

APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

Destaques desta edição:

IRS - IMPLICAÇÕES DA APLICAÇÃO DE TAXAS ESPECIAIS NO APURAMENTO DO IMPOSTO

Artigo técnico preparado por Rui Gonçalves para APECA

IVA AUTOMÁTICO+

Artigo técnico preparado por Duarte Travanca para APECA

**DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA (IES)
DISPENSA DE ANEXOS PARA MICROENTIDADES**

Artigo técnico preparado por Abílio Sousa para APECA

A CITAÇÃO EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Artigo técnico preparado por Jesuíno Martins para APECA

IVA - REGIME DE BENS EM SEGUNDA MÃO

Artigo técnico preparado por Ana Berga para APECA

O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO-FISCAL DO VALOR RESIDUAL DAS VIATURAS

Artigo técnico preparado por Carlos Lemos para APECA

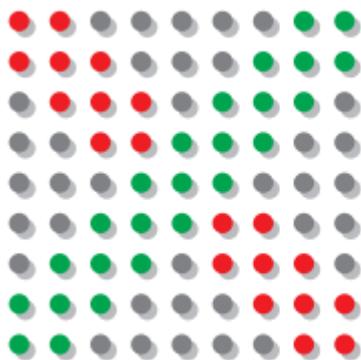
IVA - MUDANÇA DE REGIME OU ENQUADRAMENTO

Artigo técnico preparado por Duarte Travanca e Jorge Vales de Almeida para APECA

A LEI E OS TRIBUNAIS

Artigo técnico preparado por Albano Santos para APECA

Boletim Eletrónico



APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

Porto, 30 de Junho de 2019

Ficha Técnica:

APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração

Rua Jerónimo Mendonça, 78
4200-335 PORTO

Diretora
Paula Santos

Diretores adjuntos
Ângela Alejo
Carlos Ferreira
Eduardo Felício
Jorge Moita

Coordenação
Abílio Sousa

Secretariado
Ednilson Fernandes

Colaboração permanente
Albano Santos
Abílio Sousa
Carlos Lemos
Duarte Travanca
Manuel Zeferino Silva
Rui Gonçalves

Os artigos publicados no Boletim da APECA, são da inteira responsabilidade dos seus autores e redigidos em completa liberdade pelos mesmos; por tal motivo, podem não ser considerados como intérpretes das posições da APECA ou do Diretor do Boletim.

IRS - Implicações da Aplicação de Taxas Especiais no Apuramento do Imposto

1 – ENQUADRAMENTO

O Código do IRS¹ contempla diversos tipos de taxas de diferente natureza.

As taxas gerais do artº 68º, de caráter progressivo são aplicáveis² aos rendimentos englobados, já as taxas especiais previstas no artº 72º têm natureza proporcional³ e são aplicadas a “parcelas” de rendimento não englobado.⁴



Rui Gonçalves
(Economista)

A outro nível, mas originando de igual modo, uma liquidação definitiva de imposto, identificam-se as taxas de retenção na fonte da caráter liberatório previstas no artº 71º de cuja aplicação resulta o imposto final devido⁵ e as taxas de tributação autónoma do artº 73º aplicáveis a certas despesas⁶ suportadas no âmbito da categoria B da IRS^{7 8}.

Notas:

¹ Todos os artigos referidos no texto sem indicação do diploma legal são do Código do IRS.

² A taxa aumenta na medida em que o rendimento vai aumentando

³ A taxa é sempre a mesma independentemente do montante do rendimento a que seja aplicável

⁴ De que são exemplo os rendimentos prediais, o saldo positivo das mais e menos valias mobiliárias, os rendimentos auferidos por não residentes imputáveis a estabelecimento estável ou não imputáveis a estabelecimento estável quando não sujeitos a retenção liberatória, as gratificações não atribuídas pela entidade patronal, as pensões de alimentos, os rendimentos das categorias A e B resultantes de atividades de elevado valor acrescentado auferidos por residentes não habituais. Para mais detalhe ver artº 72º do CIRS

⁵ Salvo se for efetuada a opção pelo englobamento prevista para os rendimentos de capitais auferidos por residentes

IRS - Implicações da Aplicação de Taxas Especiais no Apuramento do Imposto

Continuação da página anterior



A designação de taxas especiais para as taxas do artº 72º consta do título do próprio artigo, no entanto, nos seus diferentes números nem sempre é esta a terminologia utilizada. Desde referências a uma taxa autónoma⁹, a tributação autonomamente à taxa de ...¹⁰, a taxa especial¹¹, ou simplesmente a uma taxa¹², de tudo é possível encontrar ao longo do artº 72º. Este aspeto, que pode parecer de menor importância, tem levado a que seja considerado que a aplicação das taxas do artº 72º traduz-se numa tributação autónoma, no sentido que se trata de um apuramento paralelo dentro da própria liquidação, que incide sobre determinados rendimentos sem ter em conta a situação pessoal dos sujeitos passivos, motivo pelo qual, as deduções à coleta e a dedução de perdas reportadas de anos anteriores não são extensíveis à tributação por aplicação das taxas especiais.

Com o presente artigo pretendemos analisar as implicações da aplicação das taxas especiais do artº 72º no apuramento/liquidação do imposto e em que medida podem condicionar as opções dos sujeitos passivos.

Esta análise vai desenvolver-se, fundamentalmente, em três aspetos essenciais, (i) âmbito de aplicação, (ii) dedução de perdas reportadas de anos anteriores e (iii) deduções à coleta.

2 – ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Neste ponto, a questão que se coloca é saber se as taxas especiais incidem sobre o montante bruto do rendimento ou sobre o rendimento líquido apurado após a consideração das deduções previstas para o tipo de rendimento em concreto.

Como decorre da integração do artº 72º no capítulo das “Taxas” logo após o capítulo da “Determinação do Rendimento Coletável”, e na falta de norma específica em sentido inverso, é de concluir que as taxas especiais incidem sobre o rendimento líquido, ou seja, sobre o rendimento obtido após a consideração da dedução específica prevista para cada categoria de rendimentos.

Notas

⁶ De que são exemplo as despesas com viaturas ligeiras de passageiros, as despesas de representação, despesas não documentadas

⁷ Aplicáveis quando o sujeito passivo está enquadrado no regime da contabilidade organizada.

⁸ Aplicáveis a sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado que tenham contabilidade organizada e se estiverem em causa despesas não documentadas e pagamentos não justificados a residentes em “paraísos fiscais”

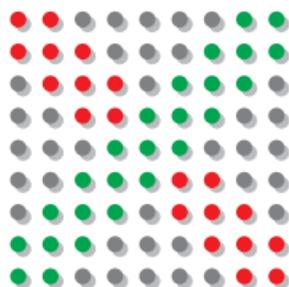
⁹ Artº 72º, nº 1 do CIRS

¹⁰ Artº 72º, nºs 6, 7, 9, 16 e 17 do CIRS

¹¹ Artº 72º, nº 15 do CIRS

¹² Artº 72º, nº 10 do CIRS

A Qualidade passa pela Formação Profissional



Continuação na página seguinte

IRS - Implicações da Aplicação de Taxas Especiais no Apuramento do Imposto

Continuação da página anterior

Este é, aliás, um aspeto que permite distinguir entre as taxas especiais do artº 72º e as taxas de retenção na fonte liberatória do artº 71º. De facto, neste último artigo¹³, é expressamente referido que a retenção na fonte liberatória incide sobre “os rendimentos líquidos, com exceção das pensões . . . “algo que, como se referiu, não encontra paralelo no artº 72º.

Sobre esta distinção o professor Rui Duarte Morais¹⁴ refere o seguinte: “*Note-se que, estando em causa uma taxa especial (e não uma taxa liberatória), esta aplica-se a rendimentos determinados nos termos gerais, ou seja, a rendimentos líquidos, o mesmo é dizer que ao sujeito passivo continua a ser admitido fazer as deduções específicas que a lei prevê*”

A propósito, refira-se um outro aspeto essencial que distingue estes dois tipos de taxas. Enquanto que a aplicação das taxas liberatórias, na medida em que se trata de taxas de retenção na fonte com caráter definitivo, desobrigam a inclusão dos rendimentos abrangidos na declaração de rendimentos Modelo 3¹⁵, a aplicação das taxas especiais tem subjacente a obrigação dos rendimentos constarem desta declaração, competindo à AT a liquidação do imposto.

Em síntese, no que ao âmbito de aplicação respeita, podemos concluir que as taxas especiais são aplicáveis a rendimentos que são obrigatoriamente declarados e incidem sobre o valor líquido desses rendimentos¹⁶

3 – DEDUÇÃO DAS PERDAS REPORTADAS DE ANOS ANTERIORES

Nos termos do artº 55º do Código do IRS, a dedução de perdas reportadas de anos anteriores não é condicionada, com exceção da dedução do saldo negativo entre as mais e menos valias de natureza mobiliária¹⁷, à forma de tributação ou ao tipo de taxa aplicável.

Nesta medida, com a exceção referida, a dedução das perdas de anos anteriores deve ocorrer quando são aplicadas as taxas especiais, ou seja, ainda que não seja efetuada a opção pelo englobamento.

No Acórdão¹⁸ do STA nº 0968/14.OBELLE, de 20/03/2019, em que estava em causa a tributação de rendimentos prediais, o Tribunal pronunciou-se sobre esta matéria decidindo que “... o reporte de perdas ocorridas na categoria F não depende da taxa a que tais rendimentos líquidos serão tributados: se à taxa autónoma de 28% prevista no artº 72º, nº 7, do CIRS, se à taxa que resultar da opção pelo englobamento...”

Notas:

¹³ Nº 7 do artº 71º

¹⁴ Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS” – 3ª Edição, 2014 – Edições Almedina

¹⁵ Salvo opção pelo englobamento, nos casos em que tal seja possível. Ver nº 6 do artº 71º

¹⁶ A título de exemplo, nos rendimentos prediais, a taxa especial de 28% incide sobre o valor das rendas deduzido dos encargos suportados nas condições previstas no artº 41º do CIRS

¹⁷ Artº 55º, nº 1 d) do CIRS

¹⁸ Disponível em www.dgsi.pt

Continuação na página seguinte

IRS - Implicações da Aplicação de Taxas Especiais no Apuramento do Imposto

Continuação da página anterior

No entanto, o que se verifica nas liquidações em que são aplicadas as taxas especiais é as perdas de anos anteriores não serem deduzidas. Para que aquela dedução seja efetuada, o sujeito passivo tem de optar pelo englobamento dos rendimentos¹⁹, isto é, deixam de ser aplicadas as taxas especiais e passam a ser aplicadas as taxas gerais do artº 68º, não obstante, como se referiu, tal condicionante não estar prevista no artº 55º.

Acresce que a opção pelo englobamento nem sempre está prevista. Veja-se a situação de um sujeito passivo não residente que obtém rendimentos da categoria B de IRS imputáveis a um estabelecimento estável em território nacional, enquadrado no regime da contabilidade organizada. Na liquidação destes rendimentos é aplicável a taxa especial de 25%²⁰, sem possibilidade de opção pelo englobamento, o que significa que prejuízos apurados em anos anteriores não são deduzidos no apuramento do rendimento coletável.

4 – DEDUÇÕES À COLETA

Nas liquidações de IRS com aplicação das taxas especiais não são consideradas as deduções à coleta previstas no artº 78º, com exceção do imposto retido e dos pagamentos por conta efetuados.

O que significa que as deduções à coleta de natureza fixa – p.ex. a dedução por dependente – ou de natureza variável – despesas de saúde, despesas de educação, despesas gerais familiares, etc – não relevam para o cálculo do imposto devido.

