

## Retenção na fonte

Determinada firma compra mercadorias em dólares americanos e para sua segurança fecha de imediato o câmbio para a data de liquidação do CDI. Há um contrato assinado entre o banco e a firma, com prazo marcado para liquidação ao câmbio "X". Na data em que a firma é debitada na sua conta de euros pelos dólares com câmbio fixo, o banco faz a retenção de IRC e baseia-se no n.º 4 do art. 88.º do CIRC, alínea c) do n.º 3 do art. 71.º do CIRS que vai levar à alínea q) do n.º 2 do art. 5.º do CIRS. Está correcto? Como contabilizar esse valor que eles consideram ganho, mas para o qual não existe qualquer documento, pois na realidade a firma não é creditada por ele? Como deduzir o IRC já retido pelo banco aquando da elaboração da declaração modelo 22?

A operação retratada na questão colocada é um *swap* cambial. Um *swap* é uma transacção financeira pela qual duas partes acordam, durante um período de tempo pré-determinado, a troca de pagamentos de juros ou de capital e juros, de acordo com uma regra pre-estabelecida. O regime fiscal dos instrumentos financeiros de-

rivados foi estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 257-B/96, de 31 de Dezembro.

O ganho sujeito a imposto é constituído pela diferença positiva entre a taxa de câmbio acordada para a venda ou compra na data futura e a taxa de câmbio à vista verificada no dia da celebração do contrato para o mesmo par de moedas.

Os ganhos decorrentes de operações de *swaps* cambiais são considerados rendimentos de capitais, nos termos da alínea q) do n.º 2 do art. 5.º do Código do IRS e estão sujeitos a retenção na fonte por força da alínea c) do n.º 1 do art. 88.º do Código do IRC.

A retenção na fonte ocorrerá no momento do vencimento ou da liquidação, consoante o caso, e tem a natureza de imposto por conta. ★

(Resposta redigida em Agosto de 2006)

## IVA - Regras de localização

A companhia de seguros "A", com sede no Reino Unido, indicou a companhia de seguros "B", com sede em Portugal, para seu representante em livre prestação de serviços em Portugal. Por esse serviço, "B" debita (anualmente) honorários a "A".

A empresa "A", quando recebeu a última factura, argumentou que estava isento de IVA. Será assim?

Relativamente ao assunto em epígrafe, estamos na presença de uma empresa com sede em Portugal ("B"), tendo como objectivo a representação fiscal da empresa "A" - companhia de seguros com sede no Reino Unido. Por esta circunstância, a empresa "B" debita à empresa "A" os honorários pela própria representação fiscal. Em termos de enquadramento em sede de IVA, o mesmo terá que ser efectuado ao abrigo do art.

6.º do CIVA. A localização das prestações de serviços, segue, em princípio, a regra do denominado «princípio do país de origem», isto é, a tributação será no país onde o prestador tiver a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, conforme o n.º 4 do art. 6.º do CIVA, desde que não enquadrável em nenhuma das regras específicas previstas nos restantes números deste mesmo artigo.

No que concerne ao caso concreto, verificamos que não existe nenhuma excepção específica, para o débito deste tipo de serviços. Neste sentido, dever-se-á aplicar a regra constante no n.º 4. Ou seja, a empresa "B", ao debitar à empresa "A" deverá liquidar IVA à taxa de 21 por cento. ★

(Resposta redigida em Setembro de 2006)

## Obrigações fiscais nas prestações de serviços

Uma empresa de serralharia civil, da área dos revestimentos exteriores de fachadas de edifícios, está em vias de angariar uma obra nas Canárias. Quais as implicações/obrigações fiscais a nível de IVA e IRC no território nacional e europeu? O processo é composto por diversas fases e desenvolve-se da seguinte forma:

- a matéria-prima (chapas ou placas de alumínio) é adquirida em Espanha, a uma empresa espanhola e transportada para Portugal;
- essa matéria-prima sofre alguma transformação na fábrica como seja o corte, furação, quinagem, etc;
- depois do material transformado, este será enviado em contentores para as Canárias, onde se localiza a obra, para instalação/colocação do referido material;
- a colocação do referido material em obra será efectuada por uma empresa subcontratada, com sede em Portugal;
- o cliente é uma empresa espanhola a quem será facturada toda a obra adjudicada.

