



Entradas em espécie

Um empresário em nome individual tem contabilidade organizada desde 1996. Neste ano foram reunidos os elementos contabilísticos para abertura de escrita, mas por lapso não foi atribuído valor ao alvará de farmácia, cujo lançamento seria a débito da conta 434 e crédito da conta 51. Este facto aconteceu por desconhecimento e porque não constavam quaisquer registos na contabilidade não organizada. A instalação da farmácia foi autorizada em 22 de Janeiro de 1985 e o alvará tem a data de 3 de Junho de 1986, tendo sido averbado a autorização de um posto de medicamentos em 26 de Maio de 1989. Seria possível ter efectuado este lançamento (434/51)?

Em 2005 foi efectuada a escritura de trespasse, no valor de 832 mil euros, apenas separando a valor das mercadorias. No lançamento do documento, considerou-se na conta 71 as vendas, na conta 7942 o valor líquido do imobilizado e o restante na conta 798. O empresário achava que o valor do alvará deveria ser considerado na categoria G, problema esse já resolvido de acordo com a legislação.

O valor a pagar de IRS é elevadíssimo e a situação económica do empresário não lhe permite fazer face ao pagamento do imposto, pois a farmácia encontrava-se em falência técnica. Por isso, pretende impugnar judicialmente o respectivo valor, alegando que não se pode vender um bem que não se encontrava evidenciado na contabilidade. Face a esta situação, e tendo em conta este lapso, foi-me sugerido a correcção da contabilidade desde o ano de 1996, através da entrega de novas declarações anuais com as alterações no quadro 8 do anexo 1, nas contas de imobilizado incorpóreo (43) e na conta de capital (51), depois de obtidos pareceres do INFARMED e Associação Nacional de Farmácias (ANF), acerca do valor aproximado a atribuir ao alvará ou qual o seu peso em termos percentuais relativamente ao valor da realização.

Como corrigir esta situação, tendo em conta que para além das declarações anuais, há ainda que alterar balanços e livros selados?

O princípio basilar patente no POC é o de que a contabilidade deve fornecer uma imagem fiel e verdadeira da situação económico-financeira da entidade. Para este efeito deve proceder-se ao registo de todas as operações, no momento certo e pelo valor exacto, devendo estas estar devidamente documentadas.

Estabelecem os critérios de valorimetria do POC que os bens do activo imobilizado devem ser valorizados ao custo de aquisição ou ao custo de produção. No fundo, o registo da operação tem inerente a operação de aquisição ou de produção.

Deste modo, caso o referido alvará tenha sido adquirido a outrem (a terceira entidade) então, esta operação deveria ser devidamente evidenciada em rubrica apropriada (434 - Imobilizações incorpóreas - Trespases) pelo valor efectivamente pago por essa aquisição. Naturalmente não se coloca aqui a questão da produção.

A transmissão de qualquer bem do activo imobilizado é uma operação que também deve ser devidamente registada. Esta irá gerar mais ou me-

nos-valias, conforme os valores praticados, que resultam da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição.

A venda do alvará por parte da primeira entidade proprietária gera sempre mais-valias, pois, nesta fase, não existe qualquer registo de valor de aquisição. O alvará não foi adquirido, tendo sido registado pela própria entidade. Portanto, o valor de realização representa na sua totalidade um rendimento tributável.

Julgamos que o caso exposto se insere nesta última situação, o alvará com data de 03-07-1986 parece ter sido registado pelo empresário, não resulta do texto em causa que o mesmo tenha sido adquirido a outrem nesta data.

Ora, esta operação – registo do alvará – não possui valor, logo, não carece de registo contabilístico. Obviamente que na óptica inicialmente seguida, a partir do momento em que pode ser atribuído determinado valor ao alvará, este deverá ser contabilisticamente reflectido – uma espécie de reserva de reavaliação (fiscalmente este valor não será considerado).



O rendimento obtido com a alienação do alvará é um rendimento da categoria B, pois este está afecto à actividade empresarial ou profissional desenvolvida pelo sujeito passivo.