Na nossa opinião, nada justifica que tal aconteça. O nº 1 do artº 78º limita-se a referir que à coleta são efetuadas determinadas deduções, no fazendo depender a dedução da forma como a coleta foi apurada. Quer se apliquem as taxas gerais do artº 68º, quer sejam aplicadas as taxas especiais do artº 72º, o resultado é sempre uma coleta e como tal, em ambas as situações, devem ser efetuadas as deduções à coleta previstas no artº 78º.

A não ser assim, as deduções à coleta podiam ser vistas como um “prémio” pela tributação às taxas gerais ou um “castigo” pela tributação autónoma.

Em recente decisão, o CAAD²¹ – Processo nº 484/2018-T, de 26/02/2019 – acompanhou esta posição ao referir que *“Deste modo, a coleta resultante da aplicação desta taxa, deve ser aceite para o cálculo dos limites máximos das deduções à coleta”* mais referindo que *“Conforme já frisado, estamos perante taxas autónomas previstas no artº 72º, pelo que concorrem para efeitos do cálculo das deduções à coleta”*.

Acresce que a consideração das deduções à coleta do artº 78º apenas está afastada nas liquidações efetuadas a sujeitos passivos não residentes em território nacional²².

Notas:

²⁰ Artº 72º, nº 6 a) do CIRS

²¹ Artº 78º, nº 5 do CIRS

²² Artº 72º, nº 1 e) do CIRS

Continuação na página seguinte

IRS - Implicações da Aplicação de Taxas Especiais no Apuramento do Imposto

Continuação da página anterior

5 – EXEMPLO

Para uma avaliação prática das implicações da tributação por aplicação das taxas especiais do artº 72º, considere-se o seguinte exemplo:

Um sujeito passivo, solteiro, com um dependente, residente em território nacional, tem como únicos rendimentos 38 000€ de rendas de imóveis. As despesas dedutíveis nos termos do artº 41º ascendem a 1 200€.

Sabe-se, ainda, que de anos anteriores há perdas a reportar da categoria F de 2 000€ e que as deduções à coleta de natureza variável são de 350€.

1ª hipótese – Tributação à taxa especial de 28%²³

Determinação do rendimento líquido: $38\,000 - 1\,200 = 36\,800$

Apuramento do imposto: $36\,800 \times 28\% = 10\,304$

Nota: Nesta liquidação foram seguidos os procedimentos adotados pela AT, ou seja, não foram consideradas as perdas de anos anteriores nem as deduções à coleta.

2ª hipótese – Opção pelo englobamento²⁴

Determinação do rendimento coletável:

$38\,000 - 1\,200 = 36\,800$

$36\,800 - 2\,000 = 34\,800$

Apuramento do imposto:²⁵

$25\,000 \times 24,967\% = 6\,241,75$

$9\,800 \times 37\% = 3\,626$

$6\,241,75 + 3\,626 = 9\,867,75$

Coleta ilíquida: 9 867,75

Notas:

²³ Artº 72º, nº 1 e) do CIRS

²⁴ Artº 72º nº 12 do CIRS

²⁵ Artº 68º nºs 1 e 2 do CIRS

Continuação na página seguinte

IRS - Implicações da Aplicação de Taxas Especiais no Apuramento do Imposto

Continuação da página anterior

Deduções à coleta:

$$600^{26} + 350 = 950$$

$$\text{Coleta Líquida: } 9\,867,75 - 950 = 8\,917,75$$

O efeito conjugado da dedução das perdas de anos anteriores e das deduções à coleta permite uma economia de imposto de 1 386,25€, ficando evidentes as consequências da não consideração, na nossa opinião, injustificada, das perdas de anos anteriores e das deduções à coleta quando são aplicadas as taxas especiais do artº 72º

Se na tributação à taxa especial fossem consideradas a dedução das perdas e as deduções à coleta, o imposto apurado seria:

$$38\,000 - 1\,200 - 2\,000 = 34\,800$$

$$34\,800 \times 28\% = 9\,744$$

$$9\,744 - 950 = 8\,794$$

Donde resultaria uma vantagem de 123,75€ na tributação à taxa especial do artº 72º.

6 – CONCLUSÕES

As taxas do artº 72º são **taxas especiais** e a sua aplicação não se traduz numa tributação autónoma, no sentido, de um procedimento paralelo a que não são aplicáveis as regras de determinação do rendimento coletável e as deduções à coleta de caráter pessoal.

Neste sentido, as taxas do artº 72º **devem incidir sobre o valor apurado** em resultado da aplicação das regras de “DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLETÁVEL” constantes do Capítulo II do Código do IRS

Destas regras faz parte a dedução das perdas reportadas, pelo que existindo **reporte de perdas deve ser efetuada a sua dedução**, com exceção do saldo negativo entre as mais e menos valias mobiliárias dado que é expressamente referida que a sua dedução implica a opção pelo englobamento.

Da aplicação das taxas especiais do artº 72º resulta uma coleta, pelo que à falta de qualquer limitação expressa, **são de efetuar as deduções à coleta previstas no artº 78º**

Notas:

²⁶ Artº 78º-A nº 1 a) do CIRS

Rui Gonçalves

(Economista)

IVA Automático+



Duarte Travanca
Doutorado em IVA

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem, nos últimos anos, concentrado esforços no desenvolvimento de novas ferramentas que sejam facilitadoras do cumprimento voluntário e que sejam mais amigáveis do utilizador.

De entre esses projetos verdadeiramente diferenciadores e inovadores, destaca-se a medida SIMPLEX relativa ao “IVA AUTOMÁTICO+”, a qual prevê que para um determinado universo de contribuintes – nomeadamente as pessoas singulares, enquadradas no regime normal trimestral, sem contabilidade organizada, que não efetuem operações no âmbito do comércio internacional de bens e serviços, que não realizem operações que obriguem à autoliquidação do IVA, que não sejam sujeitos passivos mistos (entre outras características) – passam a beneficiar do preenchimento automático da sua Declaração Periódica (DP) de IVA.

Esse preenchimento automático da DP com base nos dados comunicados à AT e a partir dos elementos constantes dos recibos eletrónicos e faturas emitidos pelos sujeitos passivos revela-se como uma medida de cumprimento de obrigações fundamental para:

- i) Contabilistas e técnicos oficiais de contas, na medida em que lhes proporciona o cumprimento de obrigações, em nome dos seus clientes, de forma mais rápida, simples, e com menos falhas ou erros, pois, o contabilista nem sempre tem acesso em tempo útil aos dados de suporte ao preenchimento da Declaração Periódica;
- ii) Sujeitos passivos de IVA em geral (que não têm contabilista), na medida em que, permite-lhes a obtenção da DP previamente preenchida, bastando apenas proceder à sua validação e submissão da respetiva declaração até ao final do prazo de envio da mesma;
- iii) Autoridade tributária, pois, sendo a entidade responsável pela administração e gestão do imposto, tem todo o interesse em assegurar o correto cumprimento voluntário (evitando coimas, processos de contraordenação, utilização de recursos escassos em tarefas de baixo retorno ou em contencioso tributário ou judicial, que, em muitas circunstâncias, é moroso).

Neste momento, as operações ativas e o IVA liquidado relativo a operações realizadas no Continente Açores e Madeira, já se encontra operacionalizado e, prevê-se que, em breve - até final do ano, possa ser implementado o preenchimento automático do direito à dedução (operações passivas), e regularizações de IVA, para que o “IVA AUTOMÁTICO+” possa funcionar na sua plenitude.

Em suma, trata-se de um exemplo de boas práticas, diferenciador, e que poderá servir de exemplo de soluções a implementar em outras áreas, temas e domínios da Administração Pública.

Duarte Travanca

(Professor de Fiscalidade no Ensino Superior, Diretor do curso de Fiscalidade Intensiva na Católica Porto Business School, Doutorado em IVA)

Declaração de informação empresarial simplificada (IES)

Dispensa de Anexos para microentidades



Abílio Sousa
(Economista)

Introdução

Com a aprovação do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, as microentidades passam a ficar dispensadas da submissão dos Anexos O e P da IES, independentemente de estarem enquadradas no regime simplificado de tributação em IRC.

Estas mesmas entidades continuam ainda dispensadas da submissão do Anexo L, M e N.

Na prática, as microentidades ficam dispensadas de todos os Anexos da IES referente às obrigações declarativas do IVA.

Dispensa de entrega de Anexos da IES em vigor antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro

Anteriormente à entrada em vigor deste diploma, estavam dispensados da obrigatoriedade de entrega dos anexos L, M, N, O e P, os sujeitos passivos da categoria B de IRS no regime simplificado, conforme n.º 16 do artigo 29.º do Código do IVA.

Estavam também dispensados da obrigatoriedade de entrega dos anexos L, M e N, os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime de normalização contabilística para microentidades (incluindo sujeitos passivos de IRC e da categoria B de IRS), por força do n.º 18 do artigo 29.º do Código do IVA.

Consequências da aprovação do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro

A principal novidade que o diploma acima citado trouxe, consiste no facto de os sujeitos passivos de IRC, que estejam a aplicar a NC-ME, passarem também ficar dispensados dos mapas recapitulativos (Anexo O e P), independentemente de estarem enquadrados no regime geral ou simplificado de IRC.

Chamamos a atenção que a dispensa está associada à aplicação do normativo contabilístico das microentidades e não ao conceito económico de microempresa.

Beneficiam igualmente desta dispensa os sujeitos passivos que exerçam a atividade económica de diversão itinerante e estejam enquadrados nas CAE 93211: Atividades de parques de diversão itinerantes e CAE 93295: Outras atividades de diversão itinerantes.

Uma vez que a obrigação de envio da IES relativa ao período de 2018 será cumprida até ao dia 15 de julho, a dispensa aplica-se já em 2019 relativamente aos mapas recapitulativos de clientes referentes à IES do período de tributação de 2018.

Apesar de tal procedimento não estar explicitamente previsto no Ofício Circulado

n.º 30211/2019, o âmbito e o enquadramento para se aplicar a dispensa já ao período de tributação de 2018, na IES a submeter até 15 de julho de 2019, é similar às razões invocadas no diploma legal em análise, para o Anexo O da IES, pelo que é nosso entendimento que a dispensa já está em vigor.

Abílio Sousa (Economista, Consultor de Empresas e Formador)

A citação em processo de execução fiscal



Jesuíno Martins
(Professor Universitário)

O processo de execução fiscal tem por finalidade a cobrança coerciva de dívidas ao Estado e as outras pessoas coletivas de direito público. A cobrança coerciva tem por pressuposto uma dívida certa, exigível e líquida. As entidades privadas apenas são chamadas à execução fiscal se esta assumir a fase da verificação e graduação de créditos, visto que todos os credores que sejam titulares de ónus reais sobre os bens penhorados têm de ser convocados para reclamar os seus créditos.

As entidades públicas que são órgão da execução fiscal são a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e as Câmaras Municipais (CM). O IGFSS, nas secções de processos executivos, procede à cobrança das dívidas à Segurança Social, designadamente as contribuições, quotizações, coimas e juros de mora. As câmaras municipais procedem basicamente à cobrança dos seus créditos de natureza tributária (taxas, tarifas, preço da água, etc.). A AT procede à cobrança de todos os impostos de natureza estadual, coimas, juros e à cobrança de dívidas a entidades diversas que, nos termos da lei, beneficiam de que a cobrança dos seus créditos seja realizada através do processo de execução fiscal.

