



Transacções intracomunitárias

Na empresa “E”, de direito português, na sequência de uma operação de compra de mercadoria a uma empresa espanhola e da posterior venda desse produto a empresas do país vizinho, surgiram algumas dúvidas: se a empresa “E” comprar mercadoria a um fornecedor espanhol, carregar nas suas instalações na Corunha e vender esse produto a um cliente espanhol, fazendo a entrega directa desde a instalação do fornecedor à do cliente, isto é, a mercadoria permanece sempre em território espanhol, deverá o fornecedor espanhol facturar à empresa “E” a mercadoria com IVA? Deverá a empresa “E” facturar ao cliente espanhol a mercadoria com IVA? Em caso afirmativo, qual a forma mais rápida para recuperar o IVA?

Nas situações em que o percurso (movimentação física) dos bens é distinto do processo documental, estamos perante uma operação que é vulgarmente denominada por operação triangular. Regra geral, as operações triangulares ocorrem entre três Estados membros distintos. O caso exposto é exemplo de uma falsa triangular (apenas estão envolvidos dois Estados membros), uma vez que os bens não saem do território espanhol. No entanto, a factura, primeiramente, é emitida a um sujeito passivo português (por um sujeito passivo espanhol), seguidamente os referidos bens são facturados a um sujeito passivo espanhol.

Uma vez que as regras em sede de IVA estão harmonizadas ao nível dos países da União Europeia, podemos referir que na factura emitida pelo sujeito passivo espanhol ao sujeito passivo português não deve ser invocada a transmissão intracomunitária, pois um dos requisitos para que tal se verifique não se cumpre, falamos da saída da mercadoria de um Estado membro com destino a outro Estado membro. Nestes termos, o sujeito passivo espanhol deverá liquidar IVA no seu território à semelhança de qualquer outra transmissão de bens que efectue no seu território.

Por sua vez, o sujeito passivo português efectua uma operação que está fora do campo de incidência deste imposto, pois as mercadorias nunca chegam a entrar em território nacional. Atente-se à regra de tributação prevista no n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA, quanto à localização/tributação das transmissões de bens: «(...) são tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente (...)».

Por sua vez, o cliente espanhol, que recebe os bens vindos do seu território, e que recebe uma factura do sujeito passivo português (factura que

está fora do campo de incidência em Portugal), se for sujeito passivo de imposto em território espanhol, deverá efectuar o *reverse-charge*, ou seja, liquida o imposto podendo exercer o direito à dedução do mesmo nos termos gerais do Código. Caso a entidade adquirente dos bens não seja sujeito passivo devidamente registado em sede de IVA em Espanha, então, caberá ao sujeito passivo português, a obrigação de registo ou de nomeação de um representante fiscal em território espanhol, de modo a que aí sejam cumpridas as obrigações fiscais inerentes a esta operação.

Relativamente ao imposto espanhol suportado pela empresa portuguesa, não tendo esta qualquer registo em sede de IVA naquele país, poderá esta solicitar às autoridades tributárias espanholas o reembolso desse imposto ao abrigo da 8.ª Directiva do Conselho (79/1072/CEE, de 6 de Dezembro), pedido esse a efectuar nos seguintes termos:

- Pedido deve ser apresentado à administração fiscal do Estado membro da aquisição dos bens ou serviços.
- As moradas dos respectivos serviços constam da relação anexa ao Ofício-Circulado n.º 92 335, de 8 de Maio de 91.
- Deve ser utilizado o modelo harmonizado em uso nesse país ou o modelo n.º 1 496 utilizado em Portugal.
- Devem juntar ao pedido: os originais das facturas, os documentos de importação e um certificado de sujeito passivo.
- Certificado de sujeito passivo deve ser pedido por qualquer meio escrito aos Serviços do IVA.
- Poderá ser necessário juntar outros documentos exigidos pelo país onde o pedido é apresentado.
- As despesas sobre as quais o IVA pode ser reembolsado obedecem à legislação do Estado membro (não à harmonização nesta matéria). ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)



IVA – ofertas

Determinada empresa dedica-se à reciclagem de plásticos. Desta, resulta novo granulado que volta a ser utilizado como matéria-prima na injeção de plásticos. Há um componente que é aplicado na fase do fabrico (reciclagem), com vista ao enriquecimento do produto final de modo a que a sua qualidade se aproxime, o mais possível, da matéria-prima virgem.