A empresa portuguesa tem de pagar alguma taxa a Espanha? Os trabalhos realizados em Portugal e atrás referidos são passíveis de serem executados em Portugal?

Determinada entidade no decurso da sua actividade executa diversas operações sobre as quais questiona acerca do seu enquadramento fiscal. Inicialmente efectua aquisições intracomunitárias de bens (a matéria-prima é adquirida em Espanha e transportada para Portugal). A matéria-prima sofre transformação em território nacional, sendo poste-

riormente enviada para Espanha onde irá ser utilizada no âmbito da prestação de serviços de revestimento exterior de fachada de edifício que será facturada a um sujeito passivo espanhol. Esta entidade (o prestador dos serviços) subcontrata outro sujeito passivo para a colocação do referido material.

Primeiramente será abordado o enquadramento em sede de IVA das diversas situações expostas.

A aquisição de matérias-primas em Espanha consubstancia-se numa aquisição intracomunitária, conforme conceito patente no art. 3.º do RITI (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias). De modo sintético, diremos que a entidade adquirente deverá efectuar o mecanismo do reverse-charge, ou seja, substitui o fornecedor na liquidação de imposto em território nacional e pode exercer o direito à dedução desse imposto nos termos gerais do Código.

Relativamente ao envio das matérias-primas depois de transformadas para as Ilhas Canárias, importa ter presente o facto desta região ser considerada território terceiro, conforme disposto alínea d) do n.º 2 do art. 1.º do Código do IVA, logo, esta operação deve classificar-se como uma exportação.

A exportação, em sede de IVA, é uma operação isenta nos termos do art. 14.º do Código do IVA.

O débito da prestação de serviços de revestimento exterior de fachadas de edifício enquadra-se na regra de excepção de aplicação da regra geral patente na alínea a) do n.º 5 do art. 6.º do Código do IVA, isto é, a tributação desta operação em sede de IVA deve ocorrer no seu local de execução material, ou seja, no território onde o edifício está localizado.

De modo que, uma vez que o imóvel está localizado nas Ilhas Canárias, e que em termos de regras de localização se remete a tributação para esse território, dever-se-ão seguir as regras vigentes nesse território.

Da mesma forma que a prestação de serviços de revestimento exterior de fachadas do edi-

**A exportação, em sede de IVA, é uma operação isenta nos termos do art. 14.º do Código do IVA. O débito da prestação de serviços de revestimento exterior de fachadas de edifício enquadra-se na regra de excepção de aplicação da regra geral patente na alínea a) do n.º 5 do art. 6.º do Código do IVA, isto é, a tributação desta operação em sede de IVA deve ocorrer no seu local de execução material, ou seja, no território onde o edifício está localizado.**

fício é localizada em Espanha, quando o seu adquirente é sujeito passivo espanhol, assim será a tributação dos serviços subcontratados. O sujeito passivo português subcontratado está face a uma operação que também é objecto de enquadramento na alínea a) do n.º 5 do art. 6.º do Código do IVA, pois, está aqui em causa o local de execução material deste serviço (e não a qualidade, isto é, o tipo de sujeito passivo do adquirente).

Neste caso, ou a entidade subcontratada deverá, igualmente, seguir as regras vigentes nesse território.

No que respeita ao enquadramento da questão em sede de Imposto sobre o Rendimento, embora este rendimento possa vir a ser considerado como rendimento obtido em território espanhol por força da legislação interna desse Estado, salienta-se o disposto no acordo internacional existente entre os dois Estados.

A Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro publicou a Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Nos termos do n.º 1 do art. 7.º do referido diploma, os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado por meio de estabelecimento estável aí situado.

Importa averiguar se a entidade portuguesa possui ou não estabelecimento estável em território espanhol. Admitindo que não possui, deverá accionar a convenção de forma a evitar a dupla tributação do seu rendimento. ★

[Resposta redigida em Setembro de 2006]

## IVA nas actividades médicas e paramédicas

**O exercício de psicologia como trabalhador independente está sujeito a IVA? A que taxa?**

As actividades de psicólogo exercidas a título individual ou segundo um molde societário estarão isentas de IVA desde que se integrem no âmbito da psicologia clínica. Ou seja, a prestação de serviços que se consubstancia na elaboração de diagnósticos, ou na aplicação de tratamentos encontra-se isenta ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, não podendo portanto exercer o direito à dedução de todo o imposto suportado.