Importa, contudo, esclarecer algumas questões: o valor do trespasse, 832 mil euros, certamente respeita a um conjunto de elementos (existências, imobilizado e o valor do alvará propriamente dito). Logo, deve identificar-se o valor correspondente a cada uma das situações. Não está aqui em causa a venda de um bem que não está contabilisticamente evidenciado; o que importa é o valor de realização que é acordado para toda

uma estrutura empresarial, obviamente que existem factores, não evidenciados na contabilidade, que contribuem para a negociação do valor de transmissão, por exemplo, a localização, a marca, etc.

Concluindo, não existe necessidade de entrega de declarações de substituição, pois, o processo, de acordo com os elementos fornecidos foi bem conduzido. Existe, de facto, um valor que deverá ser tributado que resulta da transmissão agora realizada. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Imóveis detidos por *offshore*

Determinada empresa *offshore* comprou uma propriedade com uma casa antes de 1989. Está isenta de mais-valias na venda? Os sócios não mudaram e pretendem vender a empresa com a propriedade pertença da empresa. Terão de pagar IRS? Se venderem a referida propriedade fora da empresa, também ficam obrigados a liquidar imposto?

Se a empresa, Lda., for transformada em S. A. já paga IRS, mesmo adquirida antes de 1989? E o que acontece se a referida sociedade for constituída por sócios *offshore*?

O regime transitório da tributação das mais-valias previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS, apenas se aplica a rendimentos tributados na esfera do IRS. O Código do IRC não contempla norma similar.

De harmonia com o n.º 1 daquele preceito, os ganhos que sendo agora mais-valia tributável nos termos do artigo 10.º do Código do IRS, que não eram objecto da incidência do Imposto de Mais-Valias, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos ora transmitidos se houver efectuado já no domínio da vigência deste imposto (1 de Janeiro de 1989).

Cabe ao sujeito passivo a prova de que os bens ou direitos foram adquiridos em data anterior a 1 de Janeiro de 1989.

Assim, são excluídos de tributação em IRS os ganhos ou perdas derivados da alienação de direitos reais relativos a:

- Prédios rústicos ou urbanos, com excepção de terrenos para construção, que tenham sido adquiridos, a título oneroso ou gratuito, antes de 1 de Janeiro de 1989;
- Terrenos para construção, adquiridos a título gratuito ou oneroso, antes de 9 de Junho de 1965.

No caso de transmissão separada do usufruto, a data a considerar é a da aquisição da “propriedade”. Isto é, se tiver sido adquirida a nua-propriedade de um imóvel em Junho de 1970 e a respectiva propriedade plena, com a extinção do usufruto em 2000 por morte do usufrutuário, não haverá sujeição a mais-valias aquando da alienação, porquanto se considera que a data da aquisição do direito de propriedade teve lugar em 1970.

Sobre esta matéria foi proferido Despacho do director-geral de 92/03/12, Informação 81/92 da Administração Fiscal, que se transcreve: «No caso de transmissão separada do usufruto, a data de aquisição a considerar é a da propriedade. Isto é, se tiver sido adquirida a nua-propriedade de um imóvel em 1980 e a respectiva propriedade plena, com a extinção do usufruto em 1994, e viesse a ser alienada nesse mesmo ano, não haveria sujeição a mais-valias, porquanto se considera que a data da aquisição do direito de propriedade teve lugar em 1980.»

Tratando-se de um não residente, pessoa singular, este regime transitório aplica-se, nos termos acima explanados, apenas subsistindo a obrigação declarativa do Anexo G1 ao modelo 3 que deverá ser apresentada pelo representante fiscal.

Assim sendo, tratando-se de um não residente, pessoa colectiva, que não tenha sede nem direcção efectiva

em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a mais-valia obtida com a alienação de bem imóvel situado em Portugal é considerado um rendimento obtido em território nacional, por força do artigo 4.º, n.º 3, alínea a) do Código do IRC, não beneficiando de nenhuma dispensa de tributação, sendo o ganho obtido – mais-valia – tributado à taxa de 25 por cento, nos termos do artigo 80.º, n.º 2 do CIRC.

