagamento especial por conta é igualmente relevante o conteúdo do n.º 12 do art.º 98.º do Código do IRC que refere que na situação em apreço «(...) é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o

valor global do pagamento especial por conta, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e de proceder à sua entrega.»

Embora cada uma das "filhas" envolvidas na consolidação apresente declaração de rendimentos, é à mãe que compete o pagamento do imposto, sendo este, contudo, um gasto de cada uma das "filhas".

É assim necessário que a "mãe" registre o passivo para com o Estado, a filha registre um passivo para com a mãe, relevando igualmente o respectivo gasto de imposto. Em face do referido, o registo contabilístico a efectuar na "mãe" relativo à estimativa de imposto é como segue:

Débito	Crédito	Descritivo
86.1 – Imposto corrente	24.1.1 – Imposto corrente	Pelo imposto devido pela própria empresa "mãe"
25x9 – Outras operações com empresas do grupo	24.1.1 – Imposto corrente	Pelo imposto a entregar ao Estado pela "mãe", devido a factos tributários gerados na "filha".

Após o registo acima, a "mãe" evidenciará o seu próprio encargo de imposto (débito na 86.1), a quantia a haver da filha pelo imposto por si gerado (débito da conta 25x9) e a quantia total de responsabilidades para com o Estado (crédito na 2411). Na "filha" deverá relevar-se da seguinte forma:

Debito	Crédito	Descritivo
86.1 – Imposto corrente	25x9 – Outras operações com empresas do grupo	Pelo imposto a entregar ao Estado pela "mãe", devido a factos tributários gerados na "filha".

Apesar de nas contas consolidadas as quantias entre as empresas se anularem, numa óptica individual a "filha" é devedora à "mãe" das quantias entregues por esta nos termos da legislação, pelo que, deverão as mesmas ser liquidadas.

RESPOSTA DE OUTUBRO DE 2009

Dupla tributação internacional

Uma empresa residente em Portugal, cujo capital social é detido em 85 por cento por uma sociedade espanhola (desde 2003), aprovou a distribuição de dividendos relativos ao exercício de 2008. Para efectuar este pagamento à sociedade espanhola sem ter que efectuar retenção na fonte, quais são os procedimentos, formalismos ou documentos necessários?

Nos termos do n.º 3 do artigo 14.º do Código do IRC, estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 10

por cento ou com um valor de aquisição não inferior a 20 milhões de euros e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano.

Em face dos elementos indicados, verifica-se estarem reunidos os requisitos para isenção.

Para que a isenção seja aplicável, deve ser feita prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, anteriormente à data da colocação à disposição dos rendimentos ao respectivo titular, de que este se encontra nas condições de que depende a isenção aí prevista, sendo a relativa às condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, efectuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos, sendo ainda de observar as exigências previstas no artigo 119.º do Código do IRS (modelo 30).

RESPOSTA DE OUTUBRO DE 2009

Mais-valias

Um empresário em nome individual, regime simplificado - ramo de agricultura - realiza com um banco uma operação de sale & leaseback.

Vende ao banco um prédio rústico e dois prédios urbanos, através de escritura notarial, por um preço igual ao valor do financiamento obtido em operação de sale & leaseback. Os prédios haviam sido adquiridos alguns meses antes, tendo todas estas operações (compra, afectação à actividade empresarial, venda & leaseback) ocorrido no ano de 2005.

O fisco vem liquidar adicionalmente IRS (categoria G) pelo valor de mais-valias realizadas na operação de venda ao banco. O que fazer?

No âmbito da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, integram a previsão normativa, o direito de propriedade plena, o direito de usufruto, o direito de uso e habitação, o direito de superfície e o direito real de habitação periódica.

A tributação abrange, igualmente, os actos de afectação de bens do património particular à actividade empresarial e profissional exercida em nome individual, pelo seu proprietário, porquanto não determinam qualquer aquisição derivada ou perda relativa. Todavia, o legislador ficcionou a sua relevância tributária e, daí, a susceptibilidade de gerarem rendimentos tributáveis, mas apenas em IRS e dentro dos pressupostos legalmente consagrados.

Deste modo, nos termos da redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, dada pela Lei n.º 30-G/2000, passaram a ser relevantes para efeitos fiscais os actos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional.