Contudo, esta isenção não é extensível a prestações de serviços ligadas a ensino, à selecção e recrutamento de pessoal, à realização de testes psicotécnicos ou funções relacionadas com a organização do trabalho, pois estes ac-

tos extravasam claramente o âmbito da citada alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA. Todas estas operações estão sujeitas a IVA à taxa normal.

Os sujeitos passivos que pratiquem simultaneamente operações isentas que não conferem direito à dedução e operações passíveis de tributação devem atender, para efeitos do exercício do direito à dedução suportado na aquisição de bens e serviços, ao disposto no artigo 23.º do CIVA. Assim, devem adoptar um dos métodos previstos nesse artigo: método da percentagem de dedução (pro-rata) ou método da afectação real. ★

[Resposta redigida em Agosto de 2006]

## Partilha

A sociedade por quotas “A” tem registado na conta 41- investimentos financeiros noutra empresa, (designada por “B”). Os sócios da sociedade “A” pretendem cessar a actividade da empresa “A”, efectuando a dissolução, liquidação, partilha e extinção e distribuindo entre eles as acções nominativas detidas da sociedade “B”. A sociedade “B” é uma sociedade anónima não cotada em bolsa.

É possível efectuar esta operação? Quais os passos que deverão ser encetados, nomeadamente os referentes à mudança de titularidade das acções?

Um dos aspectos fiscais, em “A”, tem a ver com as mais ou menos-valias geradas com esta transferência do património da empresa “A” para o património individual dos sócios. As acções foram adquiridas em 1998, portanto há mais de 12 meses e, por essa razão, caso haja mais-valias, estas não são tributadas em IRC.

Outro aspecto tem a ver com o facto de o valor das acções vir a ser incluído na partilha pelos sócios. Estará este valor sujeito a alguma retenção e constará na declaração fiscal do ano da partilha pelos sócios como rendimentos de capitais? Encontrando-se as acções registadas no nome dos sócios terão estes que efectuar mais alguma diligência?

Quando, no âmbito de uma liquidação de uma sociedade se procede à partilha em bens, na determinação do resultado de liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios (e partes sociais de investimento são bens patrimoniais), considera-se como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado, de acordo com o disposto no art. 74.º do CIRC. Assim, a partilha pelos sócios dos investimentos financeiros (acções de uma sociedade anónima) e uma vez tratar-se de bens patrimoniais, implica saldar-se a conta 411 por contrapartida da conta 7941 pelo valor contabilístico da participação. Como para a determinação do resultado de liquidação, o valor de realização é o valor de mercado das acções, então, contabilisticamente deverá este ser creditado na conta 7941 por contrapartida das contas 25x... - sócio c/ liquidação.

Sendo a sociedade participada uma sociedade anónima não cotada em Bolsa, há que determinar o seu valor de mercado com o recurso aos mecanismos disponíveis, nomeadamente, um estudo de avaliação da empresa.

A exclusão de tributação das mais-valias provenientes da alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, aplica-se aos sujeitos passivos de IRS e não aos sujeitos passivos de IRC, nos termos do art. 10.º, n.º 2, alínea a) do CIRS.

Relativamente à tributação na esfera dos sócios, pessoas singulares, o resultado da partilha, abatido do preço do valor nominal das correspondentes partes sociais é tributado em IRS na categoria de E. No caso de não serem sócios originários (ou sendo sócios originários tenham adquirido a correspondente parte social por valor diferente do valor nominal, com prémio de emissão), ou seja, caso tenham adquirido as suas partes sociais após a constituição da sociedade, poderá haver tributação enquadrável na categoria G (o rendimento da categoria E vai até ao limite da diferença entre o valor que foi atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para a realização do capital, sendo que o eventual excesso tem o enquadramento na categoria G), nos termos do art. 75.º, n.º 2 do Código do IRC.

Contudo, se apenas se tratarem de rendimentos da categoria E nos termos acima explanados, encontram-se sujeitos a uma taxa liberatória de 20 por cento nos termos do art. 71.º, n.º 3, alínea c) do Código do IRS.