O que importa determinar é se o titular do rendimento é entidade não residente, pessoa singular ou pessoa colectiva.

O conceito de estabelecimento estável consta do artigo 5.º do Código do IRC.

A declaração de rendimentos, relativa aos ganhos da transmissão onerosa dos imóveis, deve ser apresentada, em duplicado, ou enviada até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da transmissão, de acordo com o artigo 112.º, n.º 5, alínea c) do CIRC.

Por outro lado, no caso de prédios urbanos não arrendados ou não afectos a uma actividade económica que sejam detidos por entidades com domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do ministro das Finanças, considera-se como rendimento predial bruto relativamente ao respectivo período de tributação, para efeitos do número anterior, o montante correspondente a 1/15 do respectivo valor patrimonial, de acordo com o n.º 2 do artigo 51.º do CIRC.

Contudo, esta norma não é aplicável quando a entidade não residente detentora do prédio demonstre

que este não é fruído por entidade com domicílio em território português e que o prédio se encontra devoluto, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo.

As mais-valias obtidas na alienação de partes sociais (quotas) por parte de sujeitos passivos singulares (residentes ou não residentes), adquiridas antes de 1 de Janeiro de 1989, encontra-se excluída de tributação, por força do regime transitório da tributação das mais-valias previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS, apenas se aplica a rendimentos tributados na esfera do IRS. O Código do IRC não contempla norma similar.

Se o alienante for pessoa colectiva não residente encontra-se sujeito a tributação nos termos do artigo 88.º, n.º 2 do CIRC. Tratando-se de entidade não residente sem estabelecimento estável, a taxa de tributação pelas mais-valias na alienação de partes sociais de empresa portuguesa, é de 25 por cento, nos termos do artigo 80.º, n.º 2 do Código do IRC. Se o alienante for pessoa singular não residente, de acordo com o artigo 15.º, n.º 2, conjugado com a alínea i) do artigo 18.º do CIRS, as mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português são rendimentos obtidos em território português e, como tal aqui tributadas.

Nos termos do artigo 72.º, n.º 1 e n.º 4 do Código do IRS, a tributação ocorre à taxa especial de 10 por cento. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Normas internacionais de contabilidade

A implementação das NIC nas PME é obrigatória ou não a partir do exercício de 2007 (inclusive)?

No seguimento da publicação do Regulamento n.º 1602/2002, de 19 de Julho, foi publicada a Directiva n.º 2003/51/CE, de 18 de Junho, transposta para o direito nacional pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Junho.

Segundo o referido Regulamento, as sociedades com valores cotados em mercados mobiliários são obrigadas a adoptar as normas emitidas pela IASB – International Accounting Standards Board, normalmente designadas pela sigla IAS/IFRS, na elaboração das suas contas consolidadas, a partir do dia 1 de Janeiro de 2005.

O mencionado Decreto-Lei n.º 35/2005 deixa, no entanto, a possibilidade de as restantes em-

presas, deixando ao arbítrio das próprias empresas que elaborem contas consolidadas ou integradas em grupo económico que elabore contas consolidadas, a adopção daquelas normas, a partir do início do exercício de 2005, desde que sejam objecto de certificação legal de contas.

No que respeita às contas individuais, apenas estão em condições de poder optar pela elaboração de contas segundo as normas do IASB, as empresas integradas em grupo económico que consolide as suas contas, podendo ou não optar o referencial normativo em causa na elaboração das suas contas consolidadas. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)



Aquisição de quotas

Em 1 de Julho de 2006, determinado TOC assumiu a responsabilidade da contabilidade de uma sociedade por quotas, designada por “A”, essencialmente para preparar a sua liquidação. A firma dedicava-se ao fabrico e venda de pão e sementes para animais e possuía dois postos de venda: um para o pão, o outro para as sementes.