Isto é, ao contrário da norma anterior, que apenas previa os bens imóveis, também a afectação de bens móveis constitui um facto susceptível de gerar mais-valias tributáveis. Devemos dar particular atenção os conceitos de «afectação» e de «transferência», pois são utilizados para qualificar actos de movimentação interpatrimonial de sentidos diferentes.

Assim, a afectação designa os actos de movimentação de bens imóveis do património geral (particular) da pessoa singular para o activo da sua empresa individual comercial, industrial ou agrícola, bem como os de movimentação de bens imóveis do activo da empresa agrícola para o activo da empresa comercial ou industrial.

A transferência designa os actos de movimentação de bens imóveis do activo da empresa individual comercial ou

industrial ou do activo da empresa individual agrícola, para o património geral do empresário. Em alguns casos, esta transferência poderá traduzir-se numa reafecção do bem ao património de onde viera.

O critério que permite distinguir um acto de afectação de um acto de transferência é, pois, o do destino do bem. Assim:

- Estar-se-á perante um acto de afectação sempre que o bem, independentemente de onde provenha, se destine a um activo comercial, industrial ou agrícola;
- E estaremos perante um acto de transferência sempre que o bem, proveniente de um património especial, se destine ao património geral do respectivo titular.

Igualmente importante para a compreensão do regime é a noção de diferimento da tributação e o seu âmbito, porquanto os actos de afectação implicam, enquanto tais, a não verificação do aspecto temporal do elemento objectivo da incidência e, em regra, os actos de transferência têm efeitos inversos.

Podem, neste domínio, definir-se duas regras:

- Os actos de afectação determinam o diferimento da tributação dos rendimentos correspondentes até ao momento da alienação dos bens ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas;
- Os actos de transferência implicam a tributação dos rendimentos correspondentes, porquanto se configuram como factos que determinam, na categoria B, o apuramento de resultados em condições análogas às da alienação dos bens que constituírem o seu objecto.

Da conjugação das normas referidas, podemos concluir que são susceptíveis de gerar mais-valias, que integrarão o lucro tributável da categoria B, no que se refere a bens do activo imobilizado da empresa individual:

- A sua alienação onerosa;
- A sua transferência para o património particular do empresário.

São susceptíveis de gerar mais-valias, integráveis na categoria G, no que se refere a bens do património particular:

- A sua alienação onerosa;
- A sua afectação ao património empresarial.

Os ganhos resultantes desta afectação têm a particularidade de se considerarem obtidos apenas no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa, ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas (por exemplo, destruição por sinistro ou transferência para o património individual). Assim, dispõe a alínea b) do n.º 3 do art.º 10.º que quando aquela ulterior alienação ocorrer, haverá que apurar a

mais-valia decorrente da afectação ao património empresarial (categoria G) e a mais-valia gerada desde essa afectação até à alienação do bem (categoria B).

A tributação, nos dois casos em causa, envolve dois momentos distintos:

- A sujeição ocorre com a afectação dos bens;
- A exigibilidade do imposto só ocorre com a sua posterior alienação onerosa ou facto equivalente.

Como da «afecção» (primeira transmissão) não resultou a realização efectiva de ganhos, a tributação é diferida para o momento da alienação do bem.

É neste momento que o sujeito passivo é devedor de uma prestação de imposto igual ao somatório da «mais-valia privada» (categoria G) com a «mais-valia empresarial» (categoria B).

O «valor de realização» para determinação do ganho verificado na primeira transmissão e o «valor de aquisição» na determinação do ganho verificado na segunda transmissão é o «valor de mercado» à data da afectação – art.º 29.º, n.º 2 e art.º 44.º, n.º 1, al. c).

Resumindo, no ano da alienação do bem, há que apurar duas mais-valias: a correspondente à categoria G e a relativa à categoria B.

A título de exemplo, e de acordo com o exposto pelo consultante, teremos: em 2005, os imóveis foram adquiridos na esfera do património particular de um contribuinte; igualmente em 2005 o mesmo afecta-os à sua actividade empresarial; ainda no mesmo ano, procede à alienação a um banco, no regime de *sale & leaseback*.