Sem prejuízo de algumas especificidades, a estrutura da tramitação do processo de execução fiscal é uniforme e decorre dos normativos dos artigos 148.º a 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). A Segurança Social acresce a esta regulamentação os normativos do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro. Não obstante ser instaurado nos serviços da Administração Pública, nos quais nasce e, na maioria dos casos, permanece até ser extinto, a execução fiscal tem natureza judicial (art.º 103.º da LGT). Com efeito, o titular do processo de execução fiscal é o juiz do tribunal tributário de 1.ª instância, para o qual o executado ou qualquer outro interessado, com legitimidade, pode reclamar (n.º 2 do artigo 103.º da LGT) sempre que sejam praticados atos executivos lesivos dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. A natureza judicial da execução fiscal condiciona e determina os meios impugnatórios que podem ser utilizados no seu âmbito, os quais se restringem à oposição judicial (art.º 204.º), embargos de terceiro (art.º 237.º) e reclamação dos atos do órgão da execução fiscal (art.º 276.º). A execução fiscal apenas subirá ao tribunal tributário de 1.ª instância caso seja acionado algum destes meios impugnatórios (art.º 151.º do CPPT).

Ao órgão da execução fiscal (art.º 150.º do CPPT) compete a prática de todos os atos que não tenham natureza jurisdicional, de entre os quais se destacam a citação, a penhora e venda dos bens e a verificação e graduação dos créditos, o que evidencia o elevado grau de administrativização de que a execução fiscal foi alvo. Há que reconhecer que os sistemas de cobrança coerciva beneficiam hoje de elevados níveis de eficiência e de eficácia, constituindo um forte e robusto instrumento de combate à fraude e evasão fiscal e contributiva.

A correta administração dos interesses dos diversos agentes tributários impõe e exige um adequado conhecimento da estrutura básica da execução fiscal, em ordem a evitar situações que obstem ao normal desenvolvimento da vida social e económica.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária/contributiva tem de perceber que o termo do prazo de pa-

A citação em processo de execução fiscal

Continuação da página anterior

gamento voluntário ou de entrega do tributo nos cofres públicos tem por corolário a emissão de título executivo para instauração da execução fiscal e a subsequente citação do devedor. A informatização e a desmaterialização dos procedimentos conduziram a que os atos executivos sejam hoje praticados com elevada celeridade.

A citação tem por finalidade dar a conhecer ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada. A citação tem ainda por função informar o executado das ações que pode tomar no prazo de 30 dias a contar da efetivação da citação. A citação apenas tem de ser feita uma vez, só assim não será se o órgão da execução fiscal tiver utilizado a citação provisória, nos termos previstos no artigo 191.º do CPPT.

Os normativos (n.ºs 1 e 2) do artigo 191.º do CPPT permitem fazer a citação através de simples carta. A carta apenas tem de ser registada se o valor da dívida exequenda se compreender entre as 50 e as 500 unidades de conta. A citação só tem de ser pessoal se a dívida exequenda for de valor superior a 500 unidades de conta ou, então, se a execução fiscal avançar para a fase da venda dos bens penhorados ou de efetivação da responsabilidade subsidiária ou solidária (n.º 3 do art.º 191.º do CPPT).

A lei permite que o órgão da execução fiscal opte pela citação pessoal caso entenda ser esta a modalidade de citação mais eficaz e adequada à cobrança da dívida. As secções de processos executivos da Segurança Social só fazem citação pessoal, opção que foi adotada praticamente desde a criação daquelas unidades administrativas. A AT e as Câmaras Municipais fazem utilização da modalidade de citação provisória prevista no artigo 191.º do CPPT, mas não estão impedidas de a postergar, designadamente, a AT, visto que tem a possibilidade de fazer a citação através de transmissão eletrónica de dados (n.º 4 do art.º 191.º do CPPT).

Importa atentar no facto da citação pessoal poder ser feita por via postal, através de carta registada com aviso de receção, através de transmissão eletrónica de dados ou através de contacto direto de funcionário. Esta última modalidade de citação pessoal caiu em desuso, em benefício da via postal e da via eletrónica.

É imperioso ter presente que os normativos que regulamentam os procedimentos de efetivação da citação pessoal têm sido alvo de sucessivas alterações legislativas e que, atualmente, a modalidade de citação pessoal é praticamente realizável em 100% dos casos, designadamente, na AT que beneficia de um cadastro com um valor jurídico praticamente absoluto. Com efeito, nos termos da lei, é obrigatória a comunicação do domicílio fiscal do sujeito passivo à Administração Tributária e a sua mudança é ineficaz enquanto não for comunicada aos serviços fiscais (n.ºs 3 e 4 do art.º 19.º da LGT). Há que

ter presente que a LGT é aplicável subsidiariamente, nos termos do artigo 3.º do Código Contributivo, à Segurança Social e, nos termos do artigo 2.º do regime geral das taxas das autarquias locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, às Câmaras Municipais. A citação pessoal por via postal considera e realiza-se no dia em que for assinado o aviso de receção e, em caso de transmissão eletrónica, a citação é considerada efetuada no 5.º dia posterior ao registo de disponibilização daquela no sistema de suporte ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, na caixa postal eletrónica ou na respeti-

Continuação na página seguinte

A citação em processo de execução fiscal

Continuação da página anterior

va área reservada do Portal das Finanças (n.º 6 do art.º 191.º do CPPT).

Nalguns círculos territoriais, económicos ou profissionais ainda permanece a perceção de que a não receção das notificações ou das citações ou a sua não reclamação nos serviços postais evita a concretização do ato. Esta perceção é errada e assaz perigosa, na medida em que pode conduzir à perda do prazo de reação ou de defesa e criar situações de enorme gravidade para os destinatários do ato de citação. Fruto das presunções que a lei estabelece, hoje, o órgão da execução fiscal pode citar e cita, com eficácia, eficiência e absoluta perfeição, a quase totalidade dos executados e demais obrigados tributários. Serão diminutas as situações de frustração de citação pessoal através de carta registada com aviso de receção e, na via eletrónica, a frustração da citação é praticamente impossível, visto que, caso o contribuinte não tenha criado e comunicado à AT a caixa postal eletrónica, a citação será realizada na área reservada do portal das Finanças, nos termos prescritos nos normativos do artigo 38.º-A do CPPT. Com efeito, importa ter presente que todos os contribuintes abrangidos pelo normativo do n.º 12 do artigo 19.º da LGT são obrigados a ter como domicílio fiscal a caixa postal eletrónica, logo, o órgão da execução fiscal pode optar por realizar toda e qualquer citação em processo de execução fiscal através da via eletrónica.

Para compreender a dimensão do problema que pode ser criado pela não receção/reclamação da carta registada com o aviso de receção que materializa a citação, importa entender em que termos o ato de citação se considera realizado e perfeito. O órgão da execução fiscal envia a citação para o domicílio do contribuinte constante do cadastro e, caso a carta venha devolvida, sem prejuízo da avaliação sobre eventual alteração do domicílio, é enviada nova carta que, a vir devolvida, determina que a citação seja considerada efetuada na data certificada pelo distribuidor do serviço postal ou, no caso de ter sido deixado aviso, no 8.º dia posterior a essa data (n.º 3 do art.º 192.º do CPPT). Importa concluir que no caso da carta registada com aviso de receção ser devolvida a

citação pessoal se considera efetuada com base em presunção. Outrossim, a citação pessoal eletrónica, na caixa postal eletrónica ou na área reservada do portal das Finanças, se considerada efetuada por presunção, isto é, a citação concretiza-se automaticamente no 5.º dia após o registo dos dados.

Estas presunções podem ser ilididas pelo interessado (n.º 3 do art.º 192.º e n.º 7 do art.º 191.º do CPPT). Porém, a destruição da presunção a benefício do devedor é assaz difícil, visto que tal só acontecerá se o contribuinte, no caso da via postal, fizer prova da impossibilidade de comunicação da alteração do seu domicílio ou sede e pode não haver nada a provar porque não se verificou qualquer alteração. No caso da transmissão eletrónica, a presunção só será ilidida se o contribuinte fizer prova que não foi por facto a ele imputável que a citação ocorreu em data posterior à presumida e nos casos em que se comprove que o contribuinte comunicou a alteração do domicílio fiscal nos termos do artigo 43.º do CPPT.

Em face do descrito verifica-se que estão bloqueados os caminhos para a fuga à citação, pelo que o perigo é o destinatário do ato pensar que não foi citado, em virtude de não ter rececionado a carta registada com o aviso de receção, nem a ter reclamado nos serviços postais, ou porque não acedeu à caixa postal eletrónica

Continuação na página seguinte

A citação em processo de execução fiscal

Continuação da página anterior

ou à área reservada do portal das Finanças. Este pensamento consubstancia um erro grave e fatal à defesa dos interesses do executado, porquanto este pensa que não foi citado e, na verdade, a citação, nos termos da lei, foi validamente efetuada e os prazos para acionar os meios de defesa ou de reação começaram a correr e podem ter precludido.

Acresce sublinhar que, conforme decorre do n.º 9 do artigo 38.º do CPPT, as notificações a efetuar no processo de execução fiscal podem ser feitas por via postal, através de carta regista com aviso de receção, ou por via eletrónica, na caixa postal eletrónica ou na área reservada do portal das Finanças (38.º-A do CPPT), e o regime da sua efetivação e perfeição é idêntico ou igual ao descrito para as citações.

É fundamental que o executado e demais obrigados tributários estejam cientes de que pode ser muito gravoso e prejudicial para a defesa dos seus interesses e para o seu acervo patrimonial a tentativa de fuga à citação, visto que esta, de forma que se pode reputar de absoluta, é hoje impossível e a falta da sua real receção impede o contribuinte de ter conhecimento dos factos e da dívida que lhe está a ser exigida, não podendo, conseqüentemente, efetuar a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

De modo a evidenciar o quanto grave pode ser a situação refere-se que a contestação à exigibilidade da dívida que a execução fiscal protagoniza apenas pode ser efetuada através da interposição de oposição judicial e esta tem de ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal (al. a) do n.º 1 do art.º 203.º do CPPT). Ora, se o executado não tiver conhecimento real da data da citação, não reagir à execução fiscal e, conseqüentemente, perder de forma irremediável o prazo de defesa dos seus interesses jurídicos e patrimoniais, vai ter de pagar uma dívida que, caso tivesse impugnado a sua exigibilidade, podia ter conseguido demonstrar que não era responsável pelo seu pagamento. Esta situação implica que a prova da inexigibilidade da dívida fica definitivamente prejudicada.

Em conclusão, quer em relação à citação, quer em relação a qualquer notificação, em face do regime jurídico que lhes é aplicável, e visto que o seu não conhecimento real pode ter conseqüências nefastas para os contribuintes desaconselha-se qualquer procedimento ou ação tendente a obstar à receção ou conhecimento dos atos de citação ou de notificação. Em benefício dos interesses patrimoniais dos destinatários de tais atos, aconselha-se a tomada de conhecimento dos factos e das dívidas exigíveis com a subsequente análise factual e jurídica dos mesmos e, em face da avaliação realizada, a preparação de ação impugnatória com argumentos fortes e credíveis e meios probatórios adequados a produzir em meio processual idóneo e tempestivamente deduzido.

Por fim, importa não olvidar que os meios processuais aplicáveis no âmbito da execução fiscal são dirigidos ao juiz do tribunal tributário de 1.ª instância, mas são apresentados no órgão de execução em que correr termos o processo de execução fiscal.

Jesuino Martins

(Professor Universitário, Consultor e Árbitro no CAAD)

IVA - Regime de Bens em Segunda Mão

Aquisições de veículos usados no regime especial de tributação de bens em segunda mão e implicação da integração do ISV no valor tributável para o cálculo da margem

O Decreto-Lei 199/96 de 18 de outubro, procede em matéria de harmonização comunitária, à transposição para a ordem jurídica nacional da Diretiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de fevereiro de 1994, relativa à tributação, em imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades.

