

Benefícios fiscais em IRC

Determinado contribuinte tem sede em Loulé (freguesia de S. Clemente, beneficiária do previsto na Portaria n.º 1117/2009). A actividade da empresa é «Construção para venda» – CAE 41200. Durante os anos de 2008 e 2009 a sua actividade concentrou-se na construção de um edifício em regime de propriedade horizontal, para venda, na freguesia de Quarteira (freguesia contígua à da sede, mas não beneficiária dos incentivos fiscais). A obra foi executada com recurso a subempreitadas, pelo que a massa salarial continuou concentrada na sede. Cerca de 97 por cento da matéria colectável de 2009 é proveniente da venda de fracções do referido edifício. O contribuinte tem, ou não, direito a beneficiar da redução da taxa de IRC para 15 por cento, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 43.º do EBF?

De acordo com a alínea d) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, considera-se que a actividade principal de uma entidade é situada nas zonas beneficiárias dos incentivos fiscais à interioridade, previstos na Portaria n.º 1117/2009 (rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 79/2009), quando os sujeitos tenham a sua sede ou direcção efectiva nessas áreas e nelas se concentre mais de 75 por cento da respectiva massa salarial. No caso em análise, a sede da entidade está num concelho/freguesia (Loulé/São Clemente) beneficiário dos incentivos fiscais à interioridade e a respectiva massa salarial está concentrada na sua sede.

Face ao exposto, a entidade em causa verifica, na íntegra, as condições

decorrentes da alínea d) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março.

No entanto, para a usufruição da redução de taxa, o n.º 1 do artigo 43.º do EBF também exige que a actividade comercial exercida nas áreas elegíveis devem-no ser directamente, pelo que, para este efeito, e no caso em análise, importa a actividade exercida por meio de terceiros, isto é, através de subempreitadas.

Assim, sendo a maioria das obras efectuadas pelos subempreiteiros num concelho/freguesia diferente do local da sede da entidade em causa, e concelho/freguesia não beneficiário dos incentivos fiscais à interioridade, deve considerar-se que a actividade não é directamente exercida, e a título principal, numa das áreas beneficiárias, pelo que a entidade em causa não poderá usufruir da redução de taxa prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 43.º do EBF ou de qualquer outro incentivo fiscal à interioridade.

Face à dificuldade interpretativa que decorre da conjugação dos conceitos e normas acima indicados, sugere-se que seja solicitado a emissão de uma informação vinculativa, nos termos do artigo 68.º da LGT.

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

Isenção de IMI

Um pensionista por invalidez relativa poderá beneficiar da isenção ou redução do IMI após o término da isenção de dez anos por se tratar de habitação própria permanente? Aquando do pedido de isenção há dez anos, o contribuinte não era pensionista, só está nessa qualidade há cerca de seis meses.

O benefício fiscal previsto no artigo 46.º do EBF refere-se ao prédio e não à pessoa que nele habita, sendo, neste caso, indiferente se é pensionista ou inválida. Se a pessoa em questão, ao abrigo da legislação aplicável à data, beneficiou de uma isenção de dez anos, só pode voltar a beneficiar de nova isenção, mas agora com o período constante do n.º 5 do referido artigo, se adquirir um prédio para habitação própria e permanente (artigo 46.º, n.º 11 do EBF). Saliento que o CIMI não dispõe de norma semelhante à estatuída no artigo 87.º do CIRS, não criando nenhum regime mais favorável a pessoas com deficiência ou pensionistas. Porém, os prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos ficam isentos de IMI se o rendimento bruto total do agregado familiar englobado para efeitos de IRS não for superior ao dobro do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (11 400 euros, para 2010) e o valor patrimonial não exceder dez vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (artigo 48.º, n.º 1 do EBF).

Esta isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, mediante requerimento fundamentado, que deve ser apresentado até 30 de Junho.

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

Norma contabilística e de relato financeiro 3

Uma empresa com despesas de instalação em 2009 nas imobilizações corpóreas, em 2010 e já em SNC, tem que reconhecer aqueles montantes como gasto do período. Este valor vai reflectido no balanço de abertura SNC em resultados transitados ou no resultado líquido?

Com a entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), importa ponderar ligeiras alterações decorrentes deste novo modelo.

