

## Grupos de sociedades

Uma empresa-mãe comunicou à Administração Fiscal, através da declaração prevista no n.º 7 do art. 63.º do CIRC, as alterações ocorridas no grupo de sociedades até 31 de Março do exercício em curso e no qual se aplica o referido regime para as empresas que reúnem as condições exigidas no mesmo art. 63.º Nesse sentido, a empresa-mãe procede ao pagamento dos respectivos PEC e PPC, em Março e Julho (por exemplo), correspondente à colecta de grupo e aos PEC de cada uma das empresas, fazendo o seu cálculo e entregando a totalidade do valor ao Fisco.

Imagine-se agora que, por exemplo em Agosto, a sociedade dominante vendia parte ou a totalidade da sociedade “X” dominada e, por esse motivo, essa sociedade deixa de se poder «consolidar» fiscalmente no grupo. No entanto, só em Março do exercício seguinte a sociedade dominante comunica ao fisco as mudanças operadas no grupo.

A partir do facto que origina a saída da empresa “X” (venda) deverão os pagamentos por conta e especiais por conta ser efectuados directamente por ela? Ou deverá a sociedade dominante continuar a proceder aos seus pagamentos sem prejuízo óbvio do direito de regresso dos mesmos?

Sendo que a declaração 22 de grupo a entregar no ano seguinte correspondente ao exercício onde ocorreu a saída da empresa “X”, não deverá incluir a sociedade excluída, a referida declaração da sociedade excluída onde se apura o imposto a pagar dessa sociedade, deverá ou não incluir os PEC e PPC que, eventualmente, correspondam à parte relativa a essa sociedade, dado que aqueles pagamentos são calculados em sede de sociedade dominante, nomeadamente no que concerne ao PPC que é calculado pela colecta de grupo?

Finalmente, o que acontece se a saída ocorrer no último dia do ano, 31 de Dezembro, após os pagamentos do PEC e do PPC estarem efectuados?

ser efectuado nos termos dos n.º 6 e 7 do art. 97.º do Código do IRC.

Assim, os pagamentos por conta a efectuar por cada uma das sociedades do grupo no exercício seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime, são calculados com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao exercício anterior se não estivessem abrangidas pelo regime.

No exercício em que deixe de ser aplicável a tributação pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, observa-se o seguinte:

- a) Os pagamentos por conta a efectuar após a ocorrência do facto determinante da cessação do regime são efectuados por cada uma das sociedades do grupo e calculados da forma indicada no número anterior;
- b) Os pagamentos por conta já efectuados pela sociedade dominante à data da ocorrência da cessação do regime são tomados em consideração para efeito do cálculo da diferença que tiver a pagar ou que deva ser-lhe reembolsada nos termos do art. 96.º.

Ocorrendo a saída de uma ou mais sociedades, mas mantendo-se a continuidade do grupo, a sociedade dominante deverá reajustar os cálculos de acordo com as regras expostas no números anteriores.

No caso dos PEC, o Código do IRC não dispõe nenhuma regra semelhante às constantes do art. 97.º, pelo que em nossa opinião deverão ser observados idênticos procedimentos com as necessárias adaptações.

O montante do pagamento especial por conta relativo às sociedades dominadas, efectuado no exercício em que estas saem do grupo, não é dedutível à colecta do grupo, sendo imputável àquelas sociedades (conforme processo n.º 3724/2003, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, em 2004-10-13). ★

(Resposta redigida em Novembro de 2006)

O cálculo de pagamentos por conta nos casos de alterações na composição do grupo deve

## Regime dos bens em segunda mão

Um sujeito passivo com contabilidade organizada, que compra e vende tractores e alfaías agrícolas aceita, na sequência do negócio, retomas dos seus clientes para descontar na compra de novos bens. Quando recebe a retoma de um bem em segunda mão com IVA incluído à taxa de 12 por cento, quando posteriormente vende-a a um terceiro e liquida o dito imposto. Quando ele recebeu a retoma de um bem em segunda mão, isento, foi aconselhado a passar uma declaração de venda em nome da pessoa que o vende, para a compra ser integrada na contabilidade do contribuinte. Nestas situações, em que o contribuinte liquida IVA sobre a margem que ganha (como no comércio de automóveis) é considerada uma venda isenta?