Por vezes, e porque estamos a tratar de reciclagem de plásticos, o produto final pode não sair com a qualidade esperada sendo, regra geral, detectada a situação já na fase da injeção do produto reciclado. Para remediar o problema e evitar a devolução de uma encomenda, é entregue ao cliente, a título gratuito, uma quantidade do referido componente que é adicionado na injeção e o problema da deficiente qualidade fica resolvido.

Outras vezes é negociado com o cliente, acordando-se a entrega desse componente, mas facturado, por exemplo, a 0,50 euros o quilo, quando na verdade é adquirido a um euro.

No primeiro caso, é entregue o produto com guia de remessa normal indicando que não há lugar a facturação porque, atendendo à deficiência, considera-se que este valor está a coberto do preço inicialmente facturado, não havendo nestas circunstâncias uma devolução sempre inconveniente.

No segundo caso, factura-se um fornecimento normal mas, como já foi referido, a 0,50 euros o quilo quando consta nos *stocks* a aquisição a um euro/quilo.

Em ambos os casos, e porque está tudo fundamentado, haverá alguma implicação relativamente à liquidação de IVA?

No âmbito da reciclagem de plásticos com vista à obtenção de um novo produto (granulado) a utilizar como matéria-prima na injeção de plásticos é aplicado um componente na fase da reciclagem que permite uma extraordinária qualidade no produto final.

O referido componente é transmitido a título gratuito ou considera-se que faz parte do preço ou ainda é-lhe atribuído valor.

Nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, consideram-se transmissões de bens, as transmissões gratuitas de bens da empresa quando, relativamente aos mesmos, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Não haverá, contudo, sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que em conformidade com o disposto no n.º 7 do artigo 3.º do CIVA [aditado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento para 2008)], se esteja perante ofertas que sejam de valor unitário igual ou inferior a 50 euros e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

De referir que, no caso de a oferta ser constituída por um conjunto de bens, o valor de 50 euros aplica-se ao conjunto dos bens e não a cada bem de *per se*.

Deste modo, e a verificar-se que a transmissão gratuita do componente se consubstancia na entrega de ofertas que cumprem os requisitos referidos nos dois parágrafos anteriores, não será o mesmo tributado, nem será relevado na declaração periódica.

Caso o valor da oferta ultrapasse o valor estabelecido no n.º 7 do artigo 3.º do CIVA, haverá obrigatoriedade de liquidação de imposto, salvo, naturalmente, se não tiver exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante.

O respectivo valor tributável, de acordo com a alínea b), do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, é o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

Deverá ser, nesse caso, elaborado um documento em conformidade com o disposto no n.º 7 do artigo 35.º do CIVA, devendo o mesmo conter a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo. Porque se trata de uma liquidação efectiva de imposto, esta operação deve ser relevada na declaração periódica, no quadro 06, campo 3 (base tributável) e campo 4 (IVA liquidado).

Relativamente à repercussão do imposto pelas operações realizadas a título gratuito, estabelece

o n.º 3 do artigo 36.º do CIVA, que o mesmo não é obrigatório. Efectivamente, podem os sujeitos passivos que realizem estas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito, no caso concreto, aos adquirentes dos bens. Se o referido componente fizer parte do preço, obviamente que o imposto já terá

sido liquidado no momento acordado entre as partes para a concretização da operação.

Tendo sido atribuído preço autónomo para o citado componente, a operação configura uma transmissão de bens sujeita a imposto nos termos gerais. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)

Desconto comercial e desconto financeiro

Qual o significado de desconto comercial e desconto financeiro? Será que um desconto comercial emitido numa factura e aceite pelo cliente pode ser anulado?

No que diz respeito aos descontos há duas questões que importa distinguir e clarificar: a comercial e de gestão, a fiscal. No caso apresentado acresce outra vertente, a legal, com a discordância por parte do adquirente na anulação do desconto antes concedido.

Relativamente à questão comercial, os descontos financeiros não são reduções do preço de custo, resultando num proveito financeiro. Estão relacionados com o pagamento da dívida: pronto pagamento ou antecipação de pagamento.

Regra geral, são concedidos na própria factura, mas nada impede que o sejam através da emissão de uma nota de crédito.