Desde logo, e uma vez que estamos a trabalhar na transição do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o novo modelo de normalização contabilística, importa referir o disposto na norma contabilística e de relato financeiro 3 (NCRF) que trata da «Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF).»

De acordo com esta norma, mas de forma sintética (pelo que sugerimos a sua leitura), diremos que as entidades deverão preparar o seu balanço de abertura de acordo com o novo modelo contabilístico. Para o efeito, deverão, a partir do seu balanço de encerramento a 31 de Dezembro de 2009, preparado em base POC, que será, naturalmente, o seu balanço de abertura a 1 de Janeiro de 2010, convertê-lo em base SNC. Ou seja, será no momento da transição que este documento de trabalho deverá ser preparado, sendo este o ponto de partida para a contabilização das diversas operações no âmbito das NCRF.

Neste sentido, de acordo com o parágrafo 7 da NCRF 3, uma entidade deverá, no seu balanço de abertura em base SNC: «(...) a) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;

b) Não reconhecer itens como activos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;

c) Reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio segundo as NCRF; e

d) Aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos (...)»

Concretamente para a questão que nos é colocada, devemos analisar a alínea b), nos termos da qual, uma entidade deve desreconhecer itens de activos e passivos que embora reconhecidos como tal em base POC, não reúnam, agora no âmbito do SNC, os requisitos para ser reconhecidos como tal.

Como iremos ver, as despesas de instalação, embora no

normativo POC reunissem as condições para ser reconhecidas como activo, mais precisamente, imobilizado incorpóreo, agora, perante os critérios de reconhecimento previstos no SNC, elas não deverão ser consideradas como activos intangíveis por não reunirem os critérios de reconhecimento para tal.

Torna-se, portanto, necessário compreender o conceito de activo intangível, assim como os critérios de reconhecimento contabilístico de tais activos. É a NCRF 6 que trata da problemática dos «Activos intangíveis.»

Os conceitos de activo e de activo intangível encontram-se no parágrafo 8 da NCRF 6, os quais transcrevemos: «(...) Activo: é um recurso: a) Controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e, b) Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

Activo intangível: é um activo não monetário identificável sem substância física (...)»

Acresce a estas definições o seguinte: «(...)12 - Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:

a) For separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou

b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

13 - Uma entidade controla um activo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios (...)»

17 - Os benefícios económicos futuros que fluam de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros (...)»

Pela análise dos parágrafos transcritos e admitindo que na rubrica despesas de instalação (base POC) se encontram capitalizados os custos em que a entidade incorreu relativos às despesas com a constituição da sociedade, eventualmente, escritura, imposto do selo, registo notarial, então, este item não reúne os requisitos necessários à sua qualificação como activo intangível no âmbito do SNC.

Este tipo de elemento não é identificável (não é separável da entidade), não se pode considerar um recurso controlado pela entidade cujo acesso possa ser restringido a outros, nem gera benefícios económicos futuros. Pelo que, não é sequer necessário irmos verificar os critérios de reconhecimento, não obstante, referimos o disposto no parágrafo 18

que determina que:

«(...)18 - O reconhecimento de um item como activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

a) A definição de um activo intangível (ver parágrafos 8 a 17); e

b) Os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 21 a 23). Estes requisitos aplicam-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo (...).»

A NCRF 6 determina que os dispêndios com itens que não reúnam os critérios de reconhecimento como activo intangível, devem ser reconhecidos como gasto, concretamente o parágrafo 68 dispõe:

«(...) 68 - Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, excepto quando fizer parte do custo de uma concentração de actividades empresariais, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 53). Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:

a) Dispendio com actividades de arranque (isto é, custos de arranque), a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com a NCRF 7 - Activos fixos tangíveis. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento, tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (isto é, custos pré-abertura) ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos (isto é, custos pré-operacionais) (...).»

O reconhecimento como gasto resulta da aplicação normal do normativo SNC, concretamente para o momento da transição em que devemos considerar as indicações específicas da NCRF 3, sendo que esta determina, no parágrafo 8 que:

«(...) 8 - As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF podem diferir daquelas que usou para a mesma data utilizando os PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para as NCRF. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutro item do capital próprio) à data da transição para as NCRF (...).»