Em 2 de Janeiro de 2006 a sociedade “A” - que já estava inactiva desde Novembro de 2005 - vendeu todas as existências à sociedade “B”, entretanto constituída pelos sócios de “A” para comercializarem sementes para animais, pelo valor de custo acrescido do IVA (42 920,01 euros), bem como o imobilizado corpóreo que estava afecto ao posto de venda de sementes por (22 106,70 euros), somando 65 026, 71 euros. Da alienação do imobilizado corpóreo resultou uma mais-valia de 19 128,22 euros.

Em 31 de Janeiro de 2006, a sociedade “A” apresenta um saldo de caixa de 31 477, 22 euros e créditos sobre a sociedade “B” de 42 920,01 euros.

Em 23 de Fevereiro de 2006, as quotas da sociedade “A”, são adquiridas por uma terceira sociedade, denominada por “C”, pelo preço de 12 mil euros. Na escritura de cessão de quotas não consta nada acerca da situação patrimonial da sociedade “A” nessa data, não tendo sido elaborado qualquer balanço ou balancete.

O objectivo desta operação é a utilização do balcão de pão da sociedade “A” pela sociedade “C”.

Os sócios cedentes não entregaram o saldo existente em caixa; o sócio cessionário (sociedade “C”) admite que não tinham que o fazer, o mesmo se aplicando ao saldo devedor da sociedade “B” relativo à aquisição das existências e parte do imobilizado da sociedade “A”. Na escritura de cessão de quotas, repete-se, nada consta. Como proceder contabilística e fiscalmente?

Verifica-se que a empresa “A” (inactiva desde de Novembro de 2005), alienou todas as suas existências e imobilizado à sociedade “B”, ficando apenas com valores na conta 11 - Caixa e créditos sobre a sociedade “B”, (conta 211 - Clientes, c/c).

Constata-se, também, que em Fevereiro de 2006, as partes sociais de sociedade “A” foram alienadas à sociedade “C” por 12 mil euros.

Nesta circunstância, questiona-se se os valores constantes nas contas 11 e 211, da sociedade “A”, deverão ser reflectidos na contabilidade da empresa “C”, a título de contraprestação do valor das partes sociais da sociedade “A” pela sociedade “C”.

Quando existe a alienação das partes sociais, apenas de se deve registar a alteração de sócios, uma vez que a tributação operação ocorre apenas na esfera dos sócios.

Ou seja, os sócios, detentores do capital da sociedade “A”, alienaram as suas quotas, passando a ser outros sócios os detentores do capital que constitui a sociedade em questão, sendo eles pessoas colectivas.

Verifica-se, então, estar perante a venda das quotas, no âmbito da sociedade “A”, o único lançamento contabilístico que deverá efectuar é fazer

a transferência, nas respectivas subcontas, da 51 – Capital, dos antigos detentores de capital para os novos.

Exemplificando, imagine-se que o capital de determinada sociedade é detido pelos sócios “E” e “F”. Estes resolvem alienar as suas quotas ao sujeito passivo “X” (empresa C). Na esfera contabilística da sociedade A deverá debitar as subcontas de capital (imagina-se que seria 511 – Capital – sócio E, 512 – Capital – sócio “F”) e creditar a nova subconta, criada para o efeito (a título de exemplo, seria 513 – Capital – sócio “X” (sociedade “C”).

Na esfera dos sócios que alienam a sua quota, a mais-valia daí resultante, representa um rendimento categoria G, pressupondo que estamos perante sujeitos passivos de IRS.

A tributação da cessão de quotas em sede de IRS é efectuada pela diferença positiva entre o preço de venda das partes sociais (quotas) e o preço de compra ou pelo valor do capital realizado (no caso dos sócios fundadores)

Note-se que as mais-valias obtidas na alienação das quotas são determinadas com base na seguinte fórmula:

$$MV/mv = VR - (VA + DAL)$$

Em que:

MV = mais-valia

Mv = menos-valia

VR = valor de realização

VA = valor de aquisição

DAL = despesas com a alienação

Considera-se como valor de realização o montante da respectiva contraprestação, tal como decorre do estabelecido no art. 44.º do Código do IRS.

O valor de aquisição das partes sociais (neste caso, quotas) quando tenha sido efectuada a título oneroso, é o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o respectivo valor nominal, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 48.º do CIRS.

