

Uma sociedade anónima concretizou em 31 de Outubro de 2005 uma cisão simples, daí resultando uma outra sociedade por quotas. Sucede que a sociedade cindida tinha na sua contabilidade na conta 23 dois contratos de contas caucionadas em dois bancos. Estes recusaram fazer novos contratos para estas contas com a nova empresa. De acordo com o projecto de cisão estes saldos da conta 23 (700 mil euros) deveriam passar para a nova empresa. Será lícito que conste no encerramento de 2005 este ónus na nova empresa embora os contratos estejam em nome da sociedade anónima (a cindida)? A administração e gerências das duas entidades, que são as mesmas pessoas, pretendem isto mesmo. Quais os aspectos contabilísticos, fiscais e legais, bem como indicação de bibliografia de apoio para todo este processo que envolve esta operação de cisão?

A resposta terá de ser enquadrada tendo como pressuposto que o projecto de cisão foi elaborado de acordo com as disposições legais vigentes constantes no Código das Sociedades Comerciais, no capítulo X - Parte Geral, art. 118.º e seguintes, de onde se destacam:

- O projecto contém todos os elementos necessários ao conhecimento adequado desta operação, nomeadamente a descrição detalhada de como se irá desenvolver todo o processo, bem como a enumeração de todos os elementos a transferir para a nova sociedade;

- O projecto foi objecto de exame por parte de um revisor oficial ou por uma sociedade de revisores independentes de todas as sociedades intervenientes. Simultaneamente, será também assumido como pressuposto que o projecto de cisão foi elaborado ao abrigo do regime especial de tributação, previsto nos artigos 67.º e seguintes do CIRC, pelo que foram observadas as seguintes condições, nos termos do n.º 3 do art. 68.º:

- Os elementos patrimoniais objecto de transferência foram inscritos pelos mesmos valores que tinham na contabilidade da sociedade cindida;

- Os valores referidos na alínea anterior sejam os que resultam da aplicação das disposições deste código ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação fiscal.

Deste modo, do ponto de vista estritamente contabilístico, atendendo a que todo o projecto foi

elaborado de acordo com as disposições legais vigentes, somos de opinião de que deverá efectuar o registo da conta 23 na nova sociedade, de modo a que a operação contabilística possa ser concluída (tomamos como princípio que isso foi pressuposto no projecto de cisão aprovado).

Por outro lado, do ponto de vista jurídico, esta situação deveria ter sido previamente negociada com as respectivas entidades financeiras (bancos), de modo a que estas aprovassem a transferência pretendida, no que concerne à responsabilidade perante os contratos de financiamento.

Deste modo, atendendo a que os bancos não aceitaram a transferência de responsabilidade, verifica-se que a nova empresa, apesar de ter registado na sua contabilidade o valor dos financiamentos, não tem responsabilidades na sua liquidação, pelo que à luz dos princípios básicos e das características qualitativas definidos pelo POC, as empresas só devem registar no seu passivo os empréstimos efectivamente obtidos.

No entanto, em nossa opinião, em virtude de a transferência ter sido efectuada com base no projecto de cisão, elaborado seguindo o cumprimento de todas as disposições legais vigentes, poderá ser apresentado um acordo entre ambas as sociedades, onde deverá ser devidamente referido que será a sociedade cindida a liquidar o empréstimo junto dos bancos e que, posteriormente, efectuará um débito pelo valor liquidado à nova sociedade, devendo ser efectuados os seguintes registos contabilísticos em cada uma das sociedades:

Sociedade cindida

CR 23

DB 26 xx – Pelo valor dos financiamentos

Nova sociedade

CR 26 xx

DB 23 - Pelo valor dos financiamentos

Como bibliografia recomendamos a leitura das seguintes obras: Contabilidade das Sociedades, de F. V. Gonçalves da Silva e J. M. Esteves Pereira, Plátano Editora, e Práticas de Contabilidade Financeira, de António Borges, João Macedo e outros, Áreas Editora. ★

[Resposta redigida em Abril de 2006]

## Comunicação de rendimentos – artigo 119.º do CIRS

Em Outubro de 2005 ocorreu por mútuo acordo a rescisão do contrato de trabalho de um sujeito passivo com a respectiva entidade patronal. Esta, tal como obriga o CIRS, enviou a declaração mencionando o valor auferido no ano de 2005, não tendo discriminado o valor referente à indemnização (22 500 euros). A empresa deve emitir nova declaração com o respectivo detalhe?