Ou seja, os movimentos resultantes de operações de reconhecimento e desreconhecimento de itens do activo e pas-

sivo por aplicação das NCRF devem ter como contrapartida a rubrica de resultados transitados.

Registos de transição – pelo desreconhecimento dos gastos de instalação e das respectivas amortizações acumuladas efectuadas até 31 de Dezembro de 2009:

56 – Resultados transitados (SNC)

56x – Transição para o SNC

48 – Amortizações acumuladas (POC)

a

43 – Imobilizações corpóreas (POC)

43.1 – Gastos de instalação

De referir que, em 2009, o modelo contabilístico é o POC e demais directrizes contabilísticas, logo, o encerramento de 2009 deverá ser efectuado nessa base. Existindo elementos registados em imobilizado incorpóreo susceptíveis de depreciação, então, as respectivas amortizações e reintegrações deverão ser registadas em 2009.

Os procedimentos de transição devem ser efectuados, conforme inicialmente já referimos, a partir do balanço de encerramento de 2009.

Em termos fiscais, dever-se-á ter em consideração o disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (diploma que introduziu alterações no Código do IRC em virtude da entrada em vigor do SNC). Este efeito nos capitais próprios, resultante da adopção pela primeira vez das NCRF, deverá ser diluído em cinco exercícios.

Importa também considerar, aquando do preenchimento do anexo, as divulgações necessárias específicas para a transição, ou seja, específicas para a adopção pela primeira vez das NCRF.

Para finalizar apenas a referência ao vulgarmente denominado «modelo reduzido», utilizado, por opção, por aquelas entidades que reunindo as condições previstas no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, utilizem a NCRF-PE. Neste caso, dever-se-á atender ao disposto nos parágrafos 5 e 8 da NCRF-PE.

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

IRS - Declaração de substituição

Um contribuinte enviou, dentro do prazo legal (segunda fase), a sua declaração de rendimentos respeitante ao exercício de 2008. A respectiva nota de liquidação foi emitida em Agosto de 2009. No início de 2010, ao organizar os documentos fiscais referentes ao exercício de 2009, encontrou dois documentos de abatimentos/benefícios fiscais de valor significativo datados de 2008. Em Janeiro de 2010, procedeu à substituição por via electrónica da declaração modelo 3 do exercício de 2008, acrescentando tais documentos. Em Fevereiro de 2010, foi notificado pelo respectivo serviço de finanças do arquivamento da referida declaração, tendo sido esclarecido de que apenas dispunha de 150 dias para substituir. Infelizmente, já tinham passado mais 15 dias, além dos 150. O que poderá ser feito para que o contribuinte consiga reflectir a sua verdadeira imagem fiscal de 2008?

A declaração de IRS - Modelo 3 de substituição poderá ser apresentada, produzindo liquidação, nos seguintes casos:

- Se ainda estiver a decorrer o prazo para a entrega da declaração, quer resulte imposto superior ou inferior ao apurado na primeira declaração;
- Fora do prazo, mas dentro do prazo de caducidade (quatro anos) se resultar imposto superior ao anteriormente apurado;
- Fora do prazo previsto para a apresentação da declaração de rendimentos, mas dentro do prazo para a reclamação, se da declaração de substituição resultar imposto inferior ao anteriormente liquidado.

O CIRS, no seu artigo 140.^º, permite ao sujeito passivo reclamar perante a administração fiscal, em processo gracioso, contra o acto tributário de liquidação, ou impugná-lo perante os tribunais tributários, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e Processo Tributário.

A reclamação graciosa é apresentada por escrito, podendo sê-lo oralmente, em caso de manifesta simplicidade, caso em que será reduzida a termo nos serviços locais.

Sendo apresentada por escrito deverá ser dirigida ao director de finanças e apresentada no serviço de finanças local da área do domicílio do sujeito passivo, no prazo de 120 dias, contados a partir dos 30 dias seguintes àquele em que a notificação da liquidação tiver sido efectuada.

O prazo é contado de forma contínua, não se interrompendo aos sábados, domingos ou feriados. Para efeitos de contagem, o início do prazo verifica-se no dia seguinte ao da ocorrência do facto ou evento, ainda que esse dia seja sábado, domingo ou feriado. O seu termo verifica-se no último dia do prazo, excepto se este coincidir com um sábado, domingo ou feriado ou tolerância de ponto, caso em que se transferirá para o primeiro dia útil seguinte.