Relativamente às despesas de alienação, só podem ser deduzidas as necessárias e efectivamente praticadas, conforme preconiza a alínea b) do n.º 1 do art. 51.º do CIRS.

A tributação do saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias apuradas na transmissão onerosa de partes sociais, é feita autonomamente à taxa de 10 por cento, tal como dispõe o n.º 4 do art. 72.º do CIRS.

Há que fazer claramente uma separação entre duas pessoas jurídicas totalmente distintas à luz da lei, a pessoa colectiva e a pessoa dos seus sócios, pessoas colectivas ou pessoas singulares. Assim, quando um sócio (singular ou colectivo) adquire parte do capital de uma sociedade, está a adquirir o seu património líquido (activos e passivos).

Assim, o IRC devido pela mais-valia obtida pela alienação de imobilizado corpóreo, é devido pela sociedade "A", independentemente da composição dos sócios.

De qualquer forma, note-se que à data da alteração dos titulares de capital, não constava nenhum balanço a evidenciar a situação.

Na perspectiva da sociedade "C", considerando a aquisição das partes sociais, recomendamos a

leitura dos pontos 5.4.3.1 e seguintes (do Capítulo 5 - Critérios de valorimetria) do POC.

Deste modo, a aquisição da parte social deverá ser contabilizada no momento da aquisição pelo respectivo custo, seja qual for o método adoptado – o custo de aquisição ou equivalência patrimonial.

O valor da quota adquirida (custo de aquisição e não o valor nominal) pela sociedade "C" deve começar por ser registado na conta "4111 - Partes de capital - Empresas do grupo" por contrapartida da conta 268 - Outros devedores ou credores ou 12 - Depósitos à ordem, (independentemente do método adoptado).

Contudo, se aplicar o método da equivalência patrimonial, deverá reflectir o valor e as subsequentes variações do capital próprio da empresa "A" no investimento financeiro sobre esta sociedade relevado nas contas da empresa "C" e não a diferença entre o valor de aquisição e o valor nominal da respectiva acção.

Posteriormente, exercício a exercício, as alterações no valor do capital próprio da sociedade "A" (por exemplo, lucros obtidos) devem ser reflectidas, na contabilidade da "C", por ajustamentos na conta 4111 - por contrapartida, tratando-se de lucros da "A", de uma subconta de "Proveitos e ganhos financeiros".

Lembramos, por último, que os movimentos na conta 4111 relacionados com a aplicação do método da equivalência patrimonial não concorrem, nos termos do n.º 7 do art. 18.º do CIRC para a determinação do lucro tributável, devendo os lucros atribuídos ser considerados proveitos para efeitos fiscais no exercício do pagamento ou da colocação à disposição. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Contabilização de um projecto do IEFP

Determinado trabalhador independente (regime simplificado) está envolvido num projecto do Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP) que tem dois tipos de incentivos: subsídio para a criação do próprio posto de trabalho e subsídio para investimento, que se destina à compra de imobilizado. O segundo subsídio é entregue após apresentação das respectivas facturas e apenas 40 por cento do valor das mesmas. Como contabilizar estes incentivos?

Quando os subsídios se destinem a investimentos amortizáveis, não há dúvida de que a sua contabilização só se poderá fazer na conta 27.45 - Subsídios para Investimento e na conta de proveitos 79.83 - Subsídios para Investimentos.

Desta forma a verba atribuída será contabilizada, logo que seja conhecida a atribuição do subsídio a crédito na conta 27.45 - Acréscimos e diferimentos - Proveitos diferidos - Subsídios para investimentos, por débito da conta 26.8 - Outros devedores e credores - Devedores e cre-



dores diversos (conta esta que será creditada por contrapartida de uma conta de meios líquidos quando o subsídio for disponibilizado). Deverá ser imputado a proveitos a parte correspondente ao ano, debitando a conta 27.45 Acréscimos e diferimentos por contrapartida da 79.83 - Proveitos extraordinários.