O regime estabelecido no citado diploma, tem como finalidade eliminar ou atenuar a dupla tributação ocasionada pela reentrada no circuito económico de bens que já tenham sido definitivamente tributados.

Deste modo, de harmonia com o artigo 1º do diploma estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, segundo o regime especial de tributação da margem, as transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção e de antiguidades, efetuadas nos termos deste diploma, por sujeitos passivos revendedores ou por organizadores de vendas em leilão que atuem em nome próprio, por conta de um comitente, de acordo com um contrato de comissão de venda.

Assim, em conformidade com o citado diploma entende-se por:

- Bens em segunda mão - os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objetos de arte, de coleção, das antiguidades, das pedras preciosas e metais preciosos, não se entendendo como tais as moedas ou artefactos daqueles materiais;
- Objetos de arte, objetos de coleção e antiguidades - os bens mencionados, respetivamente, nos pontos A, B e C da lista em anexo;
- Sujeito passivo revendedor - o sujeito passivo que, no âmbito da sua atividade, compra, afeta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo actue por conta própria, quer por conta de outrem nos termos de um contrato de comissão de compra e venda;
- Organizador de vendas em leilão - um sujeito passivo que, no âmbito da sua atividade económica, proponha a venda de um bem, em seu nome, mas por conta de um comitente, nos termos de um contrato de comissão de venda, com vista à sua adjudicação em leilão;
- Comitente de um organizador de vendas em leilão - qualquer pessoa que entregue um bem a um organizador de vendas de bens em leilão, nos termos de um contrato de comissão de venda, com vista à sua adjudicação em leilão.

Quando as transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades, forem efetuadas por sujeitos passivo revendedores, estão são sujeitas à aplicação do regime especial de tributação da margem, desde que este tenha adquirido esses bens no interior da Comunidade, em qualquer uma das seguintes condições:

IVA - Regime de Bens em Segunda Mão

Continuação da página anterior

- A não sujeitos passivos;
- A outros sujeitos passivos, quando a transmissão tenha sido concretizada pela isenção de imposto ao abrigo do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão;
- A outros sujeitos passivos, desde que a transmissão tenha tido sobre um bem de investimento isenta ao abrigo do artigo 53.º do CIVA, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão;
- A outros sujeitos passivos revendedores, desde que a transmissão dos bens tenha sido feita ao abrigo da margem, nas condições estabelecidas por este diploma, ou por regulamentação idêntica vigente no Estado membro onde a transmissão dos bens tiver sido efetuada.

Relativamente à transmissão de veículos usados (veículos que não se constituam como veículos novos tal como se encontra definido, à contrário pelo n.º 2 do art.º 6º do RITI) efetuadas por revendedores que os tenham transmitido nas condições definidas pelo artigo 3º deste diploma, é aplicável o regime da margem, sem prejuízo da opção pelo regime geral relativamente a cada transmissão sujeita ao regime especial de tributação da margem, conforme o estabelecido no artigo 7º do citado diploma

No que concerne ao valor tributável aplicável a este regime há que ter em consideração o estabelecido no artigo 4º do diploma que institui que este, é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do IVA, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na fatura.

Ou seja, é relevante para apuramento do valor tributável dos bens sujeitos a este regime especial determinar o valor da contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada

nos termos do artigo 16.º do CIVA e o preço de compra dos mesmos bens (o valor de compra).

O artigo 16.º do CIVA, na sua alínea f) do n.º 2, estabelece que o valor tributável no caso de transmissões de bens em segunda mão realizadas no âmbito do diploma especial, é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra.

Por outro lado o n.º 5 do artigo 16º do IVA refere quais os elementos que devem constituir o valor tributável excluindo-se aqueles que se encontram plasmados no n.º 6 do citado artigo.

De entre os elementos constantes no n.º 5 do artigo 16º do CIVA dá-se relevância ao estabelecido na alínea a) ao considerar no valor tributável os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado.

Continuação na página seguinte

IVA - Regime de Bens em Segunda Mão

Continuação da página anterior

Assim sendo, é entendimento da AT que para a determinação do valor tributável nas operações sobre veículos usados o ISV deve fazer parte do valor de venda do veículo e não do valor de aquisição.

A reforçar este entendimento veja-se o teor do artigo 315º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, que, tipifica como valor tributável das entregas de bens abrangidas pelo regime da margem aquele constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente à própria margem de lucro.

Quanto à margem de lucro do sujeito passivo revendedor, esta deve corresponder à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra.

Por outro lado, o artigo 312.º da citada Diretiva define como:

- «Preço de venda», tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente e,
- «Preço de compra», tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto anterior, obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor (este não inclui o valor do ISV).

Assim, o ISV não deve integrar o preço de aquisição (preço de compra), mas sim o valor a obter pelo sujeito passivo revendedor do seu adquirente (preço de venda).

No que se refere ao cálculo do imposto apurado neste regime especial sugere-se a consulta do entendimento sancionado no Ofício-Circulado 30 012/2000 de 6 de janeiro que se mantêm em vigor, com exceção da taxa do imposto.

Ana Berga

(Formadora e Consultora Fiscal)

Continuação na página seguinte

O tratamento contabilístico-fiscal do valor residual das viaturas

A NCRF 7 e o §7 da NCRF-PE estabelecem que o não reconhecimento do valor residual, nomeadamente, das viaturas, configura um erro contabilístico. Se atentarmos ao §51 da NCRF7 e ao §7.17 da NCRF-PE depreendemos que o valor residual e a vida útil devem ser revistos, pelo menos, no final de cada período económico. Por seu turno, o §53 da NCRF7 demanda que a quantia depreciável de um ativo é determinada após dedução do valor residual. Todavia, verifica-se que a NC-ME é omissa a tal figura. Com efeito, não é justificável a ausência de reconhecimento, na contabilidade, do valor residual das viaturas, dada a possibilidade da sua determinação, com fiabilidade, através da consulta do mercado ativo de comercialização de automóveis usados. Incompreensivelmente, tal prática, não se verifica na generalidade das empresas, uma vez que o seu reconhecimento, no caso de viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias N-1, com valor de aquisição superior ao limite legal, plasmado na portaria n.º 467/2010, de 7/7, pode traduzir-se em interessantes vantagens fiscais: redução da tributação autónoma, em face da diminuição das depreciações praticadas; e minoração da depreciação não aceite fiscalmente como gasto, correspondente ao excedente do limite legal, previsto na supracitada portaria, por força da alínea e) do n.º 1 do art.º 34º do CIRC, cujo montante deverá ser acrescido no campo 719 do Q.07 da mod.22/IRC.



Carlos Lemos
(Consultor Fiscal)

Todavia, as vantagens fiscais enunciadas não se verificam nos contratos de *renting*, cfr. iv proc. 2011004399 e respetivo esclarecimento, iv proc. 2012003690.

Importa notar que o reconhecimento do valor residual não reduz as taxas de tributação autónoma, dado que, as mesmas, são fixadas em função do custo de aquisição das viaturas. Diminui, sim, a respetiva base de incidência, através da redução das depreciações praticadas, em IRC, e, das depreciações dedutíveis, em sede de IRS.

Como é evidente, a adoção da taxa de depreciação mínima, correspondente a metade da respetiva taxa máxima, resulta num aumento das vantagens fiscais assinaladas. Não obstante a tributação autónoma incidir sobre as depreciações praticadas, em IRC, ao invés de tributar apenas as depreciações aceites fiscalmente, como sucede em IRS, o valor depreciável será menor se reconhecido o valor residual, dado que, cfr. Previsto na al. b) do n.º 2 do art.º 31º do CIRC e na al. b) do n.º 5 do art.º 2º do DR n.º 25/2009, de 14/9, para efeitos de determinação do valor depreciável, deduz-se o valor residual. Com efeito, conclui-se que a adoção da taxa de depreciação mínima (12,5%) ao invés da máxima (25%) determina uma vantagem fiscal, meramente, temporal, isto é, a tributação autónoma global, e, o montante acrescido ao lucro tributável são, exata-

O tratamento contabilístico-fiscal do valor residual das viaturas

Continuação da página anterior

mente, os mesmos, a final.

Por seu turno, o reconhecimento do valor residual das viaturas ligeiras de passageiros, bem como das viaturas ligeiras de mercadorias designadas por N1, produz vantagens bem mais significativas. Porém, tal reconhecimento, neste tipo de veículos, não produz somente vantagens fiscais. Importa, pois, sublinhar que podem derivar, simultaneamente, desvantagens fiscais, aquando da determinação das mais ou menos-valias fiscais, nomeadamente, em face da sua alienação:

Aumento da mais-valia fiscal apurada, dado que, atendendo à disposição da al. b) do n.º 2 do art.º 31º do CIRC, a qual prevê a possibilidade de dedução do valor residual na determinação das depreciações fiscalmente aceites, sendo estas inferiores às que seriam em caso de não reconhecimento do valor residual, verifica-se, portanto, um agravamento na mais-valia fiscal obtida;

Aumento da menos-valia fiscal não dedutível, a qual deverá ser acrescida no campo 752 do Q.07 da mod.22/IRC. Conforme referido, o reconhecimento do valor residual determina, igualmente, uma diminuição das depreciações praticadas, as quais são consideradas para efeitos do cálculo das mais e menos-valias fiscais das supracitadas viaturas com valor de aquisição superior ao limite legal. Com efeito, sendo apurada uma menos-valia fiscal superior àquela que seria determinada no caso do não reconhecimento do valor residual, o montante correspondente à menos-valia fiscal não dedutível será maior.

Os problemas surgem, também, quando referidas viaturas continuam afetas à atividade empresarial, gerando benefícios económicos futuros, após o período correspondente à última depreciação, restando, por isso, apenas, o valor residual. Ora, atendendo ao facto que o último ano de depreciação foi referência para determinação do valor residual reconhecido na contabilidade, e, tendo em conta, também, que o mesmo deve ser revisto, pelo facto de o último ano de utilização ser posterior àquela a partir do qual o valor residual foi determinado, urge responder a, pelo menos, duas questões.

O que deve ser feito a nível contabilístico?

Deverá reconhecer-se uma alteração à estimativa contabilística do valor residual, produzindo apenas efeitos prospetivos, cfr. disposto nos §§27 a §§31 da NCRF 4, §§6.8 a §§6.10 da NCRF-PE e §§6.6. a §§6.8. da NCM.

Continuação na página seguinte

O tratamento contabilístico-fiscal do valor residual das viaturas

Continuação da página anterior

E do ponto de vista fiscal, qual o tratamento adequado?

Tendo em conta que a tributação autónoma foi calculada com base num valor depreciável inferior ao real, dado que o mesmo foi obtido a partir de um valor residual superior ao efetivo, deverão ser submetidas declarações mod.22 de substituição, relativamente a cada período económico da vida útil de tais viaturas, devendo ser efetuado, simultaneamente, o pagamento do IRC que deixou de ser pago, não apenas quanto à componente tributação autónoma, mas também relativamente à coleta e derrama, uma vez que o montante acrescido, referente ao montante de depreciação excedente do limite legal, e, por conseguinte, não aceite fiscalmente, foi inferior ao que deveria ter sido considerado? Parece legítimo concluir-se que tais correções deverão efetuar-se, também, prospetivamente.

Importa referir, ainda, que não se vislumbra qualquer impedimento ao reconhecimento do valor residual, de tais veículos, quando integrados no património da empresa em períodos económicos anteriores.