As transmissões de bens efectuadas por particulares estão fora da incidência do imposto pelo que não é liquidado IVA nessas transmissões, não podendo assim enquadrar a compra no regime dos bens em segunda mão.

Quando o sujeito passivo em questão compra tractores e alfaías agrícolas, a um particular, a venda por este efectuada conforme acima referido não está sujeita a imposto. Posteriormente, quando se procede à venda desses tractores (sendo um sujeito passivo de imposto), quer a empresas (também sujeitos passivos de imposto) quer a particulares, estará sujeita a IVA.

No entanto, como se trata de venda de tractores usados por parte de um sujeito passivo de imposto revendedor, poderá este aplicar na sua venda o Regime Especial dos Bens em segunda mão, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro. A base de incidência (base tributável) dessa transmissão é, nos termos do art. 4.º do citado diploma, a diferença entre o preço de compra e a contra-prestação obtida ou a obter do adquirente (preço de venda).

Contudo, nos termos do art. 7.º do citado diploma, poderá o revendedor optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do Código do IVA em relação a cada transmissão. Se fizer esta opção, a base tributável para a aplicação do imposto será o valor da respectiva venda.

Esta operação deverá ser suportada por um documento, de modo a que a entidade que compra

esses bens possa contabilizar essas aquisições na sua contabilidade.

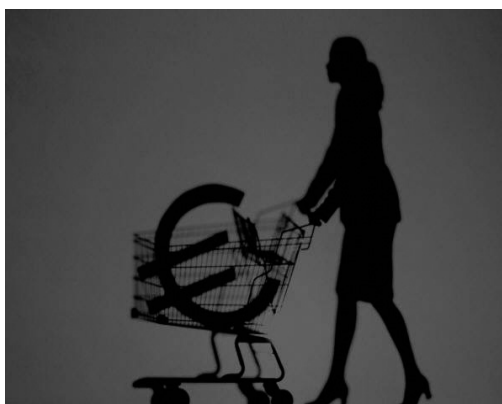
O documento de suporte, que poderá ser por exemplo uma declaração, deverá identificar os intervenientes (comprador e vendedor), os bens transaccionados, o respectivo valor e data, entre outros elementos que se julguem pertinentes.

Caso estejamos perante retomas de tractores deverá também a entidade que os recebe, ou seja, que compra esses bens, possuir um documento de suporte dessa operação. Em termos financeiros, no caso de retoma poderá existir encontro de contas entre as duas operações. O mesmo é dizer que o cliente terá que pagar a diferença entre a compra dos tractores novos e a venda dos tractores usados pelo valor acordado entre as partes, desde que ambas as operações tenham documentos de suporte para a realização das mesmas.

Quando a venda do bem ao revendedor é efectuada por um sujeito passivo de IVA, este deve sempre proceder à liquidação deste imposto, excepto se aplicável a isenção do n.º 33 do art. 9.º do CIVA: no caso de venda de bens afectos a actividades isentas sem direito à dedução e venda de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 21.º do CIVA.

A aplicação do designado regime da margem só se pode efectuar por sujeitos passivos revendedores quando verificadas as condições do art. 3.º n.º 1 do Regime Especial (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro). ★

**[Resposta redigida em Novembro de 2006]**



## Imposto Municipal sobre Transmissões de Imóveis

A aquisição de 80 por cento do capital de uma sociedade por quotas pode dar lugar a sujeição a IMT?

De acordo com o disposto na alínea d) do n.º 2 do art. 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMTO), estão sujeitas ao Imposto Municipal Sobre Transmissões de Imóveis (IMT) as aquisições de partes sociais ou de quotas em sociedades em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas, bem como a amortização ou quaisquer outros factos, quando tais sociedades possuam bens imobiliários e, por aquelas aquisições ou estes factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75 por cento do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois, um casal, casados com comunhão geral de bens ou de adquiridos. Verificando-se que, pelo acto titulado, um dos sócios fica a dispor de, pelo menos, 75 por cento do capital social ou que o número de sócios se reduz a dois, marido e mulher, casados sob o regime de comunhão geral de bens ou de adquiridos, deve existir prévia liquidação do IMT.

