

IVA – transmissão de estabelecimento

É possível, ao abrigo do artigo 3.º, n.º 4 do CIVA transmitir um estabelecimento (isto é, todo o seu activo) de uma sociedade para um empresário em nome individual no regime simplificado de IRS e enquadrado no regime de isenção de IVA, por força do artigo 53.º do CIVA?

O n.º 4 do artigo 3.º do CIVA refere: «Não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º.»

Assim, à primeira vista, considerando que um sujeito passivo abrangido pelo artigo 53.º do CIVA está incluído na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código, poderia pensar-se que, de facto, teria aplicabilidade tal disposição.

Porém, o n.º 5 do mesmo artigo 3.º do CIVA, refere que «para os efeitos do número anterior, a administração fiscal adopta as medidas regulamentares adequadas, nomeadamente a limitação do direito à dedução, quando o adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas.»

Ora, os sujeitos passivos abrangidos pelo artigo 53.º não praticam operações tributadas, logo, estão excluídos do direito à dedução, tendo a administração fiscal adoptado as seguintes medidas de acordo com o disposto no n.º 5 atrás referido.

Ofício-Circulado n.º 134 850, de 21 de Novembro de 1989, do Serviço de Administração do IVA:

«1 - O n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA exclui da consideração como transmissões ‘as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente.’

2 - A exclusão só se verifica, porém, quando o adquirente é já, ou vem a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo de IVA.

3 - Deverá dizer-se, antes de mais, que não estão aqui incluídas as cessões temporárias de um estabelecimento comercial, pois estas já não são consideradas transmissões de bens, mas sim prestações de serviços, nos termos do

Código. Por outro lado, a norma abrange apenas as cessões a título definitivo, não podendo invocar-se o n.º 4 do artigo 4.º já que este, embora mandando aplicar às prestações de serviços o disposto no n.º 4 do artigo 3.º, refere a expressão «em idênticas condições», o que significa que é apenas aplicável às cessões a título definitivo de bens incorpóreos que integram o estabelecimento mas que, por força da definição de ‘transmissão de bens’ prevista no artigo 3.º são consideradas, para efeitos de Código do IVA, como prestações de serviços (por exemplo, trespasse, direito ao arrendamento, marcas, patentes, etc.).

4 - Nos casos em que o adquirente só se tornará sujeito passivo de IVA pelo facto da aquisição, deverá o cedente ou quem o represente (por exemplo, o tribunal, nos casos de arrematações) assegurar-se que aquele já apresentou na repartição de finanças competente a declaração de início de actividade, referida no n.º 1 do artigo 30.º. De facto, devendo esta declaração ser apresentada antes do início da actividade, nada impede a sua entrega a partir do momento em que há intenção de vir a exercer a referida actividade.

5 - Por outro lado, a exclusão da tributação das transmissões de estabelecimentos comerciais ou industriais origina severas distorções, sempre que o sujeito passivo não pratique operações normalmente tributadas. Daí a norma do n.º 5 do artigo 3.º do CIVA que manda adoptar medidas regulamentares quando o ‘adquirente não seja um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações tributadas’.

6 - Para aplicação desta norma, determina-se o seguinte:

6.1 - O n.º 4 do artigo 3.º do CIVA não será aplicável sempre que o adquirente seja um sujeito passivo isento ou esteja abrangido pelo regime dos pequenos retalhistas pois, num caso e noutro, não pratica quaisquer operações tributadas a jusante. (...)» ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

IRC e valor patrimonial tributário

Determinada sociedade tem como actividade a construção de edifícios e compra e venda de bens imobiliários.

Em 2005 esta empresa adquiriu um terreno rústico de três mil e 300 metros quadrados, por 110 mil euros, terreno esse que figura nas existências de mercadorias da empresa. Este terreno tinha como valor patrimonial tributário 12,29 euros.

Entretanto, no ano de 2007, a empresa conseguiu desanexar uma parte do mesmo terreno, passando essa parte a terreno urbano. Após essa desanexação, o terreno de dividiu-se em dois, cada um com mil 650 metros quadrados.