Impera atentar, também, às instruções administrativas sobre o valor residual na depreciação das supracitadas viaturas, divulgadas através do ofício circulado n.º 20.203, de 2019-01-25, pela Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais, com especial enfoque para a determinação do valor residual “ajustado”, ou proporcional, a considerar para efeitos fiscais, o qual representa uma vantagem para o sujeito passivo, na medida em que permite reduzir o montante a crescer, na mod.22/IRC, a título de depreciação não aceite fiscalmente. Como é evidente, o conteúdo das assinaladas instruções deveria figurar, quer no CIRC, quer no DR n.º 25/2009. Não obstante, congratula-se a partilha deste procedimento.

Da discussão nasce a luz e todos os contributos são bem-vindos. Seguimos juntos!

Carlos Lemos

(Mestrado em Fiscalidade)

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento



Duarte Travanca
(Doutorado em IVA)

NOTA PRÉVIA

No presente artigo aborda-se a alteração de regime ou enquadramento dos sujeitos passivos de IVA entre:

- i) Regime normal de IVA (artigo 41.º, do CIVA), e,
- ii) Regime especial de Isenção de IVA (artigos 53.º a 59.º do CIVA (Código do IVA)).

Contudo, oportunamente, em próximas edições da publicação do Boletim Eletrónico da APECA serão analisados mais casos de mudança de regime, por exemplo entre a Isenção do artigo 9.º do CIVA e o Regime Normal ou o Regime Especial de Isenção, entre outros.

I. DELIMITAÇÃO E ABRANGÊNCIA DO REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO (Art.ºs 53.º a 59.º, do CIVA)

A mudança de enquadramento ou regime de tributação relativamente a uma determinada atividade económica, exercida de um modo independente, e com carácter habitualidade, tal como decorre do artigo 2.º, n.º 1, al. a), do CIVA que define quem são, em geral, considerados sujeitos passivos de IVA, implica a alteração de direitos e obrigações quer da parte do sujeito passivo, quer da parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).



Jorge Almeida
(Professor Fiscalidade
Ensino Superior)

Assim, a passagem de um regime de tributação de IVA para o regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do Código do IVA (e *vice-versa*), está sujeita à observância de diversos requisitos, regras e pressupostos, daí decorrendo alterações significativas – em função do novo regime ou enquadramento – quer seja ao nível declarativo, de pagamento, de liquidação do imposto, de faturação, contabilísticas, pagamento do imposto, entre outras. Os sujeitos passivos de IVA podem assim passar a ter novas obrigações ou a estar dispensados delas, face ao novo enquadramento.

O artigo 53.º n.º 1 do CIVA delimita o universo de sujeitos passivos que podem beneficiar da aplicação do regime especial de isenção, os quais devem reunir cumulativamente os seguintes requisitos:

- não tenham, nem sejam obrigado a ter contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC;
- não pratiquem operações de importação, exportação ou quaisquer outras atividades conexas com este tipo de operações;
- não exerçam atividades que consistam em transmissão de bens ou prestação de serviços relacionadas com desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, mencionados no Anexo E do CIVA;
- não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios (definido nos termos dos artigo 41.º, 42.º e 53.º, n.ºs 3, 4 e 5, todos do CIVA) superior a €10.000,00.

Não obstante, o disposto no n.º 2 do citado artigo 53.º do CIVA, alarga o âmbito de aplicação deste regime aos sujeitos passivos que, no ano civil anterior (ou no momento da entrega da declaração de início de atividade, com base na estimativa anualizada apresentada para o volume de negócios), obtenham um volume de negó-

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

cios compreendido entre € 10.000,00 e € 12.500,00, mas somente, desde que, caso fossem tributados, preencheriam todas as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas previsto nos artigos 60.º a 68.º, do CIVA.

II. VOLUME DE NEGÓCIOS ANUAL OBTIDO A PARTIR DO VOLUME DE NEGÓCIOS PERSPETIVADO (NO MOMENTO DO INÍCIO DE ATIVIDADE) OU REALIZADO (NOS ANOS SUBSEQUENTES AO EXERCÍCIO DO INÍCIO DA ATIVIDADE) NUM PERÍODO INFERIOR A 12 MESES

De acordo com o disposto no artigo 31.º, n.º 1, do CIVA, “As pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade sujeita a IVA devem apresentar (...) antes de iniciado o exercício da atividade, a respetiva declaração.”.

Face aos elementos declarados na declaração de início de atividade prevista no artigo 31.º do CIVA, caso se encontrem reunidos todos os requisitos previstos no artigo 53.º do CIVA, os sujeitos passivos ficam enquadrados no regime especial de isenção de IVA.

Note-se, contudo, que, nos termos do artigo 53.º, n.º 3, do CIVA, no momento em que os sujeitos passivos iniciam a atividade devem declarar o montante correspondente ao volume de negócios que estimam obter desde a data de início da atividade até ao final do ano civil em que este ocorre.

Ora, uma vez que o limite legalmente definido para o volume de negócios (€ 10.000,00) de que depende o enquadramento no regime especial de isenção de IVA respeita a um ano civil completo – 12 meses - caso a atividade não seja iniciada no mês de janeiro, mostra-se necessário converter o valor estimado declarado na declaração de início de atividade para uma base anual (volume de negócios anual correspondente), conforme resulta do disposto no artigo 53.º, n.º 4, do CIVA.

Veja-se, a esse propósito, o Ofício Circulado n.º 30138/2012, de 27 de dezembro, da Direção de Serviços do IVA da Autoridade Tributária Aduaneira, o qual esclarece, a forma de conversão do volume de negócios estimado para o período em referência na declaração de início de atividade (n.º de meses compreendidos entre o mês em que ocorre o início de atividade e o mês de dezembro desse mesmo ano) para o valor anual correspondente (12 meses), conforme descrito nos pontos 1 e 2 (dessa instrução administrativa) que se transcrevem:

“1. Os sujeitos passivos que iniciem a sua atividade devem declarar, na respetiva declaração de início de atividade, a previsão do volume de negócios relativo ao ano civil corrente, a qual, depois de confirmada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), é tida em consideração no enquadramento desse mesmo ano (n.º 3 do artigo 53.º).

2. No entanto, quando o período em referência for inferior ao ano civil, deve converter-se o volume de negócios relativo a esse período num volume de negócios anual correspondente (n.º 4 do artigo 53.º), mediante a aplicação da fórmula

$$VnAC = VnP \times 12 : Nm$$

Continuação na página seguinte

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

em que:

VnAC significa o volume de negócios anual correspondente;

VnP significa o volume de negócios previsto; e

Nm significa o número de meses que decorre entre o mês correspondente à data de início declarada e o mês de dezembro, inclusive.”

EXEMPLO 1:

Em 31 de maio de 2019, um advogado entrega uma declaração de início de atividade, na qual estima obter, nesse ano, um volume de negócios (presumido) de € 6.000,00, reunindo os demais requisitos previstos no artigo 53.º, n.º 1, do CIVA.

Para efeitos de enquadramento em IVA, o volume de negócios anual correspondente é de € 9.000,00 [(€ 6.000,00 : 8 meses (maio a dezembro)) x 12 meses]. Neste caso, uma vez que o volume de negócios anual correspondente não ultrapassa os € 10.000,00, o sujeito passivo fica automaticamente enquadrado no regime especial de isenção de IVA previsto no artigo 53.º do CIVA, durante o ano de início de atividade (2019).

EXEMPLO 2:

Partindo do caso enunciado no **EXEMPLO 1**, admitamos agora que, no final do ano 2019 (ano de início de atividade) o volume de negócios efetivo foi de € 6.700,00. Nestas circunstâncias, o volume de negócios anual correspondente é de € 10.050,00 assim determinado: [(€ 6.700,00 : 8 meses (maio a dezembro)) x 12 meses].

Neste caso, não obstante o sujeito passivo ter beneficiado do enquadramento no regime especial de isenção de IVA previsto no artigo 53.º do CIVA, durante o ano de início de atividade (2019), deixa de reunir os requisitos que lhe permitiriam a permanência nesse regime no ano seguinte, uma vez que, face ao montante efetivamente apurado no decurso dos 8 meses de atividade, o volume de negócios anual correspondente ultrapassa os € 10.000,00. Ora, tal circunstância conduz, necessariamente, ao cumprimento do disposto no artigo 58.º, n.º 2, do CIVA, ficando o sujeito passivo obrigado a apresentar a declaração de alterações prevista no artigo 32.º do CIVA para comunicar o volume de negócios anual correspondente (€ 10.050,00), durante o mês de Janeiro de 2020, passando ao regime normal de tributação a partir de 01 de fevereiro de 2020.

EXEMPLO 3:

Em 31 de maio de 2019, um advogado entrega uma declaração de início de atividade, na qual estima obter, nesse ano, um volume de negócios (presumido) de € 7.000,00, reunindo os demais requisitos previstos no artigo 53.º, n.º 1, do CIVA.

Para efeitos de enquadramento (ou não!) no regime especial de isenção de IVA, o volume de negócios anual correspondente é de € 10.500,00 [(€ 7.000,00 : 8 meses (maio a dezembro)) x 12 meses]. Nestas circunstâncias, uma vez que o volume de negócios anual correspondente ultrapassa os € 10.000,00, o sujeito passivo fica automaticamente enquadrado no regime normal de tributação de IVA, durante o ano de início de atividade (2019).

Continuação na página seguinte

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

EXEMPLO 4:

Partindo do caso enunciado no **EXEMPLO 3**, admitamos agora que no final do ano 2019 (ano de início de atividade) o volume de negócios efetivo realizado era de € 6.000,00 para o período de 8 meses. Face a tal, o volume de negócios anual correspondente é de € 9.000,00 [assim determinado: (€ 6.000,00 : 8 meses (de maio a dezembro)) x 12 meses].

Assim sendo, não obstante o sujeito passivo se encontrar enquadrado no regime normal de tributação de IVA com base no volume de negócios estimado, durante o ano de início de atividade (2019), no final desse ano reúne as condições para a passagem ao regime especial de isenção de IVA do artigo 53.º do CIVA, uma vez que, face o montante efetivamente apurado no decurso dos 8 meses de atividade, o volume de negócios anual correspondente não ultrapassa os € 10.000,00. Assim, caso o sujeito Passivo pretenda optar pelo regime especial de isenção de IVA, deve proceder à entrega da declaração de alterações prevista no artigo 32.º do CIVA, durante o mês de Janeiro de 2020, passando o regime especial de isenção a vigorar desde 01 de janeiro desse mesmo ano.

Sem prejuízo do volume de negócios estimado na declaração de início de atividade constituir um fator determinante para o enquadramento da atividade no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA, durante o ano de início de atividade, a verdade é que o volume de negócios efetivo que venha a apurar-se no final do ano de início de atividade, bem como o que se apure no final de cada um dos anos seguintes, mostra-se relevante para determinar a mudança de enquadramento (ou não!) no ano imediatamente subsequente, analisando apenas o critério “volume de negócios” previsto no artigo 53.º do CIVA.

III. RENÚNCIA AO REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO DE IVA MEDIANTE OPÇÃO PELO REGIME NORMAL DE IVA

O artigo 55.º, n.º 1, do CIVA, confere aos sujeitos passivos suscetíveis de beneficiarem do regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA a possibilidade de renunciarem ao mesmo. Nestes casos, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, os interessados podem apresentar declaração de início ou de alteração, consoante o caso, exercendo a opção pelo regime normal de tributação ou, no caso dos pequenos retalhistas, pelo regime especialmente aplicável aos mesmos, que vigorará a partir da data de entrega da mencionada declaração.

