



Uma sociedade por quotas passou para anónima. O disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 43.º do CIRS esclarece acerca da data que deve ser considerada válida sobre a detenção da quota transformada. Num caso em que se trata meramente de uma transacção originadora de mais-valias que, face ao período de detenção, se encontra isenta do pagamento de imposto, pode falar-se de planeamento fiscal agressivo? Caso se esteja em presença de planeamento fiscal agressivo, quais as possíveis consequências?

O artigo 10.º, n.º 1, alínea b) determina a sujeição a IRS pela categoria G da alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização, com redução de capital e de outros valores mobiliários, bem como o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia.

Na determinação da data de aquisição de partes sociais e outros valores mobiliários, será de atender ao seguinte:

- Para os valores mobiliários de idêntica natureza deve ser utilizado o critério FIFO;
 - Os obtidos por incorporação de reservas ou por substituição é de considerar a data dos valores que lhes deram origem;
 - Nas permutas de partes de capital, nas condições referidas no n.º 5 do artigo 67.º e n.º 2 do artigo 71.º, ambos do CIRC, o período de detenção corresponde ao somatório dos períodos em que foram detidas as partes de capital detidas e as recebidas em troca, aplicando-se nos casos de fusão ou cisão a mesma regra, com as necessárias adaptações.
- Determina o n.º 4 do artigo 43.º do CIRS que, para determinação da sujeição a mais-valias, considera-se que:

- a) A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem;
- b) A data de aquisição de acções resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem;
- c) A data de aquisição das acções da sociedade oferente em oferta pública de aquisição lançada nos termos do Código dos Valores Mobiliários cuja contrapartida consista naquelas acções, dadas à troca, é a data da aquisição das acções das sociedades visadas na referida oferta pública de aquisição;

d) Tratando-se de valores mobiliários da mesma natureza e que confirmam idênticos direitos, os alienados são os adquiridos há mais tempo.

Como se referiu, é por demais importante a análise, ao regime transitório específico da categoria G, previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS.

No caso exposto, se os actuais accionistas já eram os titulares das quotas da sociedade ora transformada, em data anterior a 1 de Janeiro de 1989, a operação descrita está excluída de tributação, por força do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, conjugado com a alínea b) do n.º 4 do artigo 43.º do CIRS, sem sequer haver necessidade de recorrerem ao “expediente” de só efectuarem a alienação decorridos 12 meses e 1 dia para que as acções sejam excluídas de tributação por força do n.º 2 do artigo 10.º do CIRS.

Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou direitos foram adquiridos em data anterior a 1 de Janeiro de 1989. Quanto a valores mobiliários essa prova far-se-á mediante registo nos termos legalmente previstos, depósitos em instituições financeiras ou outra prova documental adequada. Nos restantes casos é admissível qualquer meio legal de prova, conforme determina o n.º 2 do artigo 5.º.

Os rendimentos excluídos de tributação são declarados no anexo G1, da declaração modelo 3 de IRS, no ano seguinte ao da verificação dos factos.

Relativamente ao planeamento fiscal agressivo, o Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro refere no seu artigo 3.º que, para efeitos do disposto nesse Decreto-Lei, se considera:

- a) «Planeamento fiscal», qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto;
- b) «Esquema», qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exte-

rriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção;

c) «Actuação», qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização;

d) «Vantagem fiscal», a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação.

O artigo 4.º refere que estão sujeitos ao disposto neste Decreto-Lei os esquemas ou actuações de planeamento fiscal, tal como definidos no artigo 3.º, que se reconduzam a uma das situações seguintes:

- a) Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60 por cento do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;
- b) Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;



c) Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;

d) Impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

No caso de uma determinada situação ser considerada pela administração fiscal de planeamento fiscal abusivo, ou agressivo, será, para além da operação ser tributada, nos termos em que seria, se não fosse utilizado esse planeamento, e aplicada uma coima aos infractores/utilizador/promotores.

A competência para a instauração, instrução e decisão dos processos de contra-ordenação pertence ao director de finanças da área do domicílio fiscal do promotor ou do utilizador.