Por outro lado, havendo a opção do englobamento, nos termos do n.º 1 do art. 40.º-A do CIRS, os rendimentos resultantes da partilha em consequência da liquidação (e que sejam considerados rendimentos de capitais) são apenas considerados em 50 por cento do seu valor.

Relativamente aos procedimentos administrativos e legais desta operação de partilha deve ser consultado um advogado e a Comissão de Mercados de Valores Mobiliários. ★

(Resposta redigida em Setembro de 2006)

# áreaContabilidade

## Lançamentos Contabilísticos de A a Z

Organizado por ordem alfabética e com mais de 297 lançamentos contabilísticos, aceda rapidamente à correcta contabilização dos movimentos

### EXEMPLO DE LANÇAMENTOS

Aquisições intracomunitárias  
Aumentos de capital por uso de reservas com acções próprias  
Contratos de construção  
Dividendos antecipados recebidos  
Dupla tributação internacional  
Factoring  
Fusão de sociedades  
Impostos diferidos na consolidação de contas  
Impostos diferidos nas provisões para garantias  
Leasing  
Lucros de investimentos financeiros em acções  
Reavaliação livre de activos não depreciáveis

### PREENCHA O TALÃO EM BAIXO E ENVIE PARA O FAX 213 152 259

Sim, pretendo encomendar o manual

"Lançamentos Contabilísticos de A a Z"

#### ACTUALIZAR, EVOLUIR, TER SUCESSO

As equipas de especialistas responsáveis pela elaboração deste manual garantem a actualização dos seus conteúdos. Desta forma, este serviço é disponibilizado 4 vezes por ano, sendo que o valor de cada complemento é de 61.60 € continente e 77.54 € ilhas.

Se não pretender usufruir deste serviço devolva a actualização nas mesmas condições que a recebeu e contacte-nos.

NÚMERO DE CONTRIBUINTE

○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○  
N.º DE SÓCIO CTOC

DENOMINAÇÃO SOCIAL

APELIDO, NOME PRÓPRIO



Coordenação Cláudio Pais

Manual em formato A5, 3 volumes, cerca de 2610 páginas

Preço: ~~115,44€~~ continente/~~145,49€~~ ilhas  
agora 104,97€ continente/135,12€ ilhas  
Inclui IVA a 5%, despesas de embalagem e envio

RUA, NÚMERO

○ ○ ○ ○ ○ ○ - ○ ○ ○ ○  
CÓDIGO POSTAL

TELEFONE

FAX

E-MAIL

R0640KAZ1

Os preços correspondem à situação de Outubro de 2006.  
Reservamos o Direito de alterar os preços

VERLAG  
DASHÖFER

VERLAG DASHÖFER  
EDIÇÕES PROFISSIONAIS, UNIP., LDA.

Edifício Heron Castilho, Rua Braamcamp, 40 - 10.º, 1250-050 Lisboa  
Tel. +351 213 101 900 - Fax +351 213 152 597

Para mais informação sobre estas publicações, consulte a nossa página na internet ou ligue para:

[www.dashofer.pt/kaz](http://www.dashofer.pt/kaz)

808 200 295

'A EDITORA  
mais actualizada'

## Legislação comercial – dissolução e liquidação

Foi decretada a insolvência de determinada empresa. O administrador irá fazer um relatório para o tribunal, dentro das suas atribuições. Foi pedido a determinado TOC para recuperar a contabilidade da empresa para poder apresentar-se ao CIRE, para processo de insolvência. A insolvência foi decretada em 20/10/2005. O administrador de insolvência apreendeu a escrita e pediu o encerramento das contas e a apresentação da declaração modelo 22 e anexos - declarações anuais e apresentação de contas na DGCI. Foi dito ao TOC que o juiz notificará judicialmente a conservatória do registo comercial da dissolução e encerramento da actividade.

Qual a data que deve indicar-se para a cessação da actividade - a constante da declaração modelo 22 /2005 e anexos? A data de insolvência? Espera-se a notificação do tribunal? Qual o período a indicar na declaração Modelo 22 de 2005?

A cessação para IRC/IVA deve ser apresentado com base em que documento: declaração de insolvência ou certidão da conservatória (registo da declaração de insolvência)?

Qual a conta que deve movimentar-se para transferir activos e passivos e levar a contabilidade a zero? Os prejuízos dos sócios - capitais próprios - suprimentos podem ser contemplados nos IRS pessoais?