A obrigação de comunicação de rendimentos por parte das entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção, total ou parcial, do imposto, abrange também as entidades devedoras dos rendimentos previstos nos n.ºs 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS e as entidades através das quais sejam processados os rendimentos sujeitos ao regime especial de tributação previsto no n.º 3 do artigo 72.º, bem como as entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares, os rendimentos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do CIRS.

As indemnizações por rescisão de contrato de trabalho que não sejam tributadas de acordo com o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS não se encontram,

pois, sujeitas à comunicação de rendimentos. Só se encontrarão abrangidas pela comunicação de rendimentos na parte que exceder a fórmula constante do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

Importa esclarecer que não se deve confundir indemnização com os direitos decorrentes da legislação laboral, nomeadamente, os proporcionais do subsídio de Natal e de férias e do direito a férias.

Todavia, aqueles rendimentos que se encontram abrangidos pela obrigatoriedade de comunicação de rendimentos, têm de ser declarados pelos seus titulares, mesmo na eventualidade de essa comunicação não ter ocorrido. A penalidade por não cumprimento da comunicação de rendimentos será, eventualmente, aplicada à entidade devedora dos rendimentos.

O titular dos rendimentos deverá, pois, efectuar um controlo dos rendimentos que auferir em cada exercício económico. Refira-se, a este propósito, que a comunicação de rendimentos pode conter erros ou omissões pelo que deverá sempre ser conferida pelo titular dos rendimentos. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

## Imposto do selo devido por doações

Uma cooperativa de utilidade pública paga imposto do selo se receber uma doação (por exemplo, 10 mil euros) em dinheiro para os seus fins estatutários? Deve participar às finanças a dita doação? Uma associação recreativa paga imposto do selo se receber uma doação em dinheiro para os seus fins estatutários? Deve participar às finanças a dita doação?

De acordo com a alínea e) do n.º 5 do art. 1.º do Código do Imposto do Selo, não são sujeitas a este imposto as transmissões gratuitas a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), ainda que dele isentas. Nos termos da alínea c) do mesmo número, também não estão sujeitas as transmissões gratuitas resultantes de donativos efectuados nos termos da Lei do Mecenato.

Assim, as doações em dinheiro, quer à cooperativa quer à associação recreativa, não estão sujeitas a imposto do selo, podendo isso sim estar sujeitas a IRC, dado o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 3.º e no n.º 1 do art. 48.º do Código do IRC.

Chama-se a atenção para o facto de, no que toca às entidades que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, se destinados à directa e imediata realização dos seus fins estatutários, se considerarem rendimentos não sujeitos a IRC, nos termos do n.º 3 do art. 49.º do CIRC. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

## Pagamentos a não residentes e sujeição a retenção na fonte

Uma empresa portuguesa pretende contratar uma empresa alemã para que nesse país promova os seus produtos e a representação em feiras de turismo, sendo estas duas actividades facturadas separadamente. Há obrigatoriedade de efectuar retenção na fonte sobre os valores que a empresa portuguesa irá pagar à empresa sediada na Alemanha? Caso tal obrigatoriedade exista, quais os requisitos formais para activar a convenção de dupla tributação entre Portugal e Alemanha evitando desta forma a retenção?