Contudo, o exercício dessa opção obriga à permanência nesse regime de tributação por um período mínimo de cinco anos, findo o qual, caso o sujeito passivo pretenda passar ao regime de isenção do artigo 53.º, deve proceder à entrega de uma declaração de alterações durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se completou o referido prazo de cinco anos, passando o regime especial de isenção a vigorar logo a partir do dia 01 desse mesmo mês (artigo 55.º, n.ºs 3 e 4, do CIVA).

Existe, porém, uma exceção à aplicação deste período mínimo de 5 anos, em caso de modificação essencial das condições de exercício da atividade económica no decurso desse prazo, podendo o sujeito passivo requerer a passagem ao regime de isenção do artigo 53.º do CIVA, verificando-se a alteração do enquadramento

Continuação na página seguinte

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

para esse regime em caso de deferimento da petição, a vigorar na data que venha a ser determinada pela Autoridade Tributária (artigo 55.º, n.º 5, do CIVA).

EXEMPLO 5:

Um economista iniciou a sua atividade em 20 de maio de 2015, reunindo todos os requisitos para beneficiar do regime de isenção do artigo 53.º do CIVA. Porém, optou pelo enquadramento no regime normal de tributação de IVA.

Em janeiro de 2019 pretendia entregar de uma declaração de alterações, com vista a alterar o enquadramento da sua atividade para o regime de isenção do artigo 53.º do CIVA. Poderia a referida declaração de alterações produzir o efeito pretendido pelo sujeito passivo, a partir de 1 de janeiro de 2019?

A resposta é NÃO! Pois o sujeito passivo encontra-se enquadrado no regime normal de tributação de IVA por opção, desde 20 de maio de 2015, e a passagem ao regime especial de isenção de IVA só é possível, após ter completado o período de permanência obrigatória no regime normal (5 anos – que se completam em 20 de maio de 2019), pelo que, a passagem ao regime especial de isenção só pode ser solicitada na correspondente declaração de alterações a apresentar em janeiro de 2020, ou em qualquer mês de janeiro de um dos anos seguintes ao termo daquele prazo de 5 anos (artigo 55.º, n.ºs 3 e 4, do CIVA).

IV. PASSAGEM DO REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO DE IVA AO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO POR OBRIGAÇÃO LEGAL

Quando as condições de aplicação do regime especial de isenção de IVA deixarem de se verificar, o artigo 58.º do CIVA determina que os sujeitos passivos enquadrados no referido regime, estão obrigados a apresentar uma declaração de alterações, nos prazos seguintes:

- i) durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que o volume de negócios auferido (efetivo) ultrapassou o limite previsto para aquela isenção, resultando desta alteração, o enquadramento do sujeito passivo no regime normal de tributação a partir de 01 de fevereiro desse mesmo ano (artigo 58.º, n.º 2, alínea a) e n.º 5, do CIVA);
- ii) no prazo de 15 dias a contar do momento em que se deixe de verificar alguma das restantes condições referidas no n.º 1 do artigo 53.º do CIVA, resultando desta alteração, o enquadramento do sujeito passivo no regime normal de tributação, a partir da data em que essa condição deixa de ser verificada (artigo 58.º n.º 2 alínea c) e n.º 6, do CIVA); ou,
- iii) nos casos em que ocorra a fixação definitiva de um rendimento tributável de IRS ou IRC baseado em volumes de negócios superiores aos limites previstos no artigo 53.º, n.º 1, do CIVA, produzindo o novo enquadramento efeitos a partir do mês seguinte aquele em que existe obrigação de entrega da declaração de alterações (artigo 58.º n.º 2 alínea b) e n.º 5, do CIVA);

Continuação na página seguinte

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

A propósito da alteração das obrigações dos sujeitos passivos, decorrentes da alteração do enquadramento em IVA – passagem do regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA ao regime normal previsto no artigo 41.º do mesmo diploma - importa ainda referir que, esta alteração de enquadramento em sede de IVA, é indissociável da questão da obrigatoriedade ou da dispensa de efetuar a retenção na fonte em sede de IRS quando a entidade pagadora disponha de contabilidade organizada.

Assim, nos termos no artigo 101.º-B, n.º 1, alínea a), do Código do IRS (CIRS), os rendimentos da categoria B (com exceção das comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos) estão dispensados de retenção na fonte (exceto quando esta deva ser efetuada mediante taxas liberatórias) quando o respetivo titular preveja auferir o montante anual inferior ao fixado no n.º 1 do artigo 53.º do CIVA.

O n.º 2 do mesmo artigo, estabelece ainda que *“A dispensa de retenção nos termos das alíneas a) e b) do número anterior é facultativa, devendo os titulares que dela queiram aproveitar exercer o direito mediante aposição, nos recibos de quitação das importâncias recebidas, da seguinte menção: «Sem retenção, nos termos do n.º 1 do artigo 101.º-B do Código do IRS”.*

Analisadas as normas citadas, contacta-se que, embora se trate de uma opção dos beneficiários do rendimento e sujeitos passivos de IVA, a referida faculdade de dispensa de retenção na fonte de IRS não pode ser exercida por titulares que, no ano anterior, tenham auferido rendimentos de montante igual ou superior ao limite estabelecido no artigo 53.º, n.º 1, do CIVA, ficando obrigados a efetuar a correspondente retenção na fonte a partir do mês seguinte àquele em que tiver sido atingido o limite dos € 10.000,00 tal como decorre do n.º 3 do artigo 101.º-B, do CIRS.

EXEMPLO 6:

A Leninha, é contabilista e exerce a atividade como trabalhadora independente deste há vários anos, encontrando-se desde sempre enquadrada no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA. Em 2019, a Leninha, funcionária eficiente e dedicada, foi promovida e no corrente ano o valor das prestações de serviços, como contabilista certificada, atingiram € 9.000 entre janeiro e junho de 2019; em julho vai prestar serviços no montante de € 4.000,00 e em agosto o montante das prestações de serviços da Leninha é € 6.000,00. Como deverá proceder a Leninha para efeitos de IVA e de IRS, tendo em conta que se trata de uma contabilista experiente e cumpridora?

Em sede de IVA, a Leninha deverá apresentar uma declaração de alterações a que se refere o artigo 32.º do CIVA durante o mês de janeiro de 2020, passando a ficar enquadrado no regime normal de tributação de IVA a partir de 01 de fevereiro de 2020, estando, por esse facto, obrigada a liquidar IVA nas prestações de serviços que venha a efetuar a partir desse dia.

Em sede de IRS os rendimentos auferidos a partir de agosto (inclusive) de 2020 passam a estar obrigatoriamente sujeitos a retenção na fonte em sede de IRS, por força do disposto no artigo 101.º-B, n.º 3, alínea b), do CIRS.

Retomando a questão dos enquadramentos em sede de IVA, referimo-nos ainda ao disposto no artigo 56.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CIVA, que configura uma impossibilidade absoluta de aplicação do regime especial de isen-

Continuação na página seguinte

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

ção previsto no artigo 53.º do CIVA, aos sujeitos passivos que:

- i) *“Nos 12 meses seguintes ao da cessação, (...), estando enquadrados num regime de tributação à data de cessação de atividade, reiniciem essa ou outra atividade”*; ou ainda que,
- ii) *“No ano seguinte ao da cessação, (...) reiniciem essa ou outra atividade e que, se não tivessem declarado a cessação, seriam enquadrados, por força da alínea a) do n.º 2 do artigo 58.º, no regime normal”*.

EXEMPLO 7:

Em 25 de março de 2018, um contabilista inicia a sua atividade, ficando enquadrado no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA. Em dezembro de 2018, cessa a atividade, tendo, até então, auferido um volume de negócio de € 9.500,00. Este sujeito passivo vai reiniciar a atividade em julho de 2019. Pode manter o enquadramento no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA?

A resposta é NÃO! Pois, face ao volume de negócios auferido em 2018, e caso o sujeito passivo não tivesse cessado a atividade, a partir de 01 de fevereiro de 2019 o seu enquadramento passaria, obrigatoriamente, para o regime normal de tributação, por aplicação do disposto no artigo 56.º, n.º 2, alínea b), do CIVA. Razão pela qual, no momento do reinício da atividade (julho de 2019) este sujeito passivo não poderá beneficiar do regime especial de isenção, devendo ficar enquadrado no regime normal trimestral de tributação.

EXEMPLO 8:

Um engenheiro informático enquadrado no regime normal de tributação de IVA desde janeiro de 2018, cessou a atividade em novembro do mesmo ano. Em 25 de julho de 2019 pretende reiniciar atividade, encontrando-se reunidos todos os requisitos previstos no artigo 53.º, do CIVA. Este sujeito passivo pode beneficiar do regime especial de isenção a vigorar a partir da data de reinício?

A resposta é NÃO! Pois, uma vez que, no momento em que reinicia a atividade (julho de 2019) ainda não se encontra ultrapassado o período de 12 meses após a data de cessação (dezembro de 2018), razão pela qual é obrigatório manter o enquadramento no regime normal de tributação, por aplicação da norma prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 56.º do CIVA. No entanto, se no final de 2019 se verificarem reunidas todas as condições previstas no artigo 53.º do CIVA, pode beneficiar do enquadramento nesse regime (especial de isenção de IVA) a partir de 01 de janeiro de 2020, caso manifeste essa vontade através da entrega da correspondente declaração de alterações, durante o mês de janeiro de 2020.

V. PASSAGEM DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO AO REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO DE IVA

De acordo com o artigo 54.º do CIVA, caso estejam reunidas todas as condições previstas no artigo 53.º do

Continuação na página seguinte

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

mesmo diploma, os sujeitos passivos não isentos podem optar pela aplicação do regime especial de isenção de IVA. Trata-se portanto de uma opção e não de uma obrigação, enquanto a passagem do regime especial de isenção a um regime de tributação é obrigatória.

Para o efeito, caso pretendam exercer essa opção, devem os sujeitos passivos proceder à entrega de uma declaração de alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, a qual só pode ser apresentada durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que se verifiquem os pressupostos estabelecidos no artigo 53.º do CIVA, produzindo efeitos a partir do dia 01 desse mesmo mês.

No entanto, uma vez que a passagem ao regime especial de tributação é facultativa, a falta de entrega da declaração de alterações, impreterivelmente, durante o mês de janeiro, implica que o sujeito passivo permaneça enquadrado no regime normal de tributação, porque não pode entregar a declaração para efeitos dessa opção em qualquer outro mês.

Reitera-se ainda que, tal como decorre do artigo 56.º, n.º 2, alínea a), do CIVA, os sujeitos passivos que cessem uma atividade enquadrada num regime de tributação de IVA e que, no prazo de 12 meses, contados da cessação, procedam ao reinício da mesma ou início de outra atividade, não podem beneficiar do enquadramento no regime especial de isenção de IVA previsto no artigo 53.º do CIVA.

EXEMPLO 9:

Considere-se, agora, um economista que exerce a sua atividade enquadrada no regime normal de tributação de IVA e no regime simplificado de IRS desde 2015, que não pratica operações de importação, exportação ou quaisquer outras atividades conexas, nem exerce qualquer atividade referida no Anexo E do CIVA e que, entre janeiro e dezembro de 2019, faturou (volume de negócios efetivo) um total de € 7.500,00.

Perante tais circunstâncias, uma vez que no final do ano 2019 se encontram reunidas todas as condições previstas no artigo 53.º do CIVA, o sujeito passivo pode optar pelo regime especial de isenção de IVA, devendo, para o efeito, proceder à entrega da declaração de alterações prevista no artigo 32.º do CIVA, durante o mês de Janeiro de 2020, passando o regime especial de isenção a vigorar desde 01 de janeiro desse ano.