Na data presente, os procedimentos em matéria de cessação para efeitos de IRC nas sociedades em processo de falência ou insolvência, ainda não estão suficientemente bem definidos. Segundo sabemos, foi criada uma Comissão de Trabalho pelo Ministério das Finanças para estudar esta matéria, pelo que o TOC deve seguir as directrizes emanadas pelo administrador da falência.

Gostaríamos de relembrar que a cessação para efeitos de IVA não deve ser confundida com a cessação para efeitos de IRC. A cessação de IVA pode ser efectuada a qualquer momento, sem necessidade de haver o registo do pedido de encerramento da liquidação na Conser-

vatória de Registo Comercial. Basta que o sujeito passivo esteja inactivo e não pratique, ainda que temporariamente, operações tributáveis em IVA.

No dia 18 de Março de 2004 foi publicado o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, pelo Decreto-Lei n.º 53/2004.

É nomeado neste processo um liquidatário judicial, competindo-lhe, designadamente, o encargo de preparar o pagamento das dívidas da empresa falida à custa do produto da alienação dos bens patrimoniais ou realização de créditos sobre terceiros.

Assim, enquanto não for decretada a falência as obrigações declarativas e fiscais não sofrem quaisquer alterações.

Sendo decretada a falência, entra-se em período de liquidação, devendo-se obedecer à ordem prescrita na sentença judicial, nomeadamente no que respeita à satisfação das dívidas.

Quando o processo for dado por findo, o que sucederá após ter transitado em julgado a decisão que aprove as contas da liquidação da massa falida/insolvente, conduzindo ao encerramento da liquidação há que entregar a declaração do período de cessação para efeitos de IRC e de IVA (e será essa a data da cessação), assim como as respectivas declarações de cessação de actividade ou seja, a declaração modelo 22 e a declaração anual.

O período a indicar na declaração modelo 22 será o período desde 1 de Janeiro até à data de cessação ou, caso se opte pela tributação do período de liquidação, deverá ser indicado o período de liquidação, nos termos do artigo 73.º do CIRC, período esse que não pode ultrapassar os três anos.

Existe, de facto, a obrigação contabilística e legal (alínea a) do n.º 2 do artigo 73.º do CIRC), de encerramento das contas à data da dissolução, mas não se torna necessário entregar a declaração modelo 22 referente ao período de 01/01 até à data de dissolução, quando diferente de 31/12.

Recomendamos que o TOC, após o encerramento das contas, apure o resultado fiscal e

elabore, em rascunho, uma declaração modelo 22, servindo assim de medida que poderá ser útil para a minimização do IRC a pagar, no exercício de liquidação da sociedade, se pretender entregar a modelo 22 facultativa.

Contudo, dado tratar-se de uma sociedade em processo de insolvência esta questão não se coloca, porquanto não vai apurar IRC a pagar. Essa responsabilidade cabe ao administrador da falência ou liquidatário judicial, conforme dispõe o n.º 9 do art. 109.º do CIRC.

Em termos contabilísticos, os activos pertencentes ao imobilizado que forem vendidos geram mais ou menos-valias. O passivo que for pago conduz aos respectivos movimentos de pagamento ou anulação caso não seja pago, sendo considerado um proveito extraordinário contabilístico. Não existe nenhum procedimento contabilístico especial para uma sociedade em processo de insolvência.

Há também que ter em conta o artigo 268.º do Código de Insolvência e de Recuperação de empresas que, para melhor compreensão, transcrevemos:

«1 - As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor.

2 - Não entram igualmente para a formação da matéria colectável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência ou em plano de pagamentos.

3 - O valor dos créditos que for objecto de redução, ao abrigo de plano de insolvência ou de plano de pagamentos, é considerado como custo ou perda do respectivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.» Também em sede de IVA se mantém as obrigações declarativas previstas no art. 28.º do CIVA.

Desta forma, enquanto decorrer o processo de liquidação, deverá entregar a declaração modelo 22 e a declaração anual e demais obrigações estabelecidas no CIRC pois determina

**A cessação para efeitos de IVA não deve ser confundida com a cessação para efeitos de IRC. A cessação de IVA pode ser efectuada a qualquer momento, sem necessidade de haver o registo do pedido de encerramento da liquidação na Conservatória de Registo Comercial. Basta que o sujeito passivo esteja inactivo e não pratique, ainda que temporariamente, operações tributáveis em IVA**

o n.º 2 do artigo 160.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) que a sociedade apenas se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação.