A declaração de substituição, quando entregue fora do prazo, mas dentro do prazo legal de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, supra indicado, deve, obrigatoriamente, ser entregue no serviço de finanças do domicílio fiscal (artigo 59.^º, n.º 4 do CPPT), nos casos em que não seja obrigatório o seu envio pela Internet. Uma vez que na situação exposta se encontra expirado o prazo de reclamação, a única possibilidade que o contribuinte terá, será de utilizar o dispositivo previsto no artigo 78.^º da Lei Geral Tributária (LGT).

Uma vez que nos termos do n.º 4 do artigo 78.^º da LGT, o dirigente máximo

do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Ressalva o n.º 5 do mesmo artigo que apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada desproporcionada com a realidade.

Assim, no caso exposto, poderá o contribuinte efectuar pedido de revisão oficiosa, dirigido ao director-geral dos Impostos, no qual deverá explanar a ocorrência e alegando injustiça grave ou notória. O pedido assim dirigido deverá ser remetido para a Direcção de Serviços do IRS, na Av. Engenheiro Duarte Pacheco – Edifício Satélite, em Lisboa.

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

Reclassificação

Uma empresa agrícola possui plantações de árvores de fruto, procedendo à respectiva comercialização. De acordo com o POC, as árvores estavam contabilizadas numa conta 42 e eram feitas amortizações sobre aquele valor. Segundo o SNC foi avançada a ideia de que deveriam ser contabilizadas como inventário - activos biológicos, numa conta 3722. Em termos de reclassificação, quando se abre o balanço inicial em 2010 os valores correspondentes que estão na 42 passam para a 3722? E as amortizações já realizadas?

Numa actividade de piscicultura reclassificação da produção em curso tem de ser feita para activos biológicos. É apenas uma alteração de conta ao abrir o saldo inicial de 2010 ou tem mais alguma implicação de acordo com a NCRF3?

Com a entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), os activos biológicos passam a ter um tratamento contabilístico específico, nomeadamente quanto à sua mensuração.

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 – Agricultura, trata das matérias de reconhecimento, mensuração e divulgação dos activos biológicos.

A Portaria 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprovou o novo código de contas apresenta a classe 3 – Inventários e activos biológicos.

As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NCRF 18 - Inventários, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos a que haja lugar, e na NCRF 17 - Agricultura.

Integra, também, os activos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da actividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da actividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.

Na subconta de compras (conta 31), temos a conta 313 – Activos biológicos, que acolhe a compra de activos biológicos. No que respeita aos activos biológicos é apresentado o seguinte desdobramento:

37 Activos biológicos;

371 Consumíveis;

3711 Animais;

3712 Plantas;

372 De produção;

3721 Animais;

3722 Plantas.

Com efeito, a NCRF 17 – Agricultura separa claramente os activos biológicos consumíveis dos activos biológicos de produção.

Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras (ver parágrafo 40 da NCRF 17).

Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria. (ver parágrafo 41 da NCRF 17).

Assim sendo, árvores de fruto são claramente à luz do novo normativo contabilístico, um activo biológico de produção pelo que deve ser reclassificado de «imobilizado corpóreo» – conta 42 para «activo biológico de produção», na conta 3722 – Plantas.

Em relação à piscicultura temos activos biológicos de consumíveis porque os peixes se destinam a ser vendidos, aliás a própria norma dá o exemplo de peixe em aquacultura como um activo biológico consumível, pelo que deve ser reclassificado para a conta 3711 – Animais.

Em matéria de mensuração, um activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto no caso descrito no parágrafo 31 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado (ver parágrafo 13).

O justo valor de um activo biológico pode ser dado por cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), que pode ser encontrado no site do Ministério da Agricultura.

O parágrafo 13 da norma contabilística e de relato financeiro 3 – Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro, vem dizer que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as NCRF.

Significa isto que, para efeitos meramente comparativos, haveria que “refazer” o período de 2009 com base no modelo SNC para apresentar na coluna “n-1” das demonstrações financeiras do período de 2010.