Um subsídio atribuído com a finalidade de criação de postos de trabalho deve ser considerado como subsídio à exploração, portanto classificado na conta 74 - Subsídios à Exploração. Subentende-se que um subsídio concedido para criação de postos de trabalho tem como finalidade a redução dos custos da empresa e/ou aumento dos proveitos, pelo que deve ser classificado como destinado à exploração. Se o subsídio foi atribuído para a manutenção de posto de trabalho por um número determinado de anos será legítimo diferir o proveito através de uma subconta da conta 27 e imputar os montantes respectivos à conta 74 anualmente durante o número de anos convencionado.

No âmbito do regime simplificado de tributação em termos de IRC, importa referir o art. 18.º do Código do IRC que, tal como o Plano Oficial de Contabilidade, refere o princípio da especialização dos exercícios. Como se pode ler no Ofício-Circulado n.º 14/93, de 23 de Novembro «...esta regra de imputação dos custos ou proveitos em serem reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, assenta no critério da competência económica dos exer-

cícios em oposição ao denominado critério da competência financeira...»

O art. 53.º do Código do IRC, norma que trata das regras do regime simplificado de tributação, refere que o lucro tributável resulta da aplicação do coeficiente de 0,45 ao valor dos proveitos, incluindo-se aqui o subsídio à exploração (n.º 6 do art. 53.º do Código do IRC). Devendo estes proveitos ser reconhecidos no exercício a que digam respeito (art. 18.º do Código do IRC).

Portanto, em sede de IRC, ainda que o sujeito passivo esteja enquadrado no regime simplificado de tributação, o reconhecimento do proveito obtido com o recebimento do subsídio à exploração, deve obedecer ao princípio da especialização dos exercícios, porquanto não existe nenhuma regra específica para subsídios no âmbito deste regime de tributação.

Em sede de IRS, se o sujeito passivo se encontrar no regime simplificado verifica-se a existência de regra específica para os subsídios ou subvenções não destinados à exploração (n.º 7 do art. 31.º do Código do IRS), devendo estes ser diferidos. Deste modo podemos concluir que, em sede de IRS, os subsídios à exploração deverão ser reconhecidos pela sua totalidade no exercício em que se recebe a importância. Por outro lado, nos termos do artigo 31.º, n.º 7 do Código do IRS, os subsídios ou subvenções não destinados à exploração serão considerados, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, em fracções iguais, durante cinco exercícios. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)

Sucursais

Uma empresa americana não residente e com estabelecimento estável, dedica-se desde 1994 à prospecção de gás e petróleo em Portugal. Até à data ainda não houve produção, não teve facturação activa, tendo apenas custos com a prospecção que têm sido contabilizados como custos. Neste momento, face a uma perspectiva de produção, a empresa-mãe está interessada em alterar a forma jurídica de “não residente com estabelecimento estável” para uma “sociedade por quotas”, para não perder todo o investimento feito ao longo destes anos (cerca de 31 milhões de euros) mas tem encontrado dificuldades por parte do RNPC. Ao constituir uma sociedade nova (número de contribuinte nacional novo) embora com o capital social estrangeiro, vai poder integrar todo o investimento feito pela empresa americana, ou caso haja produção passará só a ter lucro? Qual a melhor solução para não se perder todo o investimento feito?

De acordo com a informação apresentada, a situação revela os seguintes aspectos:

- uma empresa americana com estabelecimento estável em território português dedica-se à prospecção de gás e petróleo em Portugal;

- até ao momento ainda não houve produção, tendo-se apenas registado custos com a prospecção que têm sido contabilizados como custos diferidos;
- neste momento, em face da perspectiva de produção, a empresa americana está interessada na

constituição de uma nova sociedade em território português, pretendendo-se integrar todo o investimento já efectuado durante o período em que a actividade foi exercida através do estabelecimento estável, bem como os prejuízos acumulados pelo estabelecimento estável.