No âmbito fiscal, o encerramento da liquidação ao exigir posterior inscrição no registo comercial, tem como efeito a cessação da actividade nas Finanças (30 dias após o registo na Conservatória), para efeitos de imposto sobre o rendimento, nos termos do previsto no artigo 8.º n.º 5 CIRC.

Em matéria de IVA há ainda que atender à doutrina emanada pelo Ofício-circulado n.º 63 918, de 05/06/95, e Ofício-circulado n.º 30 003 de 15/04/99 do SIVA cujas leituras são aconselháveis. Não existe qualquer derrogação à liquidação do IVA na gestão da massa falida pelo que deve ser dado reinício para efeitos do IVA, caso já se tenha procedido à cessação em sede deste imposto. Ou então, em caso de venda judicial ou administrativa, conciliação ou de contratos de transacção o IVA será liquidado pelos serviços, nos termos do n.º 4 do art. 27.º do Código do IVA.

Com o registo do encerramento da liquidação da sociedade na respectiva Conservatória, extingue-se o sujeito passivo, e como tal também cessa a prestação de serviços como TOC. Finalmente, os prejuízos de uma sociedade em liquidação não são dedutíveis em sede de IRS. Havendo partilha aplica-se a disciplina do artigo 75.º do CIRC, o que, tratando-se de uma sociedade em processo de insolvência, não haverá remanescente para partilhar decorrente da gestão da massa falida. ★

(Resposta redigida em Setembro de 2006)

## Mais-valias

A empresa "X" tinha várias actividades entre elas o descasque e transformação de arroz. No final de 1996 criou a empresa "Y" (início de actividade em 2/1/1997) cuja actividade principal era o descasque e transformação do arroz, tendo a "X" transferido para a nova empresa todo o seu activo do ramo do arroz, pelo valor líquido contabilístico. As datas iniciais destes activos eram anteriores a 1997.

Em 29/12/2005, a empresa "Y" foi incorporada por fusão na casa-mãe, para onde transferiu todo os seus activos, pelo valor líquido contabilístico. Em 30/12/2005 a casa-mãe vendeu os seus activos a uma nova empresa, na qual participa em 50 por cento do seu capital e cuja actividade principal continua a ser o descasque e transformação do arroz. Com esta venda a casa-mãe apurou mais-valias contabilísticas.

Para efeitos de cálculo das mais-valias fiscais, a data a considerar é a data inicial? Ou seja, a data de quando ainda eram pertença da "X"? Poderá a empresa beneficiar de 50 por cento se a empresa reinvestir dentro de dois anos (art. 45.º, n.º 1 do CIRCI)?

Os elementos fornecidos mostram-se escassos para a análise da situação concreta, pelo que vamos ter de admitir as várias hipóteses que se podem colocar:

a) Se a primeira operação efectuada entre as duas empresas se tratou de uma entrada de activos tal como se encontra definida no n.º 3 do art. 67.º do Código do IRC e se ambas as operações (entrada de activos e fusão) puderam aproveitar do regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos previsto no art. 68.º do mesmo Código, as empresas beneficiárias numa e noutra operação tiveram de inscrever os bens na sua contabilidade com os mesmos valores que tinham na sociedade contribuidora e, depois, na sociedade fundida, continuando esses bens a ser amortizados de acordo com o regime que vinha sendo seguido nestas sociedades.

Neste caso, tudo se passa como se não tivessem ocorrido as operações de entrada de activos e de fusão, diferindo-se a tributação das mais-valias para o momento em que os bens do activo

imobilizado venham a ser transmitidos numa operação realizada fora do âmbito do regime de neutralidade fiscal a que refere o art. 68.º do Código do IRC.

Estando agora a sociedade beneficiária/incorporante a alienar os bens do activo imobilizado que foram incluídos no seu património em resultado da fusão, deverá a mais-valia fiscal ser apurada como se os bens nunca tivessem sido transferidos por via da operação de entrada de activos e de fusão.

Logo, no cálculo da mais-valia fiscal e para efeitos de aplicação do coeficiente de correcção monetária, considera-se o ano em que os bens foram adquiridos pela primeira empresa (a empresa contribuidora na operação de entrada de activos). O valor de aquisição será o valor pelo qual esta empresa os adquiriu.