Na transição para o SNC, os activos biológicos em que for possível determinar o justo valor, devem ser remensurados ao justo valor, desreconhecendo as amortizações acumuladas, por contrapartida da conta 56 – Resultados transitados. Se não for possível determinar o justo valor, apenas se reclassifica, mantendo-se o valor que constava das demonstrações financeiras em modelo POC. Neste caso, a mensuração será efectuada pelo custo, deduzido das depreciações acumuladas e eventuais perdas por imparidade acumuladas.

das, aplicando-se as normas da NCRF 18, NCRF 7 e NCRF 12. Em relação aos pomares, o sistema SIMA do Ministério da Agricultura não dá cotações. A Comissão de Normalização Contabilística tem entendimento de que é sempre possível determinar o justo valor dos pomares, nem que seja com recurso a peritos especialistas. A questão fundamental está em se determinar estimativas fiáveis do justo valor.

Como estimativas fiáveis do justo valor alternativas às cotações de mercado, pode-se utilizar o valor presente dos fluxos de caixa líquidos do activo biológico, descontados por uma taxa de desconto determinada no mercado corrente.

No que respeita à piscicultura, e tratando-se de activos biológicos consumíveis, como já vimos, é possível na transição para o SNC re-mensurar ao justo valor os peixes, tendo em conta a espécie e o peso, com recurso a peritos ou mesmo com base em consultas ao mercado.

Em síntese, sempre que for possível determinar o justo valor dos activos biológicos com fiabilidade devem ser re-mensurados ao justo valor, desreconhecendo as depreciações acumuladas.

Quando não for possível determinar o justo valor, ou pela inexistência de preços ou valores determinados pelo mercado, ou de alternativas fiáveis, apenas se reclassificam nas novas contas, mantendo-se a mensuração ao custo, deduzido das depreciações e eventuais perdas por imparidade.

A NCRF-PE (Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades), não aborda a temática da agricultura, havendo uma remissão para a NCRF 17.

Tratando-se de produto agrícola, por exemplo, os frutos já colhidos, o custo do produto agrícola colhido proveniente de activos biológico, há que atender ao parágrafo 11.12 da NCRF-PE.

Com efeito, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

É importante sublinhar que, após a colheita de produtos agrícolas, é aplicada a NCRF 18 - Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável (ver parágrafo 4 da NCRF 17).

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

Garantias

A empresa "A" vende tractores e máquinas agrícolas e, por isso, tem que dar garantia de um ou dois anos, consoante o caso.

Existem algumas peças e serviços às quais o importador concede garantia e outras não. Mas acontece que a empresa assume algumas garantias. Qual a melhor forma de contabilizar as peças colocadas e não debitadas ao cliente? Contabilizar como custo? E os serviços efectuados pelos mecânicos?

Compreendemos da questão que determinada entidade presta garantia (imposta por lei) dos activos que vende (tractores e máquinas agrícolas), sendo que em alguns dos casos essa garantia é assumida por um terceiro, o importador dos referidos activos. Adicionalmente, a entidade executa alguns serviços a título de garantia, os quais aparentemente, não estão incluídos nessa garantia.

A propósito desta questão, desde já sugerimos a leitura da NCRF 21, acerca das provisões e, supletivamente, sugere-se igualmente a leitura dos apêndices da NIC 37, que trata da mesma matéria.

Dessas normas decorre a existência das designadas «obrigações legais», as quais devem ser, se estimadas com fiabilidade, consideradas como um passivo à data do balanço. As garantias a produtos ou serviços concedidas por força da lei ou contrato constituem um exemplo de «obrigações legais.» Estas normas tratam, igualmente, do conceito de «obrigações construtivas», aquelas que surgem em virtude de um comportamento da entidade, e não por imposição legal – por exemplo, se a entidade conceder garantias que não são impostas por lei, as mesmas, enquadrando-se, em nosso entendimento, neste conceito de obrigação construti-

va, e logo devem as mesmas originar igualmente um passivo.

Nos casos em que é o importador a suportar os custos com a garantia, e sendo essa uma obrigação legal do importador, e não da entidade, somos de opinião que nenhuma provisão deverá ser registada.