Nos termos do artigo 20.º Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, é aplicável às infracções previstas no regime geral das infracções tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, podendo haver lugar a sanções acessórias de acordo com o previsto no artigo 28.º do mesmo diploma. Nos termos do n.º 1 do artigo 28.º do RGIT, são aplicáveis aos agentes das contra-ordenações tributárias graves as seguintes sanções acessórias:

- a) Perda de objectos pertencentes ao agente;
- b) Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;
- c) Perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter;
- d) Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos;
- e) Encerramento de estabelecimento ou de depósito;
- f) Cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;
- g) Publicação da decisão condenatória a expensas do agente da infracção. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

Benefícios transformados em penalizações?

Determinado TOC, que representa uma PME, solicitou em Abril do corrente ano à DGCI um pedido de esclarecimento relativo a dúvidas surgidas no encerramento de contas.

A PME em causa beneficia dos incentivos fiscais à interioridade, uma vez que a sua sede se encontra na zona de Viseu e cumpre com os requisitos estabelecidos no artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Um dos benefícios que a empresa aproveita é a redução da taxa de IRC de 25 para 15 por cento.

No exercício de 2008 aumentou o seu capital social de 362 700 euros para sete milhões e 500 mil euros. Entretanto, no exercício de 2008, no apuramento do imposto, constatou-se o seguinte: se a empresa usufruir do benefício fiscal da remuneração convencional do capital social, tem um benefício fiscal de 214 119 euros $[(7\,500\,000 - 362\,700) \times 3\%]$ que irá deduzir no quadro 7 (campo 234). Se a empresa optar pelo benefício, vai ter que pagar de IRC 67 403,73 euros; se não o fizer irá pagar apenas 19 306,23 euros. De acordo com as instruções do quadro 8, do anexo F da IES: «Se o somatório dos valores inscritos F400, F401, F402 e F403, a inscrever no campo F404, for superior ao limite da regra *minimis* (200 mil euros) o excesso apurado (a inscrever no campo F405) deve ser inscrito no campo 372 do quadro 10 da declaração modelo 22 e até à concorrência do valor inscrito no campo F403».

Se a empresa usufruir do benefício fiscal da remuneração convencional do capital social, ultrapassa os 200 mil euros estipulados pela regra *minimis* e terá que acrescer 83 427,13 euros no campo 372 do quadro 10 e irá pagar de IRC 67 403,73 euros. Se não usufruir do benefício fiscal, a empresa pagará apenas 19 306,23 euros de IRC. (...)

Parece evidente haver um erro do legislador, uma vez que mistura dois benefícios fiscais sujeitos ao limite de 200 mil euros da regra *minimis*. Um que é dedução à colecta (redução da taxa do IRC) e outro que é dedução à matéria colectável (remuneração convencional do capital social). Estes dois benefícios têm que ser adicionados no campo F 403 do quadro 08 do Anexo F da IES. Caso se confirme o que está mencionado nas instruções do quadro 08 do Anexo F da IES, o benefício fiscal da remuneração do capital social transforma-se em penalização, no caso de a empresa optar por usufruir do benefício, uma vez que pagará mais IRC. Há forma de ultrapassar esta situação?

Com a publicação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2008) foi criado um novo benefício fiscal em IRC, denominado remuneração convencional do capital social (artigo 81.º desta Lei).

De acordo com esta disposição, na determinação do lucro tributável do IRC, os sujeitos podem deduzir uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada mediante a aplicação da taxa de três por cento ao montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que cumpram determinadas condições.

A dedução ao lucro tributável do IRC proporcionada por este benefício, a efectuar no campo 234 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22, é aplicável exclusivamente às entradas, no âmbito de constituição de sociedades ou de aumento do capital social, que tenham lugar nos anos de 2008 a 2010 e é efectuada no apuramento do lucro tributável, relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos dois períodos seguintes.

Este benefício fiscal não é acumulável com mais nenhum outro, excepto com os incentivos relativos à interioridade a que se refere o artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Neste caso, desde que globalmente não ultrapassem 200 mil euros por entidade beneficiária, durante um período de três anos, de acordo com as regras comunitárias aplicáveis aos auxílios de *minimis*, definidas no Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro.