Entretanto, aguardou-se pelas avaliações das finanças para efectuar os lançamentos na contabilidade. Quando essas avaliações chegaram surgiu uma situação completamente irreal:

- O terreno inicial que continua como rústico mas que passou para mil 650 metros quadrados, manteve-se com o VPT inicial de 12,29 euros.

- O terreno desanexado, que passou a urbano (o objectivo será construir um edifício), passou a ter um VPT de 140 mil euros!

Ao abrigo do artigo 58.º-A foram efectuados os lançamentos correspondentes pelos VPT: o terreno rústico na conta de mercadorias e o urbano na conta de produtos e trabalhos em curso.

Em Fevereiro de 2009 a sociedade vendeu o terreno rústico por 45 mil euros. Quando os sócios souberam que tinham acabado de vender um terreno que tinha como custo 12,29 euros, e que iriam ter que pagar IRC pela diferença, não ficaram nada satisfeitos, como é normal, porque não é o real. Mesmo que a sociedade não efectue qualquer construção na outra parte do terreno e que a queira vender, ninguém dará 140 mil euros.

Nesta situação, está o TOC a proceder correcta e legalmente? Haverá alguma forma legal de dar a volta à situação do IRC?

O artigo 58.º-A do Código do IRC apenas se aplica no caso de transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, em que o preço é inferior ao valor patrimonial tributário (VPT) definitivo do bem transmitido. Nessa hipótese, o transmitente é obrigado a efectuar uma correcção no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, enquanto o adquirente poderá efectuar uma correcção na contabilidade, de modo a que o imóvel passe a figurar nas existências ou no imobilizado pelo referido VPT.

A questão a que se refere o pedido é completamente diferente, não sendo de lhe aplicar o disposto no referido artigo 58.º-A.

Assim, pela aquisição, o terreno deverá ter sido registado nas existências, não pelo VPT de 12,29 euros, mas por 110 mil euros.

Com o destacamento, o referido valor de aquisição passa a respeitar a dois bens imóveis (um rústico e um urbano), pelo que entendemos que o mesmo deve ser discriminado proporcionalmente à área de cada um, embora se admita que possa ser outro o critério usado na discriminação, caso se justifique e seja justificado.

Sendo a discriminação efectuada com base na área, como os dois imóveis têm a mesma, na contabilidade deverão ficar registados, cada um, pelo valor de 55 mil euros, não sendo de efectuar, como se viu, qualquer correcção contabilística, pelo facto de ter sido atribuído, ao imóvel urbano, o VPT de 140 mil euros.

Com a venda do terreno rústico por 45 mil euros, que terá um custo histórico de 55 mil euros, verifica-se um prejuízo de dez mil euros e não um lucro, como é referido no pedido.

Apenas no caso de uma futura venda do terreno urbano, por um valor inferior ao seu VPT de 140 mil euros, é que será de aplicar o artigo 58.º-A do CIRC. Exemplificando: se o terreno urbano vier a ser vendido por 100 mil euros, na contabilidade a venda deverá ser registada, obviamente, por esse valor, mas no campo 257 do quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, terá que ser efectuado um ajustamento positivo no valor de 40 mil euros. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

Constituição de sociedade

Qual o enquadramento legal da subscrição e realização do capital social numa sociedade anónima? No momento da constituição da empresa têm de estar realizadas entradas de dinheiro correspondentes a 30 por cento do capital social mínimo (50 000 x 30% = 15 000 euros) e não do capital social subscrito. A lei só permite diferir 70 por cento do capital social e por um período máximo de cinco anos. É verdade? Para contabilizar somente a subscrição de capital basta apenas ter a informação de que foi subscrito "x" de capital social ou é necessário existir algum documento de suporte?

De acordo com o n.º 2 do artigo 277.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), nas entradas em dinheiro (nas sociedades anónimas) só pode ser diferida a realização de 70 por cento do valor nominal das acções; não podendo ser diferido o pagamento do prémio de emissão, quando previsto.

Por seu turno, o contrato de sociedade não pode diferir a realização das entradas em dinheiro por mais de cinco anos, face ao disposto no artigo 285.º do CSC.

Salientamos que não obstante a fixação de prazos no contrato de sociedade, o accionista só entra em mora depois de interpelado pela sociedade para efectuar o pagamento.

Esta interpelação pode ser feita por meio de anúncio e fixará um prazo entre 30 e 60 dias para o pagamento, a partir do qual se inicia a mora.