Nos outros casos – em que é a entidade a suportar os custos com a garantia – e em função do descrito acima relativamente ao conteúdo das normas, sendo possível estimar as garantias que venham a ser executadas, deverá, à data do balanço, registar-se uma provisão para esse fim:

672 – Provisões do período – Garantias a clientes

a 292 – Provisões – Garantias a clientes
Pela melhor estimativa das garantias que venham a ser executadas.

Acerca das estimativas das provisões ver a referida NCRF 21. Caso a estimativa não seja possível de efectuar com fiabilidade, então não será registado qualquer passivo nos termos acima sugeridos.

Note que um dos objectivos do registo sugerido, para além do de evidenciar um passivo que já existe para um cliente – obrigação de reparar o equipamento – é o de efectuar um adequado balanceamento entre gastos e réditos e, por isso, se regista a provisão no preciso exercício em que se regista o rédito da venda.

Posteriormente, na medida em que venham a ser executadas as garantias, quer pela utilização de peças quer pela utilização de mão-de-obra, deverá a conta da provisão ser directamente utilizada, isto é, deverá debitar-se directamente a 292, nos termos seguintes:
292 – Provisões – Garantias a clientes
a2312 – Pessoal – Remunerações a pagar – Ao pessoal

Pelo processamento de salários dos trabalhadores envolvidos na execução da garantia

292 – Provisões – Garantias a clientes
a 382 – Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos

– Mercadorias

Pela saída de inventário das peças utilizadas na reparação provocada pela garantia.

Caso a provisão se mostre excessiva, haverá que a reverter, utilizando para o efeito a conta 7632 – Reversões – De provisões – Garantias a clientes. Se a provisão for insuficiente, haverá que registar os respectivos dispêndios no momento da reparação como gastos consoante a sua natureza.

Note que estas provisões, e cumprindo os condicionalismos referidos no n.º 4 do artigo 39.º do Código do IRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais, uma vez que se destinam a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços.

Nos casos em que a garantia não é assumida pelo importador, e em que não foi registada qualquer provisão, há que registar os encargos como gastos por natureza. Assim, neste caso (inexistência de provisão) as peças consumidas na reparação são consideradas como «custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas» e a mão-de-obra dos mecânicos é considerada «gastos com o pessoal.»

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

Rendimentos do trabalho dependente

Um sujeito passivo trabalhou entre Outubro de 2006 e Março de 2007 numa empresa que fechou. O trabalhador recorreu ao fundo de garantia salarial para fazer face aos créditos emergentes da cessação do contrato de trabalho. Em 2009 recebeu da Segurança Social uma indemnização de 2 300 euros e foi efectuado uma retenção na fonte de 390 euros. O vencimento bruto do trabalhador era de 1 300 euros. A indemnização recebida está sujeita a IRS?

O Fundo de Garantia Salarial (FGS) tem por objectivo assegurar o pagamento dos créditos emergentes do contrato de trabalho e da sua violação ou cessação, aos trabalhadores que, reunindo as condições legalmente estabelecidas, o requeiram, nos casos em que tais créditos não possam ser pagos pela entidade empregadora por motivo de insolvência ou de situação económica difícil, artigo 317.º da Lei n.º 35/2004.

O regime jurídico do FGS aplica-se a trabalhadores de empresas em situação de insolvência, ao abrigo do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), mas também aos das empresas com acções de falência e de recuperação de empresa ao abrigo do Código de Processo Especiais de Recuperação de Empresa e Falência (CPEREF), ou procedimento extrajudicial de conciliação, requeridos a partir de 1 de Novembro de 1999.

Nos termos do n.º 1 do artigo 320.º da Lei 35/2004, os créditos são pagos até ao montante equivalente a seis meses de retribuição, não podendo o montante desta exceder o triplo da retribuição mínima mensal garantida.

Nos termos do n.º 3 do referido artigo, às importâncias pagas são deduzidos os valores correspondentes às contribuições para a Segurança Social e à

retenção na fonte de imposto sobre o rendimento que forem devidos, pelo que as importâncias pagas a título de remuneração pelo FGS, são rendimentos sujeitos a IRS na esfera dos seus beneficiários, a declarar no quadro 4 do anexo A da declaração modelo 3.