Este imposto deverá ser liquidado, de acordo com a regra 19.ª do n.º 4 do art. 12.º, quando se verificar a transmissão prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo e será liquidado nos termos seguintes:

- a) Pelo valor patrimonial tributário dos imóveis correspondente à quota ou parte social maioritária, ou pelo valor total desses bens, consoante os casos, preferindo em ambas as situações o valor do balanço, se superior;
- b) No caso de aquisições sucessivas, o imposto respeitante à nova transmissão será liquidado sobre a diferença de valores determinada nos termos da alínea anterior;
- c) Se a sociedade vier a dissolver-se e todos ou alguns dos seus imóveis ficarem a pertencer ao sócio ou sócios que já tiverem sido tributados, o imposto respeitante à nova transmissão incidirá sobre a diferença entre o valor dos bens agora adquiridos e o valor por que anteriormente o imposto foi liquidado.» ★

(Resposta redigida em Novembro de 2006)

## IVA – Segunda via de facturas

Constatou-se que numa empresa faltavam várias facturas de fornecedores relativas a 2005. Estes, depois de avisados, reenviaram segundas vias das mesmas. Pode aplicar-se, neste caso, o Ofício-Circulado n.º 30 074/2005, de 24 de Março e contabilizá-las em 2006, continuando a poder exercer o direito à dedução do IVA?

Até à emissão do Ofício-Circulado n.º 30 074/2005, o único procedimento que se considerava válido, quando existisse extravio das facturas, era a emissão de nova factura pois, de acordo com o art. 19.º do CIVA, considerava-se que só era possível a dedução do imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados sob forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Atendendo ao art. 35.º n.º 5 do CIVA (requisitos das facturas) considerava-se que só preenchia o requisito de «facturas ou documentos equivalentes passados sob forma legal» o docu-

mento original, não sendo admissível o direito à dedução fazer-se através de cópia.

Assim, o entendimento da Administração Fiscal era que, sempre que existisse o extravio do documento original, dever-se-ia emitir uma nova factura ou documento equivalente pela respectiva ordem sequencial e com a data em que se procedeu à sua emissão, mencionando ainda expressamente que substituíra a factura anterior por extravio e fazendo constar o número, a data e os outros elementos da factura a substituir.

O cliente registava então a nova factura na sua contabilidade. Por parte do fornecedor não havia lugar a nenhuma correcção dos registos efectuados, pois o lançamento feito aquando da emissão da primeira factura espelharia a situação realmente ocorrida, e não havia necessidade de emitir nota de crédito a anular a anterior factura.

Com a emissão do Ofício-Circulado acima mencio-

nado, passou a admitir-se a dedução do IVA com base em mera cópia da factura antes emitida (segunda via), deixando de ser necessário a emissão de novo documento, sendo porém necessário provar, em caso de fiscalização, a razão de ser utilizada uma cópia e que não foi exercido o direito à dedução duas vezes pela mesma operação.

Nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, o sujeito passivo pode deduzir todo o imposto suportado na aquisição de bens e serviços desde que esses bens e serviços sejam utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

A dedução do imposto pode ser efectuada no prazo de quatro anos a contar do nascimento do respectivo direito, sem qualquer outra formalidade que não

seja a inserção dos respectivos montantes a deduzir nos campos 20 a 24 do quadro 06 da declaração periódica. Quando se trate de regularização deve atender-se ao disposto no art. 71.º do CIVA.

O princípio contabilístico da especialização, ou acréscimo, diz-nos que «...os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam...»

Assim, deverá ser feito o lançamento das facturas, incluindo a despesa respeitante ao IVA no exercício em que a cópia foi recebida, mas fazendo-o reportar ao ano a que dizem respeito, ou seja, 2005. ★

(Resposta redigida em Novembro de 2006)

## Facturas de refeição

Um Técnico Oficial de Contas alertou os responsáveis da sua empresa para o facto de um dos trabalhadores apresentar facturas de refeição de 40 euros, funcionário esse em cujo recibo consta subsídio de alimentação, no limite diário para isenção de tributação em IRS. O director financeiro da mesma empresa argumenta que nada impede o trabalhador de apresentar a despesa, pois tem uma factura subjacente, não pagando, nem ele nem a empresa, qualquer imposto, por tal facto. O mesmo argumento é invocado pelo mesmo responsável quanto às ajudas de custo.