Como não são reduções do preço de custo, não permitem a contabilização da factura pelo seu valor líquido, dado que o valor do desconto é levado a uma conta de proveitos.

Por seu lado, os descontos comerciais estão relacionados, como o próprio nome indica, com as condições comerciais concedidas aos clientes sendo, normalmente, concedidos em função do volume de compras ou outros requisitos. Regra geral, os descontos comerciais, são concedidos fora da factura, através da emissão de notas de crédito. Contudo, nada proíbe igualmente que o sejam na própria factura.

A diferenciação entre descontos comerciais e descontos financeiros tem a ver com conceitos de gestão. São conceitos e práticas de gestão não sendo enquadrados por nenhuma legislação específica.

Na óptica fiscal, mais precisamente no que diz respeito ao IVA, nos descontos concedidos na factura (independentemente do nome que lhes seja dado), a base tributável é o valor líquido do

desconto de acordo com o artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA.

Se o fornecedor decide anular o desconto concedido na factura, teria de emitir uma nota de crédito anulando a factura inicial e emitir uma nova factura sem o desconto. Esta é uma situação legal do ponto de vista fiscal.

Refira-se ainda que a questão da regularização do IVA por parte do fornecedor é uma opção e não uma obrigação legal, conforme decorre do artigo 78.º, n.º 2 do CIVA e apenas pode ser feita quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução de acordo com o artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA.

Tratando-se de desconto concedido fora da factura através da emissão de uma nota de crédito, pretendendo o fornecedor anular posteriormente esse desconto, deverá emitir uma nota de débito, fazendo referência à anulação da nota de crédito que pretende anular.

No tocante à questão legal, pelo que se entende, o fornecedor anulou um desconto comercial concedido na factura, não tendo sido aceite pelo seu cliente. Numa perspectiva de gestão e fiscal, tal é possível.

Ao não obter a concordância do adquirente passa a ser uma questão jurídica que terá de ser dirimida amigavelmente ou pela via judicial, como parece ter sido o caso. Terá de ser o tribunal a decidir até que ponto é legítimo anular um desconto concedido numa factura. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)



Redução de capital em participada

A empresa “A” participa em 51 por cento no capital da empresa “B”. Em assembleia, os sócios da empresa “B” (a sociedade “A” e a sociedade “C”) decidem reduzir o capital social em 250 mil euros, dado que nos últimos anos a empresa “B” apresenta capitais próprios muito excedentários (embora todos os anos distribuía dividendos). As sociedades “A” e “C” recebem o valor da redução do capital da “B” em dinheiro.

Quais as contas que o movimento de redução de capital nas empresas que detêm a participação (sociedade “A” e “C”) afecta?

Admitindo que as empresas envolvidas estão sujeitas ao POC, a referida operação de redução do capital social de “B” poderá ser tratada como se de uma alienação se tratasse, sendo o «valor de alienação» o valor agora recebido (e que, presumimos, deverá coincidir com o valor nominal da redução de capital). Há uma questão central na abordagem à questão colocada e que consiste na identificação do método que está a ser utilizado na contabilização das participações financeiras detidas pelas empresas “A” e “C” no capital da empresa “B”.

Método do custo: nesta hipótese, cada uma das empresas “A” e “C” registou a participação no capital de “B” pelo respectivo custo de aquisição (ou valor de realização do capital social), o qual poderá ter sido superior, igual ou inferior ao respectivo valor nominal. Caso a participação tenha sido adquirida pelo valor nominal, então agora com a redução do capital de “B” haverá simplesmente que, em “A” e “C”, creditar a conta 41 - Investimentos financeiros por contrapartida de 12 - Disponibilidades – Depósitos à ordem, pela deliberação de redução do capital social e recebimento do respectivo valor nominal, que coincidirá com o valor de realização. Nesta hipótese, a redução do capital social de “B” não proporcionará a uma das empresas detentoras (“A” e “C”) qualquer ganho na operação. Caso o custo de aquisição tenha sido superior ou inferior ao respectivo valor nominal, então agora com a redução do capital social e recebimento do respectivo valor nominal estaremos perante uma perda ou um ganho, respectivamente. Nesta hipótese, o tratamento contabilístico a adoptar poderá ser similar ao de uma alienação de um investimento financeiro:

Com ganho, sendo portanto o valor de realização superior ao valor de aquisição:

DÉBITO: 12 - Depósitos à ordem

CRÉDITO: 79.4.1 - PGE - Ganhos em imobilizações - Alienação de Inv. financeiros

VALOR: Valor recebido

DÉBITO: 9.4.1 - PGE - Ganhos em imobilizações - Alienação de Inv. financeiros

CRÉDITO: 41.1.X – Inv. financeiros - Partes de capital – Empresas (...)