Analisando a situação colocada, concordamos com o ponto de vista aqui apresentado, pelo que as instruções do anexo F da IES poderão não estar suficientemente explícitas.

Com efeito, parece-nos, desde logo, ter existido um lapso do legislador, dado que as regras comunitárias aplicáveis aos auxílios de *minimis* referem-se a situações de benefícios que operam por redução de taxa de imposto (neste caso, de IRC) e não a majorações de custos ou deduções ao rendimento.

Os benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento estão também sujeitos a limites mas aos que derivam das taxas máximas de au-



xílio aplicáveis a Portugal na vigência do actual quadro comunitário de apoio, tal como acontece, por exemplo, com alguns dos benefícios constantes do referido artigo 43.º, que consistem em majorações de custos e também com as deduções previstas no mais recentemente criado RFAI 2009.

Assim, somos de opinião que no cálculo de verificação do excesso da *minimis*, se deve-

rá multiplicar a dedução efectuada no quadro 07 da declaração modelo 22, por 25 por cento (taxa genérica para o regime geral do IRC), somando o valor obtido com as restantes componentes do quadro 08 do anexo F (benefícios relativos a redução de taxa do IRC). ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

Estatuto Fiscal Cooperativo

Em 2007, saíram de uma cooperativa de educação vários cooperadores. Por causa dessa operação a cooperativa pagou valores que foram justificados contabilisticamente de duas formas: a primeira ao abrigo do n.º 3 do artigo 36.º do Código Cooperativo que diz que «ao cooperador que se demitir será restituído, no prazo estabelecido pelos estatutos ou, supletivamente, no prazo máximo de um ano, o montante dos títulos de capital realizados segundo o seu valor nominal». Foram pagos os valores das quotas actualizadas e contabilizados como custos extraordinários.

A segunda, ao abrigo do n.º 4 do artigo 36.º do Código Cooperativo que diz «4 - O valor nominal referido no número anterior será acrescido dos juros a que tiver direito relativamente ao último exercício social, da quota-parte dos excedentes e reservas não obrigatórias repartíveis, na proporção da sua participação, ou reduzido, se for caso disso, na proporção das perdas acusadas no balanço do exercício no decurso do qual surgiu o direito ao reembolso.» Foram pagos valores e contabilizados como retirada de reservas. O problema começou quando a cooperativa declarou no modelo 10 apenas como rendimentos de capitais esses valores que foram pagos. A nível particular, os ex-cooperadores consideraram, na sua maioria, como sendo rendimento da categoria G, uma vez que assumiram que todo o valor que receberam dizia respeito à cedência de posição na cooperativa.

As contabilizações foram bem-feitas? Que tipo de rendimento deve ser considerado para as duas situações, categoria E ou G?

O artigo 36.º, n.º 3, do Código Cooperativo, determina que «ao cooperador que se demitir será restituído, no prazo estabelecido pelos estatutos ou, supletivamente, no prazo máximo de um ano, o montante dos títulos de capital realizados segundo o seu valor nominal.»

Tratando-se de uma restituição dos títulos de capital ao valor nominal, sem ganho, não haverá lugar a tributação, pois não existem mais-valias tal como definidas no artigo 10.º, n.º 1, alínea b) e n.º 4 do Código do IRS, nem configura rendimentos de capital, não existem “frutos” de uma aplicação, tal como definidos no artigo 5.º do CIRS.

Contudo, esta amortização de títulos de capital é de declaração obrigatória no quadro 08 do anexo G, não obstante não haver lugar a tributação. Por seu turno, o n.º 4 do mesmo artigo 36.º do Código Cooperativo refere que valor nominal re-

ferido será acrescido dos juros a que tiver direito relativamente ao último exercício social, da quota-parte dos excedentes e reservas não obrigatórias repartíveis, na proporção da sua participação, ou reduzido, se for caso disso, na proporção das perdas acusadas no balanço do exercício no decurso do qual surgiu o direito ao reembolso.