Neste caso, e embora a fusão e a posterior venda do imobilizado tenham ocorrido ambas em 2005, a empresa alienante dos bens pode beneficiar do regime previsto no art. 45.º do Código do IRC, se proceder ao reinvestimento nas condições previstas no n.º 1 do mesmo artigo.

b) Se apenas a fusão beneficiou do regime de neutralidade fiscal atrás já referido, o ano de aquisição a considerar será o de 1997, ou seja, o ano em que a segunda empresa, a empresa beneficiária da entrada de activos, iniciou a sua actividade.

Verificando-se esta hipótese, a sociedade que agora vai alienar os bens poderá, do mesmo modo, aproveitar do regime do reinvestimento previsto no n.º 1 do art. 45.º do Código do IRC, se obedecer às demais condições nele impostas.

c) Se nem a entrada de activos nem a fusão beneficiaram do disposto no art. 68.º do Código do IRC ou se apenas dele beneficiou a entrada de activos, o ano de aquisição a considerar para efeitos de aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda no cálculo da mais-valia fiscal é o ano em que ocorreu a fusão (2005).

E porque os bens foram alienados no mesmo ano em que ocorreu a fusão, a empresa incorporante não pode aproveitar do citado regime de reinvestimento, uma vez que o n.º 1 do art. 45.º es-

tabelece que o prazo mínimo de detenção dos activos objecto de alienação é de um ano.

Por último, chama-se a atenção para o facto de, nos termos do n.º 4 do art. 58.º do CIRC, existirem relações especiais entre a empresa que agora alienou os bens e a empresa que os adquiriu,

uma vez que a primeira detém 50 por cento do capital da segunda, o que obriga a empresa alienante a dar cumprimento ao estabelecido no citado art. 58.º - Preços de transferência. ★

(Resposta redigida em Setembro de 2006)

## Fusão de empresas

Duas empresas fundiram-se em 2003. Dessa fusão resultou uma reserva de fusão positiva, reserva essa que se mantém no balanço da empresa incorporante e resulta de dois factores: reserva legal da empresa incorporada; revalorização de acções.

A empresa incorporada com um capital social inicial de 25 mil euros era detida a cem por cento pela empresa incorporante. Quando da transição para o euro, por razões legais, a empresa incorporada aumentou o seu capital social para 50 mil euros, através da incorporação de reservas da própria empresa, e de resultados transitados não distribuídos, o que originou uma revalorização das acções da empresa participante na medida em que viu o número de acções aumentado, bem como o valor do capital social da participada, sem ter transferido fundos para esse efeito.

Quais as hipóteses de aplicação da referida reserva?

Segundo a Directriz Contabilística n.º 1 - Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresariais, se o justo valor dos activos e passivos identificáveis for inferior ao custo de aquisição, a diferença deve ser reconhecida e amortizada numa base sistemática, num período que não exceda cinco anos, a menos que vida útil mais extensa possa ser justificada nas demonstrações financeiras, não excedendo porém 20 anos (valor não aceite fiscalmente, uma vez que não se encontra previsto como tal no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro).

Se o justo valor dos activos e passivos identificáveis for superior ao custo de aquisição, a diferença pode ser repartida pelos activos não monetários individuais adquiridos, na proporção dos justos valores destes. Alternativamente, esta diferença pode ser tratada como proveito diferi-

do e imputada a resultados numa base sistemática, durante um período que não ultrapasse cinco anos, a menos que período mais extenso possa ser justificado nas demonstrações financeiras, não excedendo, porém, 20 anos.

Note-se que a IFRS 3 consagra diferente tratamento contabilístico para esta diferença.

Pelo exposto na questão, aquando dos lançamentos contabilísticos resultantes da fusão, parece estar-se na presença de um proveito diferido que deveria ter sido imputado a resultados numa base sistemática pelo período de cinco anos.

A reserva de fusão ocorre quando existe um aumento de capital por força do cálculo da relação de troca (o que não existe no caso em apreço, pois a sociedade incorporada era detida a cem por cento pela incorporante), que implique um prémio de emissão de acções, o qual fica sujeito ao regime de reserva legal previsto no art. 295.º do Código das Sociedades Comerciais.