VALOR: Valor de aquisição

Com perda, sendo portanto o valor de realização inferior ao valor de aquisição:

DÉBITO: 12 - Depósitos à ordem

CRÉDITO: 69.4.1 – CPE - Perdas em imobilizações - Alienação de Inv. financeiros

VALOR: Valor recebido

DÉBITO: 69.4.1 – CPE - Perdas em imobilizações - Alienação de Inv. financeiros

CRÉDITO: 41.1.X – Inv. financeiros - Partes de capital – Empresas (...).

VALOR: Valor de aquisição

Método da equivalência patrimonial: nesta hipótese cada uma das empresas “A” e “C” registou inicialmente a participação no capital de “B” pelo respectivo custo de aquisição (ou valor de realização do capital social). Posteriormente, em cada uma das empresas “A” e “C”, o valor inicialmente registado foi ajustado para o montante correspondente à participação nos capitais próprios a que corresponde a respectiva participação em “B”. Aquando da distribuição de lucros ou dividendos por “B”, “A” e “C” terão registado primeiro o respectivo ganho em proveitos financeiros e, posteriormente, efectuado novo ajustamento ao valor do investimento financeiro. Agora, com a operação de redução de capital, duas hipóteses existem:

– O valor pelo qual o investimento se encontra presentemente registado é igual ao respectivo valor nominal (que será o valor de realização). Nesta hipótese (altamente improvável, dado que implicaria

que o valor dos capitais próprios de “B” coincidissem com o valor nominal do capital social, não existindo, portanto, qualquer outro valor nos capitais próprios), a operação de redução do capital social não proporcionaria à empresa detentora qualquer ganho ou perda na alienação, podendo o respectivo registo contabilístico ser feito indiferentemente por recurso às contas 6941 ou 7941, dado que no final a conta de CPE ou PGE utilizada viria saldada;

– O valor pelo qual o investimento se encontra presentemente registado é superior ou inferior ao respectivo valor nominal (que será o valor de realização). Nesta hipótese, a operação de redução do capital social proporcionará à empresa detentora uma perda ou um ganho na alienação, respectivamente. A contabilização será idêntica

à apresentada, havendo agora que saldar também as subcontas da conta 55. Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas utilizadas no(s) ajustamento(s) ao valor de aquisição que tenha(m) sido efectuado(s).

Finalmente, apesar de a informação aqui constante apresentada não indiciar que tenha sido necessário proceder a qualquer ajustamento do investimento financeiro contabilizado em “A” ou “C” por recurso a 684 - CPF - Ajustamentos de aplicações financeiras/49 - Ajustamentos de investimentos financeiros, caso tal tenha efectivamente acontecido será também necessário proceder agora à respectiva reversão. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)

IMI

Uma empresa de construção e venda de imóveis tem em comercialização vários apartamentos (contabilizados na conta 33 - Produtos acabados). Goza da não sujeição do IMI à luz da alínea e) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI. Esta empresa não perderá esse direito caso alugue uma das fracções até encontrar comprador, de acordo com o Ofício-Circular n.º A-02/93, de 28 de Outubro?

A questão prende-se com o facto de saber se ao prédio foi ou não dada uma diferente utilização, na sequência do mesmo ser objecto de arrendamento.

Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do CIMI, o consulente só terá que liquidar o imposto por todo o tempo decorrido desde a sua aquisição, se ao prédio for dada uma diferente utilização.

Por força do despacho de 1990.10.31, exarado no Processo n.º S152.0047.90: «(...) 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.»

Em face da existência deste despacho, consideramos que o arrendamento não põe em causa, quer a isenção de IMT referida no artigo 7.º do Código quer o diferimento do início da tributação em IMI nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI, desde que se mantenha a in-

tenção de revenda e os imóveis se mantenham contabilizados no activo permutável.

Tal entendimento também se encontra plasmado no Ofício-Circular n.º A-2/93, de 28/10 - Direcção de Serviços da Contribuição Autárquica.