Assim, se a restituição do valor nominal dos títulos de capital for acrescida de juros, então estamos em presença de rendimentos da categoria E, tal como definidos no artigo 5.º, estando sujeitos a uma taxa de retenção na fonte liberatória de 15 por cento (ao abrigo do artigo 101.º, n.º 1, alínea a) do CIRS) mas apenas incidente sobre os juros e não sobre a restituição do valor nominal.

Em termos de contabilização, tratando-se da amortização de títulos de capital, a movimentação pela saída do cooperante será crédito da correspondente conta de meios monetários por

contrapartida da conta de capital e de reservas distribuíveis. O pagamento de juros, de acordo com o previsto no n.º 4 do artigo 36.º do Código Cooperativo deverá ser reconhecido como um gasto financeiro, na conta 6818 – Outros juros. Em conclusão, a restituição dos títulos de capital ao cooperador pelo seu valor nominal não constitui rendimentos de capital, nem mais-valias tributadas (porque não há diferença positiva), tal como definidas no Código do IRS, pelo que não são de incluir no modelo 10.

O pagamento de juros constitui rendimentos da categoria E, tributados a uma taxa liberatória de 15 por cento e são de incluir no modelo 10 (qua-

dro 04, campo 03 e no quadro 05 a relação dos titulares do rendimento).

Refira-se que os juros ficam sujeitos a tributação na data em que se vencem, se presume o seu vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do seu quantitativo, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 7.º do CIRS.

Assim, independentemente de terem sido pagos ou colocados à disposição, os juros, rendimentos da categoria E, ficam sujeitos a tributação na data do apuramento do seu quantitativo. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

Modelo 10

Um sujeito passivo, categoria B com contabilidade organizada, facturou em 2008, 93 mil euros sujeitos a uma retenção na fonte de dez por cento. Desta facturação ficaram por receber 31 mil euros.

As retenções na fonte consideradas na declaração de IRS, anexo C, foram apenas aquelas que os clientes liquidaram em 2008, referentes a facturas de 2008 e de 2007, ficando de fora as retenções referentes aos 31 mil euros não recebidos. Supondo que o sujeito passivo cessou a actividade em 31 de Dezembro de 2008, e que durante os anos de 2009 e 2010 venha a receber parte dos valores em dívida, como processar depois as retenções na fonte?

Como cessou a actividade, e uma vez que IRS e IVA já foram pagos, ao receber dos clientes, esses recebimentos são sem as retenções na fonte ou os clientes devem efectuar na mesma as retenções? Se efectuarem as ditas retenções na fonte, como incluí-las na declaração de IRS, uma vez que cessou a actividade? Por outro lado, os clientes, ao efectuarem os pagamentos, irão declará-los posteriormente na declaração modelo 10, com ou sem retenção na fonte, como rendimentos da categoria B, mas o credor já não está colectado. O que fazer?

Em sede de IVA, nos termos do artigo 34.º do Código deste imposto, a cessação da actividade verifica-se quando deixem de se praticar actos relacionados com actividades determinantes de tributação durante dois anos consecutivos, quando se esgote o activo da empresa ou quando sejam partilhados os bens afectos ao exercício da actividade. Ou seja:

- a) Deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos, caso em que se presumirão transmitidos, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º, os bens a essa data existentes no activo da empresa;
- b) Se esgote o activo da empresa, pela venda dos bens que o constituem ou pela sua afectação a uso próprio do titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, bem como pela sua transmissão gratuita;
- c) Seja partilhada a herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afectos ao exercício da actividade;

d) Se dê a transferência, a qualquer outro título, da propriedade do estabelecimento.

Portanto, para se considerar cessada a actividade basta não ter praticado quaisquer actos sujeitos a IVA, previstos no artigo 1.º do Código deste imposto durante dois anos consecutivos.

Em sede de IRS, nos termos do artigo 114.º do CIRS, a cessação considera-se verificada quando:

- a) Deixem de praticar-se habitualmente actos relacionados com a actividade empresarial e profissional, se não houver imóveis afectos ao exercício da actividade;
- b) Termine a liquidação das existências e a venda dos equipamentos, se os imóveis afectos ao exercício da actividade pertencerem ao dono do estabelecimento;
- c) Se extinga o direito ao uso e fruição dos imóveis afectos ao exercício da actividade ou lhe seja dado outro destino, quando tais imóveis não pertençam ao sujeito passivo;



d) Seja partilhada a herança indivisa de que o estabelecimento faça parte, mas sem prejuízo do disposto nas alíneas anteriores;

e) Se dê a transferência, a qualquer título, da propriedade do estabelecimento.