O Fundo de Garantia Salarial fica sub-rogado nos direitos de crédito e respectivas garantias, nomeadamente privilégios creditórios dos trabalhadores, na medida dos pagamentos efectuados acrescidos dos juros de mora vincendos (artigo 322.º da Lei 35/2004), ou seja, o FGS, substitui a entidade pagadora no pagamento aos trabalhadores, mas fica sub-rogado dos privilégios creditórios dos trabalhadores em relação à entidade patronal. As importâncias recebidas em resultado da cessação de contrato, são tributadas na esfera da categoria A, por força da incidência prevista na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, o qual nos refere que se considera rendimento de trabalho dependente: «Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho, sem prejuízo do disposto no n.º 4.» Nestes termos, segundo o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, as importâncias recebidas a qualquer título, seja no caso de cessação convencional ou judicial do contrato individual de trabalho, de contrato de aquisição de serviços ou de funções públicas, de gestor, administrador ou gerente de pessoa colectiva, ficam sempre sujeitas a tributação:

- Pela sua totalidade, tratando-se de gestor, administrador ou gerente de pessoas colectiva;
- Na parte em que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora.

O excedente ficará sujeito a tributação nos termos gerais, ou seja, em termos de retenção na fonte, (artigo 99.º e Decreto-Lei n.º 42/91), e englobamento obrigatório na declaração M3 – Anexo A, código 401 do quadro 4 do beneficiário da indemnização.

Ou seja, está excluído de tributação a parte correspondente a:

$$R = I - 1,5 \times n.º \text{ anos} \times Trrsi12$$

R = rendimento tributável

I = valor da indemnização

N.º anos = número de anos ou fracção de antiguidade ou serviço, na entidade pagadora da indemnização

Trrsi = Total das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto dos últimos 12 meses (incluindo a retribuição relativa ao 13.º e 14.º mês).

Da indemnização referida devem ser expurgados os valores que dizem respeito a direitos vencidos, nomeadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e de Natal.

Relativamente ao montante que respeite apenas à indemnização por cessação do contrato de trabalho deverá ser efectuado o cálculo descrito no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, ainda que a mesma seja paga pelo Fundo de Garantia Salarial.

Quando do cálculo efectuado, se apure determinado montante que deva ser tributado como rendimento de trabalho dependente (que exceda os limites referidos) deve ser acrescido aos demais rendimentos de trabalho dependente, ainda que pagos pelo FGS, no preenchimento do anexo A da declaração modelo 3 (código 401).

Salienta-se que, não excedendo os limites na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º, a indemnização por cessação do contrato de trabalho, recebida através do Fundo de Garantia Salarial, é um rendimento não sujeito a IRS pelo que não deve ser incluído na declaração Modelo 3.

No entanto, e face aos dados enviados pela consultante, não se nos afigura que a importância paga (2 300 euros) esteja excluída de tributação pela sua totalidade, dado o diminuto tempo de trabalho na entidade. Deste modo, afigura-se

nos que deverá o contribuinte colher informação junto do Fundo de Garantia Salarial, sobre qual a parte da indemnização sujeita a imposto.

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010

Reavaliação de imóvel

Determinada empresa efectuou um contrato de cedência de posição contratual (relocação) de um imóvel, em que o locador é um banco, pelo valor de dois milhões e 100 mil euros - valor de "compra". O valor da avaliação constante na caderneta predial é de 2 320 950 euros, determinado em 2007. Será possível solicitar nova avaliação do imóvel? Em que termos?

A celebração do contrato de cedência de posição contratual não origina a transmissão da propriedade do imóvel, mantendo-se na propriedade da locadora. No entanto, ainda que se verificasse a transmissão do direito de propriedade, este facto não implicaria nova avaliação, pois o prédio, em 2007, já tinha sido avaliado nos termos do artigo 38.º do CIMI.

Todavia, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, o sujeito passivo poderá requerer uma nova avaliação do imóvel, isto é, se tiver como fundamento o valor patrimonial tributário desactualizado e já tiver decorrido o período mínimo de três anos sobre a data de encerramento da matriz, em que tenha sido inscrito o resultado da avaliação anterior (n.º 4 do artigo 130.º do CIMI).

Uma vez que a avaliação anterior ocorreu em 2007, o consultante já poderá solicitar uma nova avaliação a partir de 1 de Janeiro de 2010.

RESPOSTA DE ABRIL DE 2010