Contudo, o TOC entende que se existe um limite legal acima do qual terá de ser tributado como rendimento, subentende-se que mais despesas em refeição não seriam justificadas, independentemente de ter ou não factura. Para isso, os empregados teriam as despesas que quisessem justificando com facturas de refeição. Perante este desencontro de pontos de vista, qual é o caminho que deve ser seguido?

Em termos fiscais, o art. 2.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRS, enquadra como rendimentos do trabalho dependente os benefícios ou regalias não compreendidos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou estejam em conexão com aquela prestação e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica – que é o caso do subsídio de refeição, previsto, aliás, no ponto 2 daquela alínea b).

Determina, então aquele normativo (o ponto 2, alínea b), do n.º 3 art. 2.º CIRS) que o subsídio

de refeição deve ser considerado rendimento do trabalho dependente, mas apenas na parte em que exceda em 50 por cento (ou em 70 por cento, quando seja atribuído através de vales de refeição), o limite legal estabelecido, o que significa que, até àqueles montantes, o subsídio de refeição não será tributado por não constituir rendimento do trabalho.

Existindo o pagamento do subsídio de refeição cumulativamente com o pagamento, ou fornecimento, da refeição, aquele deixa de ter a função que lhe é atribuída – pagar a refeição do trabalhador – o que implica a sua tributação na totalidade.

Nestes casos, deverá o valor acrescer à remuneração base do trabalhador, não lhe sendo aplicável a exclusão da tributação prevista no normativo já referido, uma vez que assume, efectivamente, a natureza de uma remuneração acessória, devendo ser tributada como tal.

Por outro lado, e relativamente à refeição efectivamente paga ao trabalhador, desconhece-se qualquer entendimento da Administração Fiscal no sentido de aplicação ou não daquele limite de não tributação.

Não é, por isso, aplicável a limitação da não sujeição ao tributo já que o normativo parece referir-se apenas ao pagamento do dito subsídio em dinheiro ou em vales de refeição, o que determinaria a inclusão do montante referente à refeição paga no rendimento do trabalhador para efeitos de tributação. ★

(Resposta redigida em Novembro de 2006)

## Rendimentos obtidos no estrangeiro

O valor da mais-valia obtida com a alienação de um bem imóvel em Espanha por um sujeito passivo residente em Portugal, deve ser declarado no campo 413 do anexo J do Modelo 3 pelo total ou somente por 50 por cento do que vai ser efectivamente tributado?

No apuramento do imposto vai ser tido em conta o valor total da retenção na fonte (35 por cento do total da mais-valia obtida) efectuada em Espanha ou há alguma percentagem que se destina a pagar imposto ao país da fonte?

Determina o CIRS que os sujeitos passivos residentes em território nacional são tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles que provêm de outros territórios (regra da universalidade ou de base mundial).

Nos termos do artigo 13.º da Convenção celebrada entre Espanha e Portugal, os ganhos que um residente em Portugal aufera da alienação de valores imobiliários, situados em Espanha, podem ser tributados, também no país vizinho.

A mais-valia apurada será declarada pelo seu valor ilíquido do imposto suportado, na coluna “Montante do Rendimento”, enquanto o imposto suportado será declarado na coluna “Imposto suportado no Estrangeiro”, do campo 413 do anexo J da Declaração Modelo 3. A liquidação automática assegura a consideração de apenas 50 por cento da mais-valia realizada, nos termos do n.º 2 do art. 43.º do Código do IRS, pelo que os valores devem ser inscritos na totalidade.

O mecanismo da eliminação da dupla tributação faz-se através da dedução ao imposto nele liquidado dum quantitativo igual ao do imposto pago no outro Estado, até ao limite da fracção do imposto liquidado no Estado da residência correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, calculado antes da dedução.