NOTAS FINAIS:

A passagem do regime especial de isenção ao regime normal de IVA com base no volume de negócios ("**subida de regime**"), requer a apresentação da declaração de alterações durante o mês de janeiro do ano seguinte e o regime normal, **produz efeitos a partir de 01 de fevereiro do ano da apresentação** da declaração de alterações para o efeito. As operações efetuadas durante o mês de janeiro continuam a beneficiar da isenção do artigo 53.º do CIVA.

Continuação na página seguinte

IVA - Mudança de Regime ou Enquadramento

Continuação da página anterior

O Investimento no Sucesso

A passagem do regime normal ao regime especial de isenção IVA do art.º 53.º do CIVA, com base no volume de negócios ("**descida de regime**"), requer a apresentação da declaração de alterações durante o mês de janeiro e o regime especial de isenção, **produz efeitos a partir de 01 de janeiro do ano da apresentação** da declaração de alterações para o efeito. As prestações de serviços efetuadas durante o mês de janeiro passam já a beneficiar da isenção do artigo 53.º do CIVA.

Duarte Travanca

(Professor de Fiscalidade no Ensino Superior, Diretor do curso de Fiscalidade Intensiva na Católica Porto Business School, Doutorando em IVA)

Jorge Vales de Almeida

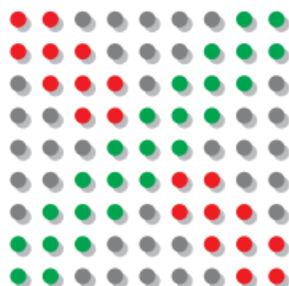
(Professor de Fiscalidade no Ensino Superior, Professor convidado do curso de Fiscalidade Intensiva na Católica Porto Business School, Lic. Contabilidade e Fiscalidade)

A Qualidade passa pela Formação Profissional



Validador do SAF-T da Contabilidade (saftWB)

Mais informação em <http://www.apeca.pt>



A Lei e os Tribunais



Albano Santos
(Advogado)

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA n.º 8/2015

de 29/04/2015, publicado no DR de 02/06/2015

(Acórdão uniformizador de Jurisprudência)

A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária, de prestação tributária de valor superior a EUR 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105, n.ºs 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO

(de 22/05/2019 - Proc. n.º 4714/17.8T8VNG.P1)

- I** - A nota de culpa é a peça essencial do procedimento disciplinar laboral, porque é ela que delimita o âmbito fáctico de apreciação do comportamento do trabalhador, não podendo ser invocados factos não constantes da nota de culpa para o culpabilizar.
- II** - A nota de culpa deve localizar no tempo e no lugar, descrever o modo como os factos foram praticados e indicar por quem, de forma a permitir que o trabalhador os individualize e identifique, a fim de organizar, correctamente, a sua defesa.
- III** - A ausência ao trabalho durante 2h50m não integra nenhuma das situações previstas na alínea g) do n.º 2, do artigo 351.º do CT, quando inicialmente autorizada para 15 minutos.
- IV** - Resulta da experiência comum que uma ida ao banco, tanto pode demorar 10/15 minutos, como 30 minutos ou mais, dependendo do número de clientes para atender. E a alegada demora prolongada no atendimento, sendo um factor externo ao elemento volitivo do trabalhador, não lhe poderá ser imputada, sem mais elementos de facto, para efeitos de violação do dever de obediência.
- V** - O passado disciplinar de qualquer trabalhador, não constitui, só por si, fundamento para a justa causa de despedimento.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE ÉVORA

(de 12/06/2019 - Proc. n.º 383/18.6T8FAR.E1)

1. Na resolução do contrato por iniciativa do trabalhador, o requisito relativo à inexigibilidade da manutenção do vínculo não pode ser apreciado em moldes tão estritos como no caso de justa causa disciplinar.
2. A falta de pagamento do acréscimo remuneratório devido pela prestação de trabalho nocturno durante quase oito meses, assume relevo suficiente para tornar inexigível a manutenção da relação laboral e justificar a resolução do contrato de trabalho pelo trabalhador.
3. O que releva não é o valor absoluto da remuneração em falta, mas a importância que a mesma assume no contexto das fontes de rendimento do trabalhador.
4. A lei não consigna qualquer dever do trabalhador avisar a entidade patronal que se encontra em violação da sua obrigação de pagamento pontual da retribuição

A Lei e os Tribunais

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA

(de 29/05/2019 - Proc. nº 603/17.4T8LSB.L1-4)

- I - Constitui jurisprudência uniforme a que integra a retribuição do trabalhador o valor de uso de uma viatura que a entidade empregadora, que suporta a sua manutenção, seguro automóvel, selo, imposto de circulação e ainda inspeções periódicas, lhe atribui para o mesmo usar na sua vida particular ou profissional e particular, suportando a patronal as respectivas despesas de manutenção, acontecendo tal uso de forma regular, por forma a inculcar em ambos os sujeitos do contrato de trabalho a ideia de que se trata de um direito e não de mera liberalidade.
- II – E também configura retribuição a atribuição ao trabalhador pela empregadora, em conjunto com a viatura, de um cartão de combustível, com determinado plafond.
- III – Todavia, no valor da retribuição em espécie, atinente ao uso pessoal da viatura, correspondente à utilização permanente de veículo automóvel não se inclui o seu uso profissional.
- IV – O valor dessa retribuição em espécie obtém-se através do apuramento do valor equivalente ao benefício económico obtido pelo trabalhador por via do uso pessoal exclusivo da viatura.
- V - Quando não se tenha elementos para determinar o montante indemnizatório, relativo ao valor de uso de veículo automóvel nada obsta a que se profira condenação ilíquida.
- VI – À luz do CT/2009 tanto a retribuição de férias, como o respectivo subsídio, devem ser pagos atendendo à retribuição base e ao valor de uso da viatura e cartão de combustível fornecidos, visto que o seu valor de uso integra o conceito de retribuição.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO

(de 08/03/2019 – Proc, nº 5626/17.0T8MTS.P1)

- I - Os critérios de interpretação da lei encontram-se enunciados no artigo 9.º do Código Civil, havendo que atender ao *elemento gramatical ou textual* (a “letra da lei”), mas sempre em necessária ligação/ correspondência com o elemento lógico, integrado pelos *elemento sistemático, racional ou teleológico e histórico*.
- II - Da aplicação desses critérios resulta que o regime estabelecido no n.º 5 do artigo 241.º do Código de Trabalho, de determinação pela entidade patronal do gozo de férias no período do pré-aviso, não integra os proporcionais de férias referentes ao ano da cessação do contrato.
- III - Daí que não possam ser considerados em condições de ser gozados, no período de pré-aviso, salvo acordo expresso entre empregador e trabalhador, os proporcionais de férias referentes ao ano da cessação do contrato, impondo-se antes aplicar o regime expressamente estabelecido na alínea b) do n.º 1 do artigo 245.º do mesmo Código (*pagamento da retribuição correspondente*).

Albano Santos

(Advogado, Formador, Consultor de Empresas e da APECA)

Consultório Técnico

Assunto: IVA - Serviço de apoio a software informático - Enquadramento

Pergunta:

Um cliente enquadrado no regime simplificado de IRS e no regime trimestral de IVA, efetuou um serviço (apoio a software informático) realizado em território nacional a uma empresa francesa regista para efeitos de IVA em França (verificadi no VIES).

O cliente emitiu uma fatura com IVA à taxa de 23%.

A empresa francesa veio reclamar exigindo uma fatura sem iva, alegando o reverse charge.

Pergunta-se:

- Este serviço realizado em território nacional será tributado em território nacional ou não?

No caso de não estar qual o motivo da isenção de IVA a mencionar na fatura (M08??)?

- Admitindo que terá que emitir nova fatura (sem iva), poderá anular a primeira através de nota de crédito? Neste caso em termos de declaração de IVA, regularizamos o Iva a favor da empresa campo 40. No anexo relativo ao campo 40 onde mencionar a regularização de IVA?

Resposta:

Os serviços de apoio a software informático, referidos no pedido, desde que prestados a sujeitos passivos do imposto, são considerados localizados no espaço fiscal do seu adquirente, de acordo com o disposto no artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, transporte para o direito interno português pala alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA.

Pelo que, se a empresa francesa se encontrar abrangida por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens (VIES), a empresa portuguesa não deve liquidar IVA, mencionando na fatura a expressão “IVA – autoliquidação”, em obediência ao disposto no n.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA.

Devendo mencionar o valor do serviço no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica do IVA e na declaração recapitulativa a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, com o código 5.

Mas se a empresa francesa não se encontrar abrangida por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens (VIES), a empresa portuguesa deve liquidar IVA, à taxa normal, pelos serviços prestados.

Caso o imposto liquidado não seja devido, entendemos que a empresa portuguesa, na nota de crédito emitida, apenas deve anular o IVA, mantendo a base tributável, como resulta do esclarecimento constante do n.º 14 do Ofício-Circulado n.º 030 136, de 2012-11-19, cuja leitura se recomenda.

Devendo enviar uma declaração periódica de IVA, de substituição, relativamente ao período de imposto a que respeita a fatura emitida, eliminando os valores declarados nos campos 3 e 4 e mencionando o valor do serviço do campo 7, todos do seu quadro 06.

Devendo ainda enviar uma declaração recapitulativa, como acima se refere.

Regularizando a seu favor, no campo 40 do mesmo quadro 06, o imposto indevidamente liquidado. Mas deve ter em consideração que apenas poderá regularizar o imposto liquidado a seu favor, quando estiver na posse

Consultório Técnico

Continuação da página anterior

de prova de que a empresa francesa tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsada do imposto, em obediência ao disposto no n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA.

A regularização do imposto a favor da empresa portuguesa será efetuada nos termos do n.º 3 do artigo 78.º e os seus elementos devem ser mencionados na 2.ª linha do quadro 1-A do Anexo Regularizações do campo 40.

Assunto: IVA - Obrigação de comunicação nos termos Decreto-Lei n.º 28/2019

Pergunta:

Sobre as obrigações inscritas no decreto lei 28/2019, como a comunicação das series de faturação, a declaração de alterações a comunicar o estabelecimento ou instalação onde é feita a centralização do arquivo do suporte eletrónico, a comunicação à AT da identificação e localização dos estabelecimentos de faturação, como se faz na práticas estas comunicações?

No portal da AT? tem ser feitas pelo CC? o prazo é 30 junho?

Resposta:

1 - De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, os sujeitos passivos devem comunicar por via eletrónica à AT, antes da sua utilização, a identificação das séries utilizadas na emissão de faturas e demais documentos fiscalmente relevantes por cada estabelecimento e meio de processamento utilizado.

Estabelecendo o n.º 2 do mesmo artigo que, por cada série documental comunicada nos termos do número anterior, a AT atribui um código, que deve integrar o código único de documento.

Comunicação que deve ser feita por via eletrónica, julgamos que no Portal das Finanças.

Só que a respetiva aplicação ainda não se encontra disponível no referido Portal.

Pelo que haverá que aguardar pela sua disponibilização, ou pela prorrogação do prazo para efetuar a comunicação e para verificar se será necessária, ou não, a intervenção do Contabilista Certificado.