Os administradores podem avisar, por carta registada, os accionistas que se encontrem em mora de que lhes é concedido um novo prazo não inferior a 90 dias, para efectuarem o pagamento da importância em dívida, acrescida de juros, sob pena de perderem a favor da sociedade as acções em relação às quais a mora se verifique e os pagamentos efectuados quanto a essas acções, sendo o aviso repetido durante o segundo dos referidos meses.

Estas perdas devem ser comunicadas, por carta registada, aos interessados. Além disso, deve ser publicado anúncio onde constem, sem referência aos titulares, os números das acções perdidas a favor da sociedade e a data da perda.

Salientamos também que, no caso das sociedades anónimas pode haver, no caso de oferta de acções à subscrição pública, uma subscrição incompleta que se encontra regu-

lada pelo artigo 280.º do CSC, ou seja, não sendo subscritas pelo público todas as acções a ele destinadas e não sendo aplicável o disposto no n.º 3 deste artigo, devem os promotores requerer o cancelamento do registo provisório e publicar um anúncio em que informem os subscritores de que devem levantar as suas entradas.

O n.º 3 deste artigo a que aludimos, determina que o programa da oferta de acções à subscrição pública pode especificar que, no caso de subscrição incompleta, é facultado à assembleia constitutiva deliberar a constituição da sociedade, contanto que tenham sido subscritos pelos menos três quartos das acções destinadas ao público.

No que respeita à correcta contabilização e, aplicando o ainda em vigor normativo contabilístico - Plano Oficial de Contabilidade - todo o capital subscrito deve ser contabilizado na conta 264 - subscritores de capital por contrapartida da conta 51 - capital social.

O novo Sistema de Normalização Contabilística, por seu turno, na rubrica «capital», só deve ser reconhecido o capital realizado de acordo com o preconizado na norma contabilística e de relato financeiro 27 (NCRF 27 - reconhecimento - ponto 8)

Assim, na medida em que as acções sejam subscritas, mas nenhum dinheiro ou outro bem seja recebido, nenhum aumento de «capital próprio» deve ser reconhecido.

Esta alteração no reconhecimento dos instrumentos do capital próprio das empresas representa uma mudança substancial e significativa face ao actual normativo contabilístico nacional.

No âmbito do SNC, as divulgações assumem um papel fulcral, pelo que as sociedades anónimas devem divulgar (instrumentos de

capital próprio - pontos 56, 57 e 58):

- O número de acções representativas do «capital social» da entidade, as respectivas categorias e o seu valor nominal;
- Para cada classe de acções, uma reconciliação entre o número de acções em circulação no início e no fim do período, identificando separadamente cada tipo de alterações verificadas no período, incluindo novas emissões, exercício de opções, direitos e *warrants*, conversões de valores mobiliários convertíveis, transacções com acções próprias, fusões ou

cisões e emissões de bónus (aumentos de capital por incorporação de reservas) ou *splits* de acções;

- Divulgação das quantias de aumentos de capital realizados no período e a dedução efectuada como custos de emissão;
- Divulgação das quantias e descrição de outros instrumentos de capital próprio emitidos e a respectiva quantia acumulada à data do balanço. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

Pagamento especial por conta

Determinado TOC tem três clientes que “caíram” no regime simplificado nos exercícios de 2007/2008/2009. Estas empresas têm que pagar o PEC, mesmo que no fim do ano optem pelo regime simplificado?

A questão prende-se com as recentes alterações em sede de regime de tributação e das implicações daí decorrentes. O Orçamento do Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) veio suspender o regime simplificado - artigo 72.º -, sendo esta norma aplicável apenas a partir de 1 de Janeiro de 2009.

Para os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado no exercício de 2009, esta norma prevê a possibilidade de:

- Renunciar ao regime simplificado passando a ser tributados pelo regime geral de determinação do lucro tributável a partir do período de tributação que se inicie em 2009, inclusive; ou
- Ficar no regime simplificado até ao final do período de três exercícios ainda a decorrer, excepto se deixarem de se verificar os respectivos pressupostos ou se ocorrer alguma das situações previstas no n.º 10 do artigo 53.º do Código do IRC, caso em que cessa definitivamente a aplicação daquele regime nos termos aí contemplados.