Embora tal despacho e ofício tenham sido emitidos no âmbito da Contribuição Autárquica, entendemos que têm plena aplicação ao IMI.

Concluindo, o facto de o consulente não ter revendido o imóvel findo os três anos e durante esse período ter arrendado o mesmo, mantendo-o nas existências, para venda, tais factos não consubstanciam diferente utilização, gozando assim, o consulente da isenção de IMI e passando a pagar a partir do quarto ano.

Findo os três anos da isenção concedida pela alínea e) do artigo 9.º do CIMI, e se o imóvel deixar de constar das existências ou deixar de estar disponibilizado para venda, considera-se, neste caso, que estamos perante diferente utilização. A empresa deverá efectuar a comunicação à administração fiscal no prazo de 60 dias, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 13.º do CIMI, sendo-lhe liquidado o IMI relativo aos três anos que estiveram isentos. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)

Aumento de capital

Os sócios de uma empresa deliberaram incorporar as reservas livres no capital. Este aumento de capital está sujeito a taxa liberatória de 20 por cento (retenção na fonte)? O movimento teria que passar pelo levantamento pelos sócios seguido da reentrada por aumento de capital por entrada de dinheiro, ou o aumento de capital é directo e não existe qualquer sujeição a taxa liberatória?

A secção II capítulo VIII da parte geral do Código das Sociedades Comerciais (CSC) regula o aumento de capital e os seus requisitos. Na parte geral do Código das Sociedades Comerciais (CSC), estão contempladas expressamente duas modalidades de aumento de capital:

- Através da realização de novas entradas;
- Por incorporação de reservas.

O aumento do capital social por incorporação de reservas obedece ao disposto no artigo 91.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), e aos requisitos nele contidos.

Atente-se que o aumento de capital só pode ser realizado depois de aprovadas as contas do exercício anterior à deliberação, mas se já tiverem decorrido mais de seis meses sobre essa aprovação, a existência de reservas a incorporar só pode ser aprovada por um balanço especial, organizado e aprovado nos termos prescritos para o balanço anual, ao abrigo do n.º 2 do artigo 91.º do CSC. Os seis meses são contados desde a data sobre a última aprovação das contas até à data do pedido de registo do aumento de capital na Conservatória.

Assim sendo, deve ser convocada a assembleia-geral para aprovação do referido balanço especial aplicação dos resultados, criando as devidas reservas e, nessa mesma data deliberar o aumento de capital.

O pedido de registo de aumento do capital por incorporação de reservas deve ser acompanhado do balanço que serviu de base à deliberação, caso este não se encontre já depositado na con-

servatória e o órgão de administração e, quando deva existir, o órgão de fiscalização, devem declarar por escrito não ter conhecimento de que, no período compreendido entre o dia a que se reporta o balanço que serviu de base à deliberação e a data em que esta foi tomada, haja ocorrido diminuição patrimonial que obste ao aumento de capital.

O aumento de capital, face às alterações do denominado Simplex, não carece de escritura pública, devendo para suportar a operação existir uma acta com tal deliberação e o registo na Conservatória do Registo Comercial.

Não tendo sido efectuado o registo na Conservatória, o aumento do capital social é ineficaz perante terceiros e tem de ser o representante legal a promover o registo. A pretensão da Conservatória tem fundamento legal, porquanto um aumento de capital sem o registo na Conservatória não tem validade legal, tendo um prazo legal para se promover o respectivo registo.

O artigo 17.º do Código do Registo Comercial estipula as coimas aplicáveis nos casos do incumprimento da obrigação de registar.

Nos termos do artigo 15.º, n.º 2 do Código do Registo Comercial, o registo dos factos (onde se inclui o aumento de capital – cfr. artigo 3.º, n.º 1, alínea r) do CRC) deve ser pedido no prazo de dois meses a contar da data em que tiverem sido titulados.

Um aumento de capital exclusivamente por incorporação de reservas não implica qualquer realização de entradas por parte dos sócios. Trata-se de uma mera afectação a capital social de valores existentes na sociedade gerados em exercícios anteriores e que já faziam parte do capital próprio. Aqui não existem quaisquer levantamentos por parte dos sócios, nem rendimentos por estes obtidos susceptíveis de serem tributados em IRS (ou IRC se os sócios forem pessoas colectivas). ■



(RESPOSTA REDIGIDA EM FEVEREIRO DE 2009)