Aparentemente, em 2003, ocorreu um erro na contabilização da fusão, que deve ser agora corrigido por contrapartida da conta 59 – Resultados transitados, até à sua total realização (a qual, em princípio, deve ser de cinco anos). A correcção a efectuar em 2006 deve incluir os valores respeitantes aos exercícios de 2003 a 2006 inclusive, sendo em 2007 regularizada a última parcela (pressupondo o período de cinco anos para a sua amortização).

Ainda em 2003, no apuramento desta reserva de fusão, presumimos que se tenha verificado a existência de uma variação patrimonial positiva, tal como previsto no art. 21.º do CIRC. ★

(Resposta redigida em Setembro de 2006)

## Imposto do selo

Atente-se na seguinte situação: “R” adquiriu a “A” um estabelecimento comercial em 2 de Abril do corrente ano, através de contrato de trespasse por cem mil euros. Todo o processo foi mediado por um advogado. Entretanto, “R” recebeu uma nota de débito de “A” no valor de cinco mil euros referente a imposto do selo.

A obrigação de liquidar o imposto é de “R” ou de “A”? A obrigação de entregar a factura existe apesar do negócio ter sido feito através de contrato?

De acordo com o art. 1.º do CIS são tributadas nos termos definidos na Tabela Geral do Imposto do Selo, os trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, (verba 27.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo) estando sujeitos, sobre o seu valor, a uma taxa de cinco por cento de imposto do selo.

Relativamente ao encargo do imposto este pertencerá ao adquirente (alínea a), n.º 3 art. 3.º CIS), no caso da transmissão se fazer a título oneroso ou, sendo a transmissão gratuita àquele para quem seja transmitido. Assim, se o vendedor liquidou imposto do selo encontra-se correcto o débito desse valor ao adquirente.

No que concerne ao IVA, e de acordo com a regra geral, as transmissões estão sujeitas a tributação neste imposto. Contudo, o legislador não quis onerar estas operações de cessão de estabelecimento comercial ou de património de um sujeito passivo a outro sujeito passivo, que traduzem operações que envolvem a transformação ou constituição de novas sociedades.

Assim, por força do disposto no art. 3.º n.º 4 do CIVA, não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito de um estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de parte dele, desde que este seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, e quando o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de IVA.

Portanto, esta disposição afasta de tributação em IVA as cessões de um património, mas apenas no caso em que este constitua uma "universalidade", ou seja uma certa unidade funcional de modo a proporcionar um ramo de actividade autónomo e independente, e que o adquirente seja, ou ven-

ha a ser, pelo acto de aquisição, um sujeito passivo de imposto.

A transferência do direito ao trespasse e arrendamento, consubstanciando-se numa cessão de um bem incorpóreo é considerada, para efeitos do Código do IVA, como prestação de serviços, de harmonia com o conceito definido no n.º 1 do art. 4.º do CIVA. Nos termos do n.º 5 do mesmo artigo às transferências desta natureza será aplicável o regime de exclusão de sujeição a IVA previsto no n.º 4 do art. 3.º, desde que observados os condicionalismos aí previstos.

Sendo assim, desde que haja continuidade de actividade de natureza comercial ou outra de índole similar àquela que era exercida pelo anterior titular do estabelecimento, ou seja, desde que o novo proprietário continue sujeito passivo do imposto; e desde que haja cessão a título oneroso ou gratuito de estabelecimento comercial ou industrial ou da totalidade de um património ou de uma parte dele, esta transmissão para efeitos de IVA não é uma operação tributável.

Nas transacções comerciais entre sujeitos passivos existe a obrigatoriedade de emissão de factura.

Estabelece a alínea b) do n.º 1 do art. 28.º do CIVA, a obrigatoriedade de os sujeitos passivos emitirem factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como está definido nos artigos 3.º e 4.º do Código, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

Por sua vez, o artigo 35.º n.º 5 (conjugado com o Decreto-Lei. n.º 147/2003, de 11 de Julho) estabelece quais os requisitos a que devem obedecer as facturas ou documentos equivalentes para serem considerados como processados de forma legal a fim de poderem conferir o direito à dedução do imposto neles contido (n.º 2 do art. 19.º do CIVA). ★

(Resposta redigida em Setembro de 2006)