2 – A obrigação prevista no n.º 5 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, de comunicar o estabelecimento ou instalação em que seja feita a centralização do arquivo mencionada na alínea a) do n.º 1 e no n.º 3, bem como a localização do arquivo em suporte eletrónico, apenas deve ser cumprida depois de terem sido alteradas as declarações de início de atividade e de alterações, iniciando-se nessa data, a contagem do prazo de 30 dias previsto no n.º 1 do artigo 43.º do mesmo diploma, conforme foi determinado na alínea c) do Despacho n.º 85/2019.XXI, de 1 de março de 2019, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Sendo que as referidas declarações, com as alterações necessárias, ainda não foram publicadas.

3 - De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, os sujeitos passivos devem comunicar à AT por via eletrónica, no Portal da Finanças, a identificação e localização dos estabelecimentos da empresa em que são emitidas faturas e demais documentos fiscalmente relevantes.

Continua

Consultório Técnico

Continuação da página anterior

No entanto, estabelece a alínea a) do n.º 4 do artigo 43.º do referido diploma, que, no decurso de 2019 as comunicações a que se refere o artigo 34.º devem ser efetuadas até 30 de junho de 2019 pelos sujeitos passivos de IVA que já exerçam a atividade à data da entrada em vigor do referido decreto-lei ou que a tenham iniciado até 31 de maio de 2019.

Comunicação que deve ser efetuada, por via eletrónica, no Portal das Finanças.

Só que a respetiva aplicação ainda não se encontra disponível no referido Portal.

Pelo que haverá que aguardar pela sua disponibilização, ou pela prorrogação do prazo para efetuar a comunicação e para verificar se será necessária, ou não, a intervenção do Contabilista Certificado.

Assunto: IRC - Sociedade de simples administração de bens - Regime da transparência fiscal (RTF)

Pergunta:

Solicito a vossa preciosa interpretação para a seguinte situação.

Temos uma sociedade de simples administração de bens, que cumpre os critérios do artº 6º ,nº 1, c) CIRC. Considerando que a sociedade terá que cumprir cumulativamente o nº 1 c) e nº4 b), do artº 6, para ser enquadrada no regime da transparência fiscal.

Temos os seguintes rendimentos:

2015: Rendas= 42355,00

2016: Rendas= 35690,00 e mais valias = 1250,00 (imoveis adquiridos com a intenção de revenda)

2017: Rendas= 26845,00 e mais valias = 26845,00 (imoveis adquiridos com a intenção de revenda)

2018: Rendas= 52835,00 e mais valias = 100170,00 (imoveis adquiridos com a intenção de revenda)

Para efeitos determinação do nº4 b):

Consideramos os anos de 2015 a 2017, para fazer o enquadramento para o ano de 2018.

Calculamos a "média dos últimos 3 anos" :46767,67;

Consideramos que "os rendimentos relativos a esses bens..." as rendas, "do mesmo período", são 104890,00;

Como as rendas são "mais de 50% da média" 23383,84, a sociedade em 2018 mantém-se no RTF?

A nossa interpretação está correta?

No caso da sociedade "cair" no regime geral, considerando que no ano anterior se encontrava no RTF, de que forma "contornamos" o facto de no ano anterior não terem sido entregues os pagamentos por conta ?

Continua

Consultório Técnico

Continuação da página anterior

Resposta:

A sociedade em causa, assumido que reúne as condições previstas na alínea c) do nº1 do art. 6º do CIRC, para que se enquadre no RTF, dado exercer outra actividade para além da administração de bens, deve na média dos últimos 3 anos (2016, 2017 e 2018), ter rendimentos da actividade de mera administração de bens superiores a 50% da totalidade dos seus rendimentos, conforme alínea b) do nº 4 do art. 6º do CIRC.

Assim sendo, uma vez que, nos três últimos anos, a média dos rendimentos relacionados em relação á totalidade dos rendimentos foi de apenas 47.35%, a sociedade em causa no período de tributação de 2018 já seria de considerar no regime geral:

	Rendas	Outras	Total
2016	35690	1250	36940
2017	26845	26845	53690
2018	52835	100170	15305
	115370	128265	243635

$$115370:243635= 47,35\%$$

Porém, uma vez que o enquadramento apenas se confirmou no termo do período de tributação, no mesmo não houve lugar aos pagamentos por conta, os quais passam a ter lugar apenas no período de tributação de 2019.

Assunto: IRC/IES - Associações

Pergunta:

Um sindicato que exerça a atividade de organizações sindicais, CAE 94200, e que tem como única receita as quotas dos associados, tem que entregar modelo 22 e IES?

Resposta:

As entidades do sector não lucrativo que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola apenas tem de proceder ao envio da IES se qualquer dos seus anexos, designadamente o Anexo D tiver de ser entregue.

As quotas, jónias e subsídios atribuídos para a realização dos fins estatutários são rendimentos não sujeitos, ficando as referidas entidades dispensadas do envio da declaração mod.22, salvo se sujeitas a qualquer tributação autónoma, conforme alínea b) do nº 6 do art. 117º do CIRC.

No caso de existência de donativos, rendimentos isentos, existe obrigações de envio da declaração mod.22 e correspondente Anexo D.

Continua

Consultório Técnico

Continuação da página anterior

Assunto: IRS - Cat. B - Construção para venda.

Pergunta:

Pedíamos o V/ parecer relativamente à seguinte situação:

Um ENI encontra-se registado para a actividade de construção para venda, tendo optado pelo regime simplificado, e adquirido um terreno para efectuar a construção de um prédio com dois andares, 4 fracções.

Atendendo ao enquadramento do mesmo no regime simplificado, questionamos:

- a) Enquanto estiver a ser efectuada a construção os custos com a mesma como devem ser registados?
- b) Após a conclusão da construção, se num ano for efectuada a venda de duas fracções deixará de cumprir os requisitos para continuar enquadrado no regime simplificado e terá que passar para o regime de contabilidade organizada.

O valor da construção apurado no regime simplificado deverá ser utilizado para apuramento do resultado no regime da Contabilidade?

Resposta:

A determinação do rendimento líquido de acordo com as regras do regime simplificado baseia-se na aplicação dos coeficientes previsto no nº 1 do artº 31º do Código do IRS aos rendimentos brutos apurados no âmbito da actividade exercida, desconsiderando-se para o efeito os gastos efetivamente suportados.

Por outro lado, o enquadramento no regime simplificado cessa passando-se a aplicar o regime da contabilidade organizada quando o limite previsto no nº 1 do artº 28º (200 000€) é ultrapassado num só exercício em mais de 25% ou em dois consecutivos em 25% ou menos.

O apuramento de rendimento líquido com base nos proveitos e gastos só ocorre a partir do exercício em que o sujeito passivo está enquadrado no regime da contabilidade, não sendo para o efeito considerados os gastos de exercícios anteriores.

ASSUNTO: Contagem dos dias de faltas por falecimento**Pergunta**

Faleceu a mãe de um trabalhador numa sexta feira, logo pela manhã.

O trabalhador comunicou ao seu empregador que houve uma alteração, em 2018, ao regime das faltas e que os cinco dias a que tinha direito eram dias úteis e não dias consecutivos.

Resposta

Não ocorreu qualquer alteração ao regime de faltas em 2018. O regime jurídico das faltas e, concretamente, das faltas por falecimento data do início da vigência do actual Código do Trabalho, aprovado pela Lei nº 7/2009, de 12 de Fevereiro.

O que tem vindo a ser defendido, e bem como sempre entendemos, é que se a lei confere ao trabalhador o direito a faltar ao trabalho cinco ou dois dias por falecimento de familiar, conforme a relação de parentesco, há que considerar o conceito de falta.

Ora, o trabalhador só falta ao trabalho quando tinha que estar a trabalhar e não está. Nos dias de descanso semanal e nos dias feriado, o trabalhador não tem que prestar trabalho. Por isso, não falta ao trabalho nesses dias. Ora, se os dias de descanso semanal e feriados não podem ser considerados como faltas ao trabalho, então esses dias não relevam para o cômputo dos dois ou cinco dias de faltas por falecimento.

Daí que, segundo a melhor e hoje consensual interpretação do Art.º 251º do Código do Trabalho, para o cômputo dos dias de faltas por falecimento de familiar relevam apenas os dias úteis, nos quais o trabalhador tinha que estar ao serviço, o que implica a exclusão, nesse cômputo, dos dias de descanso e feriados.

Porto, 13 de Junho de 2019

ASSUNTO: Direito a férias**Pergunta**

Um trabalhador foi admitido em 29/01/2018, com contrato a termo certo por seis meses.

Em 2018 gozou 20 dias úteis de férias,

Em 2019, qual o seu direito a férias?

Resposta

Em 2018, ano de admissão do trabalhador, este tem direito a 2 dias úteis de férias por cada mês, com o limite de 20 dias úteis, o que significa que, em 2018, deveria ter gozado 20 dias úteis de férias, a que acresce o subsídio de férias correspondente.

Em 01/01/2019, o trabalhador adquiriu o direito a 22 dias úteis de férias, e subsídio de férias correspondente, respeitantes ao trabalho prestado em 2018.

Há apenas que ter em conta que, no caso de o contrato a termo cessar em 2019, o direito global a férias do trabalhador é apenas o proporcional ao período total de duração do contrato. O mesmo sucedendo em relação ao subsídio de férias.

Se, por exemplo, o contrato caducar em 29/07/2019, o direito total a férias é de 33 dias úteis, proporcional aos 18 meses de duração do contrato, com o subsídio de férias correspondente, sendo deduzidos os dias de férias já gozadas e os subsídios de férias já recebidos.

Porto, 14 de Junho de 2019.

Continuação da página anterior

Assunto: Cessaçã de contrato de trabalho. Créditos salariais. Vencimento. Declaração de remunerações para a Segurança Social***Pergunta***

Uma empresa está com graves problemas financeiros, havendo vários trabalhadores a denunciar os seus contratos de trabalho.

A empresa não tem disponibilidades financeiras para pagar, de uma só vez, os direitos dos trabalhadores, vencidos e proporcionais.

Foi elaborado um acordo de pagamento em prestações de tais direitos.

Coloca-se, agora, a dúvida quanto ao processamento desses direitos e à sua declaração à Segurança Social. Pode declarar-se cada uma das prestações no mês em que é paga ou tem de declarar-se o valor global no mês de cessação do contrato?

Se for declarado de uma só vez, face às dificuldades financeiras da empresa, vai ficar em dívida à Segurança Social, o que não interessa.

Resposta

Os créditos inerentes à cessação do contrato de trabalho vencem-se no dia da cessação, devendo ser pagos nessa data. O pagamento posterior implica juros de mora.

Na verdade, é a cessação do contrato que determina o vencimento dos créditos que lhe são inerentes.

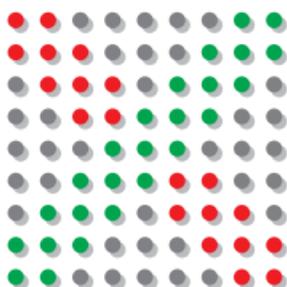
O pagamento fraccionado de tais créditos carece do acordo do trabalhador e daí o facto de terem sido outorgados acordos de pagamento em prestações.

Isto posto, nos termos do Art.º 43º do Código Contributivo, o pagamento das contribuições e quotizações é efectuado do dia 1 ao dia 20 do mês seguinte àquele a que as contribuições e quotizações dizem respeito.

Assim, os créditos inerentes à cessação do contrato de trabalho devem ser declarados até ao dia 10 do mês seguinte àquele em que se venceram, ou seja, até ao dia 10 do mês seguinte à cessação do contrato de trabalho.

Porto, 25 de Junho de 2019.

31 Anos
Sempre Consigo
APECA



APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração
Rua Jerónimo Mendonça, n.º 78
4200-335 PORTO

Email: apeca@apeca.pt

Telefones: (+351) 229 488 348 / 229 489 018 / 229 411 101