Na presente situação cabe ao Estado da residência, neste caso Portugal, eliminar a dupla tributação, assim: o art. 81.º do CIRS prevê, quando um residente de Portugal obtém rendimentos que podem ser tributados no outro Estado contratante, um crédito de imposto tendente à eliminação da dupla tributação, que em regra consiste na dedução do imposto pago nesse Estado, até ao limite da fracção do imposto português calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento tributado no estrangeiro, ficando, no entanto, o recurso a estes mecanismos sujeito às regras das convenções sobre dupla tributação sempre que as mesmas existam.

O que não difere do disposto no art. 23.º da Convenção, que refere: «Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados em Espanha, Portugal deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto pago em Espanha. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Espanha.»

A eliminação da dupla tributação é efectuada automaticamente pela Administração Fiscal, cabendo ao contribuinte efectuar o preenchimento correcto do anexo, conforme se encontra supra indicado, e possuir documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas autoridades fiscais espanholas. ★



(Resposta redigida em Novembro de 2006)



## Despesas com educação

No âmbito do Decreto-Lei 198/2001, de 3 de Julho, ou de outro diploma legal, é possível uma empresa considerar como seu custo, as despesas com a educação dos filhos dos seus funcionários?

O n.º 2 do art. 2.º do Código do IRS, que trata de rendimentos da categoria A – Trabalho Dependente, determina: «...as remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não...».

Por outro lado, em termos de IRC, parece nada obstar à aceitação fiscal deste custo, dado que deverá ser tributado como rendimento de trabalho dependente em IRS (alínea d) do n.º 1 do art. 23.º do Código do IRC).

No âmbito do Imposto sobre o Rendimento, estas importâncias serão tratadas como remuneração, rendimento da categoria A. Na esfera do funcionário, deverão ser acrescidas ao rendimento desse período para efeitos de determinação da taxa de retenção a aplicar, devem, portanto, constar do recibo de ordenado.

Uma vez que são tributados em IRS, serão custos fiscalmente aceites na esfera da entidade patronal, não existindo qualquer tipo de condição ou exigência para esse facto. De referir, ainda, que existem outras formas de atribuição de benefícios para pagamento de despesas de educação. Este sistema vulgarmente denominado como “cheque-creche/vales-sociais”, cujas condições de emissão e atribuição destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários, mediante a constituição de fundos, encontram-se estabelecidas no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de Janeiro.

Estes vales sociais têm por finalidade potenciar o apoio das entidades empregadoras aos seus trabalhadores que tenham a cargo filhos ou equiparados com idade inferior a sete anos.

Nos termos do n.º 2 do art. 3.º e art. 4.º do diploma, os vales sociais só podem ser emitidos por entidades legalmente constituídas que se dediquem, ainda que de forma não exclusiva, à actividade de intermediação entre as entidades aderentes e as entidades empregadoras que pretendam apoiar os seus trabalhadores com a educação dos seus filhos e equiparados, através da atribuição de vales sociais.

Para efeitos fiscais, as entregas pecuniárias efectuadas pelas entidades empregadoras às entidades emissoras, para a criação de fundos destinados à emissão de vales sociais a serem utilizados junto das entidades aderentes, são considerados custos ou perdas do exercício com enquadramento no n.º 9 do art. 40.º do Código do IRC.

Recorde-se que nos termos dessa disposição, os custos referidos no n.º 1 do art. 40.º do Código do IRC, quando se reportem à manutenção de creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são imputados, para efeitos de determinação do lucro tributável, em mais 40 por cento da quantia efectivamente despendida.

Saliente-se que a aceitação destes custos depende essencialmente da verificação das seguintes condições:

- a) tenham carácter geral e,
- b) não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Nestes termos, se a empresa em causa apenas atribuir o benefício a alguns trabalhadores, não está a cumprir o disposto no n.º 1 do art. 40.º do Código do IRC, e em consequência, o gasto suportado com o “cheque creche” não será custo dedutível para efeitos de IRC, excepto se for considerado rendimento de trabalho dependente com a inerente tributação na esfera do trabalhador. ★

(Resposta redigida em Novembro de 2006)