Como nota prévia refira-se que importa clarificar se os gastos incorridos com a actividade de prospecção na fase que antecede a produção devem ser registados como um activo da entidade ao invés de serem registados como custos diferidos. Não dispomos de informação suficiente para podermos com rigor avaliar a correcção da contabilização efectuada, todavia, refira-se que tratando-se de uma entidade concessionária, a contabilização das operações deve obedecer ao disposto na Directriz Contabilística n.º 4 - Contabilização de obrigações contratuais de empresas concessionárias. Nesta óptica, e tratando-se de investimentos que revertam para terceiros no termo da concessão, como normalmente ocorre com prospecções desta natureza, deve, em regra, efectuar-se o seu reconhecimento em imobilizações, ao invés de se reconhecer como custo diferido. Nesta perspectiva, passamos a apresentar a seguinte informação correspondendo às questões levantadas.

Como primeira nota, refira-se a possibilidade legal de transferir os activos e passivos de um estabelecimento estável para uma sociedade. Esta transferência pode, particularizando para o caso em análise, efectuar-se através de uma entrada de activos para o capital da nova sociedade a constituir (filial da empresa americana), ou efectuar-se após a constituição da filial e assumir a natureza de trespasse.

No cenário de entrada de activos para a realização do capital da filial, o conjunto dos activos e passivos (nomeadamente os inerentes ao contrato de construção) que constituem o estabelecimento estável da empresa americana e que se pretendem transmitir para a nova sociedade a constituir deverá ser objecto de um exame a realizar por um Revisor Oficial de Contas, nos termos e para os efeitos do artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais, cujo relatório final deverá declarar se os valores encontrados atingem ou não o valor nominal da parte social a atribuir ao sócio (empresa americana). Desta forma, os elementos patrimoniais afectos ao estabelecimento estável passam a constituir o património da nova sociedade e em troca da entrega de tais elementos a sociedade americana (sócia) receberá partes de capital.

Em termos fiscais, embora a operação se qualifique como uma entrada de activos na medida em

que é uma operação pela qual uma sociedade (sociedade contribuidora americana) transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua actividade para outra sociedade (sociedade beneficiária – a nova sociedade), tendo como contrapartida partes do capital social da sociedade beneficiária, não é passível de beneficiar do regime de neutralidade fiscal estabelecido nos artigos 67.º e seguintes do CIRC. Com efeito, o regime fiscal estabelecido naquelas normas não surge aplicável a sociedades, ou estabelecimentos estáveis de sociedades que não sejam residentes de um Estado membro da União Europeia, como acontece no caso da sociedade americana.

Pela mesma razão, ou seja, por não se tratar de um estabelecimento estável de uma sociedade residente num Estado membro da União Europeia, também não é possível beneficiar do regime de transmissibilidade de prejuízos fiscais ao abrigo do artigo 69.º do CIRC.

Face a estas limitações, significa que a operação de transferência do património afecto ao estabelecimento estável para a nova sociedade constitui uma operação tributável em termos gerais de IRC e pela qual a empresa americana será sujeita a tributação em território português. Adicionalmente, os prejuízos acumulados registados na esfera do estabelecimento estável não são passíveis de ser transmitidos para a nova sociedade, pelo que na esfera desta sociedade os lucros que venham a ser apurados com a produção, não poderão ser compensados pelos prejuízos, eventualmente, registados durante a fase de prospecção.

Para a empresa americana subiste apenas a possibilidade de eliminar a dupla tributação internacional do rendimento que deriva da referida operação mediante a aplicação das disposições da Convenção para evitar a dupla tributação internacional celebrada entre Portugal e os EUA.

Na hipótese de se efectuar o trespasse após a constituição da nova empresa (filial), os aspectos ao nível da transferência do produto da liquidação do estabelecimento estável para a casa-mãe americana, não se apresentam diferenças relativamente ao cenário anterior, alterando-se apenas o objecto da transferência. Na hipótese anterior, o produto da liquidação é constituído por uma participação social que resultou da entrada do capital social em espécie, nesta hipótese será constituído em numerário que consiste no “preço” recebido pelo trespasse.