Deste modo, e seguindo a previsão da alínea a), n.º 1, do art.º 10.º, conjugado com o n.º 3 do mesmo artigo, em 2005 far-se-á a tributação da mais-valia das duas transmissões, ou seja:

- 1.ª - Transmissão P Categoria G (mais-valia privada);
- 2.ª - Transmissão P Categoria B (mais-valia empresarial ou profissional).

O supra exposto resulta de informações prestada pela administração fiscal e difundidas em manuais publicados pela própria administração, ainda que não especificamente para a situação do *sale & leaseback*. No entanto, uma vez que a propriedade do imóvel passa a ser propriedade do banco. Não se nos afigura que, face ao disposto na lei, na qual não existe nenhuma ressalva para este tipo de operações, a operação em causa não seja considerada uma alienação, com as consequências supra expostas. Não é do nosso conhecimento, até à data, que tenha sido emitida jurisprudência sobre esta matéria.

RESPOSTA DE OUTUBRO DE 2009

Sistema de Normalização Contabilística

Da leitura do parágrafo 27 da NCRF 23 - Os efeitos de alteração em taxas de câmbio, conclui-se que são de levar a resultados as diferenças cambiais de activos monetários.

No plano de contas constante no SNC encontra-se a conta 692 - Diferenças de câmbio desfavoráveis. Contudo, não existe a conta correspondente quando a diferença de câmbio é favorável. Está correcto?

Às questões colocadas sobre as diferenças de câmbio de activos (itens) monetários, inquirindo se devem ser reconhecidas nos resultados e acerca do Código de Contas do Sistema de Normalização contabilística (SNC) neste caso, especificamente, a existência de uma conta correspondente a diferenças de câmbio favorável. À luz do disposto da norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) 23 – Os efeitos das alterações em taxas de câmbio, temos o seguinte entendimento:

O intuito desta norma inclui transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se devem transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.

No que concerne ao normativo, a entidade deverá, em primeiro lugar, determinar a sua moeda funcional. Posteriormente, são transpostos todos os itens denominados em moeda

estrangeira para moeda funcional:

- Para efeitos de reconhecimento inicial, as transacções são registadas na data em que ocorram, sendo utilizada a taxa de câmbio nessa data;
- No final do período de relato financeiro;
- Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico devem continuar a ser transpostos à taxa de câmbio da data da transacção;
- Os itens monetários são actualizados a taxa de câmbio à data do balanço;
- Os itens não monetários mensurados pelo justo valor são transpostos utilizando as taxas de câmbio na data em que o justo valor foi determinado. As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários a taxa de câmbio diferentes das que foram inicialmente utilizadas ou resultem da utilização cambial na data do balanço, devem ser reconhecidas no resultados do período em que ocorram, com a excepção das diferenças de câmbio resultantes de itens monetários que façam parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. Não obstante, as diferenças de câmbio consequentes de um item monetário que provenham do investimento líquido – «(...) um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra num futuro previsível (...)» – de uma unidade operacional estrangeira devem ser reconhecidas nos resultados, nas demonstrações financeiras da empresa que relata ou na unidade operacional estrangeira. É referido na questão que «no plano

de contas constante no SNC encontra-se a conta 692 - Diferenças de câmbio desfavoráveis. Contudo não existe a conta correspondente quando a diferença de câmbio é favorável.»

A conta 692 parece-nos mais adequada para contabilizar diferenças de câmbio desfavoráveis resultantes da aplicação da NCRF 27 – Instrumentos financeiros, relativamente ao reconhecimento de diferenças de câmbio associadas a passivos financeiros. No entanto, e tendo em conta que inicialmente se refere a «diferenças cambiais de activos monetários», parece-nos mais adequado que tais diferenças sejam reconhecidas em gastos (outros gastos e perdas, conta 68), nomeadamente, numa subconta a criar, por exemplo 6887 – Diferenças de câmbio desfavoráveis, caso estejamos perante diferenças de câmbio desfavoráveis ou reconhecido em rendimentos (outros rendimentos e ganhos, conta 78), nomeadamente numa subconta a criar, por exemplo 7887 – Diferenças de câmbio favoráveis. De acordo com o Decreto Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, das bases para apresentação de demonstrações financeiras, chamamos ainda à atenção para o disposto no ponto 2.6.4., «(...) os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganho e perdas de diferenças cambiais e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.»

RESPOSTA DE NOVEMBRO DE 2009