Os sujeitos passivos têm 30 dias, após a data de cessação, para fazerem a entrega da declaração de cessação.

Face ao disposto no n.º 6 do artigo 3.º do CIRS, os rendimentos da categoria B ficam sujeitos a tributação desde o momento, em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade.

Nos termos do n.º 3 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 42/91, a retenção que incide sobre os rendimentos da categoria B, é efectuada no momento do respectivo pagamento ou colocação à disposição.

No caso em que determinado contribuinte cessa a actividade sem, contudo, lhe terem sido pagos todos os rendimentos, e sobre os quais foram efectuadas retenções na fonte, afigura-se-nos que a recuperação do imposto retido não poderá ser efectuada através da declaração de rendimentos.

Uma vez que o referido contribuinte já declarou para efeitos de IVA e IRS os rendimentos sujeitos a imposto no ano em que as prestações de serviço foram efectuadas, em cumprimento do disposto no CIVA e no n.º 6 do artigo 3.º do CIRS, deve comunicar às entidades devedoras desses rendimentos que se abstenham de efectuar a retenção na fonte, uma vez que efectuou a cessação da actividade.

Se, apesar de ter sido feita a referida comunicação às entidades, for efectuada por estas a retenção na fonte, em ano diferente do ano de cessação, poderá efectuar uma tentativa de resolução através da declaração modelo 3, uma vez que a administração fiscal tem conhecimento através da declaração modelo 10 de que foi efectuado um pagamento e respectiva retenção ao contribuinte.

Apenas deverá tentar, se efectivamente o sistema da administração lhe colocar ao dispor o anexo da categoria C, uma vez de que isso é a prova de

que tem em memória os valores para o pré-preenchimento e, nesse caso, poderá então validar o anexo da categoria B, apenas com os valores da retenção na fonte efectuada e respectiva entidade retentora.

Se o sistema aceitar será natural que a declaração fique para análise, uma vez que existe retenção na fonte sem rendimento, mas nesse caso terá apenas de se dirigir ao serviço de finanças da área do domicílio do contribuinte e comprovar os elementos, que neste caso será de que o rendimento foi declarado num determinado ano (n.º 6.º do artigo 3.º do CIRS) e que a retenção foi efectuada em ano posterior, aquando do respectivo pagamento (n.º 3 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 42/91).

Como referimos, a tentativa de solução exposta não é a mais “ortodoxa”, apesar de não conter qualquer ilegalidade, para além de que, se o sistema aceitar será, decerto, a solução que acarretará menos recursos gastos para a administração fiscal e uma maior rapidez na solução para o contribuinte.

De outro modo, se o sistema não aceitar o anexo, por o contribuinte ter cessado a actividade, terá que recorrer ao disposto no artigo 70.º do CPPT, ou seja, efectuar uma reclamação graciosa.

A reclamação graciosa é efectuada em requerimento dirigido ao director distrital de finanças da área do domicílio fiscal do contribuinte e entregue no respectivo serviço de finanças.

Os rendimentos da categoria B a incluir na declaração modelo 10 pelas entidades pagadoras, são os rendimentos efectivamente pagos ou colocados à disposição no ano a que respeita a declaração e não os rendimentos facturados, conforme está perfeitamente explícito nas instruções de preenchimento da declaração modelo 10. Deste modo, quando num determinado ano são declarados montantes pagos a um determinado contribuinte, não é necessariamente verdade que o mesmo tenha que fazer entrega de declaração modelo 3 com esses mesmos rendimentos. No entanto, quando tal acontece, é analisada a situação pelos serviços da administração fiscal e, possivelmente, será o contribuinte convidado a comprovar que esses rendimentos já haviam sido declarados em anos anteriores, encerrando-se deste modo o processo de análise. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)