Note-se que, para efeitos de IRC, pouco importa se o activo restante da sucursal é constituído em espécie (participação social) ou em numerário, na me-



dida em que o CIRC não prevê a retenção na fonte de imposto aquando da transferência (distribuição) do activo restante realizado com a liquidação de um estabelecimento estável para a casa-mãe.

Quanto aos aspectos contabilísticos, em ambos os cenários, importará atender às regras dispostas na Directriz Contabilística n.º 1 - Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresariais.

Chamamos, ainda, a atenção que em qualquer um dos cenários importa atender aos aspectos respeitantes a preços de transferência estabelecidos no artigo 58.º do CIRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21/12 em virtude das relações especiais entre a nova sociedade e a casa-mãe.

Em alternativa, e considerando que não estão reunidas as condições para o registo de activos imobilizados na esfera do estabelecimento estável, registando-se ao invés apenas custos diferidos (e, por conseguinte, não existem, em princípio, activos para concretizar uma entrada em espécie para o capital

da nova sociedade ou um trespasse para a nova sociedade), pode ser contratada entre o estabelecimento estável (na figura da casa-mãe) e a nova sociedade uma prestação de serviços cujo objecto se traduza nos serviços realizados pelo estabelecimento estável durante a fase de prospecção. Deste modo, na esfera do estabelecimento estável haverá lugar ao registo de proveitos para balancear com os custos diferidos a reconhecer nesse momento, apurando-se o respectivo resultado e, na esfera da nova sociedade registar-se-ão os custos inerentes ao contrato de prestação de serviços, cuja imobilização deve ser ponderada, sendo reconhecidos de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, em conjugação com o ciclo de produção, e por inerência de obtenção de proveitos, que se irá iniciar. Por esta via, e considerando este cenário, não se desaproveitará todo o investimento já realizado através do estabelecimento estável durante a fase de prospecção.■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2007)

Mais-valias imobiliárias

Em Junho de 2006 foi efectuado um contrato de promessa de compra e venda com eficácia real e tradição e posse para os promitentes compradores, de três prédios rústicos e um urbano situados no concelho de Tavira, tendo recebido 23 por cento do preço a título de sinal e princípio de pagamento.

A escritura de compra e venda e o restante pagamento da transacção só se veio a verificar em Janeiro do ano seguinte. Para efeitos fiscais, nomeadamente imposto sobre o rendimento, seja na categoria G (mais-valias) ou na categoria B, o negócio e a consequente tributação considera-se em 2006, visto haver tradição e posse ou, em 2007, ano da celebração da respectiva escritura, ou reparte-se pelos dois anos de acordo com as importâncias recebidas?

Na alienação de direitos reais sobre bens imóveis, a data de realização é a do acto ou contrato de alienação, no caso de imóveis, a escritura, tendo a mesma natureza, para este efeito, nos termos do n.º 3 alínea a) do art. 10.º, o contrato promessa de compra e venda com tradição ou posse do imóvel.

Assim, na situação exposta e nos termos do referido artigo, a data de realização que releva para efeito de declaração e tributação em IRS é a de Junho de 2006, uma vez que foi nessa data que foi efectuado o contrato de compra e venda com tradição e posse.

O valor a inscrever na declaração de 2006 será o total da transmissão e não apenas o valor do sinal, uma vez que o artigo 44.º n.º 1 alínea f) nos refere que valor de realização é o valor da contraprestação.

Relembramos ainda que, sempre que os valores pelos quais os bens imóveis forem considerados para efeitos de liquidação do IMT, ou devessem ser considerados no caso de não haver lugar a liquidação, ou seja, após a avaliação, superarem os valores declarados de venda, consideram-se aqueles como os valores de realização para efeitos de tributação (n.º 2 do artigo 44.º do CIRS). Este caso pode implicar a alteração de rendimentos já declarados ou a obrigação de os declarar, devendo, para esse efeito, os sujeitos passivos apresentar a respectiva declaração nos termos do n.º 2 do artigo 60.º do CIRS, no prazo de 30 dias a contar da data em que o valor dos imóveis avaliados se tornar definitivos para efeitos de IMT. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MAIO DE 2007)