Esta opção terá de ser tomada em 2009, embora o formalismo da comunicação à administração fiscal só venha a ocorrer no exercício seguinte, sendo efectuada na declaração periódica de rendimentos modelo 22 referente ao exercício de 2009, no quadro 4 - Regime de tributação dos rendimentos.

Não há, portanto, qualquer entrega de declaração de alterações (do n.º 5 do artigo 110.º

do Código do IRC) sendo a opção efectuada, conforme já referido na declaração modelo 22 que só é entregue em 2010.

Os sujeitos passivos que, abrangidos pelo regime simplificado em 2009, pretendam usar a opção permitida pela lei do Orçamento do Estado e venham a optar pelo regime geral de determinação do lucro tributável devem atender às obrigações decorrentes deste regime de tributação já em 2009, nomeadamente à necessidade de realizarem o pagamento especial de conta.

Resulta daqui a necessidade de antecipadamente ser tomada a decisão, ainda que esta venha a ser formalizada mais tarde.

Caso exista intenção de vir a optar pelo regime geral de determinação do lucro tributável, importa analisar a fórmula de determinação do pagamento especial por conta prevista no artigo 98.º do Código do IRC, assim como eventuais situações de dispensa de que poderá beneficiar.

Se o sujeito passivo não efectuar o pagamento especial por conta (admitindo que efectivamente o teria que fazer, isto é, não iria beneficiar de qualquer dispensa) e venha posteriormente a exercer a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, então estará sujeito a coíma nos termos do disposto no artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

IRS - retenção na fonte

Uma cooperativa que proceda à remuneração do capital aos seus sócios e que lhes pague juros relativos a títulos de investimento, deve reter IRS à taxa de 20 (taxa liberatória) ou de 15 por cento?

O Código Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro, permitirá a distribuição dos excedentes líquidos das cooperativas mas condicionada à verificação de algumas condições, conforme o artigo 73.º do Código Cooperativo.

Assim, os excedentes anuais líquidos das cooperativas poderão ser distribuídos pelos cooperadores, com excepção dos provenientes de operações realizadas com terceiros, que restarem depois do eventual pagamento de juros pelos títulos de capital, da aplicação nas diversas reservas e da compensação de eventuais perdas de exercícios anteriores.

Esses excedentes distribuídos pelos cooperadores serão equiparados aos lucros distribuídos por qualquer sujeito passivo sujeito a IRC, que sejam colocados à disposição dos respectivos titulares, constituindo dessa forma rendimentos de capitais para os respectivos beneficiários nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS (CIRS).

No momento do respectivo pagamento ou colocação à disposição dos associados (ou cooperadores), estes rendimentos estarão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória de 20 por cento, conforme a alínea c) do n.º 3 do artigo 71.º do CIRS.

Esta retenção na fonte deverá ser efectuada, quer os cooperadores sejam sujeitos passivos singulares quer sejam pessoas colectivas, conforme a remissão para as regras do CIRS pre-

vista no n.º 4 do artigo 88.º do Código do IRC (CIRC).

A excepção a esta tributação será quando a participação económica nos resultados da cooperativa seja determinada em função do trabalho fornecido pelos cooperadores, sendo que esta situação se encontrará abrangida pelas regras previstas para o trabalho dependente (categoria A de IRS), conforme previsto no artigo 16.º do Estatuto Fiscal Cooperativo.

O Código Cooperativo prevê ainda a possibilidade de várias formas de financiamento para as cooperativas, nomeadamente através da emissão de títulos de investimento, conforme as regras previstas nos seus artigos 26.º e 27.º, sendo que essas regras permitirão que tais financiamentos possam ser remunerados através de juros a serem pagos aos respectivos investidores, podendo estes ser externos à cooperativa.

Esses juros constituirão rendimentos de capitais (categoria E de IRS) para os respectivos beneficiários, conforme a alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS.

Neste caso, no momento do vencimento dos juros, estes rendimentos estarão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 15 por cento, conforme a alínea a) do n.º 1 do artigo 101.º do CIRS, sendo que estes rendimentos serão obrigatoriamente englobados com os restantes rendimentos dos respectivos beneficiários. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JULHO DE 2009)