Dispõe o Código do IRC, no n.º 7 da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º que se consideram obtidos em território português os rendimentos, cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva neste território ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, quando derivados de prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, comunicações e actividades financeiras. Por outro lado, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do mesmo Código, não se consideram obtidos

em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à actividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

Nestes termos, considerando que na questão os serviços foram prestados integralmente fora do território nacional, não existirá obrigação de efectuar retenção na fonte sobre os mesmos, excepto, se se tratar de alguma das prestações de serviços referidas na parte final da alínea anterior. ★

(Resposta redigida em Março de 2006)

## Reserva fiscal para investimento: montante elegível e penalidades por incumprimento

No que diz respeito à reserva fiscal para investimento (Decreto-Lei n.º 23/2004), considera-se investimento inicial aquele que é efectuado em activo immobilizado corpóreo com excepção de imóveis classificados como prédios urbanos ou partes destes. O que se entende por “partes destes”?

O investimento inicial, segundo o artigo 5.º, n.º 2 é a «diferença entre o investimento efectuado e as cessões, amortizações e reintegrações relativas aos activos da empresa enquadráveis no número anterior.» Que amortizações são estas? As amortizações do activo fixo incluído no balanço ou as amortizações dos bens de investimento realizado no ano em causa?

Numa empresa que tenha sede social em distrito diferente do estabelecimento comercial, qual a taxa máxima de intensidade do auxílio que deve ter em conta? A da sede social ou a do estabelecimento comercial?

Para a reserva fiscal de 2003, e admitindo que as amortizações são todas as amortizações do activo fixo incluídos no balanço excluindo os prédios, carros... o investimento elegível em 2004 e 2005 é nulo, pois o investimento não foi suficiente para suportar as amortizações totais do balanço. Quais são as penalidades desta situação?

Num outro caso, em que a taxa de intensidade de auxílio é superior à taxa máxima permitida, como

se deve calcular o «montante não utilizado da dedução à colecta», a adicionar ao IRC a pagar relativo ao segundo exercício seguinte ao da constituição da reserva fiscal?

Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do diploma, considera-se «investimento elegível», para efeitos da utilização da reserva fiscal constituída ao abrigo do disposto no artigo 2.º, o investimento inicial efectuado em activo immobilizado corpóreo com excepção de:

- a) Imóveis classificados como prédios urbanos, ou parte destes;
- b) Bens em estado de uso;
- c) Quaisquer outros activos relativamente aos quais o artigo 21.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado exclua o direito à dedução. O diploma não define o conceito do que se entende por «parte destes» quando se refere a bens imóveis. Subentende-se que o legislador pretendeu excluir do conceito de investimento elegível as partes de imóveis (como por exemplo: salas) afectas ao exercício de uma actividade.

Através da Circular n.º 11/2004, de 18 de Maio, a Administração Fiscal veio esclarecer o conceito de investimento inicial, conforme se transcreve: o «investimento inicial» é definido no diploma como sendo «a diferença entre o investimento efectuado e as cessões, amortizações e reintegrações relativas aos activos da empresa enquadráveis no número anterior.»

Quanto ao âmbito desta definição, cabe esclarecer que:

- A expressão «investimento efectuado» refere-se ao investimento considerado elegível nos termos do n.º 1 daquele artigo;

- «as cessões, amortizações e reintegrações relativas aos activos da empresa enquadráveis no número anterior» compreendem todas as cessões, amortizações e reintegrações relativas a bens do activo immobilizado corpóreo elegível da empresa. Estão assim abrangidas todas as amortizações relativas a todos os bens do activo immobilizado corpóreo elegível da empresa.

Dado que, de acordo com o número 1 do artigo 6.º e nos termos do Anexo I ao diploma, o montante máximo que a dedução à colecta pode assumir é diferenciado em razão da região em que se situa o estabelecimento, considera-se «estabelecimento» as instalações físicas da empresa nas quais o investimento foi efectuado, não podendo os bens objecto desse investimento ser cedidos, locados ou alienados nem transferidos para ou-

tro estabelecimento da mesma empresa durante um período mínimo de cinco anos, sob pena de aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 10.º.

Nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 23/2004, de 23 de Janeiro, no caso de não ser efectuado o investimento nos termos previstos no artigo 5.º do diploma, na sua totalidade, até ao termo do prazo de dois anos contado a partir do final do exercício para o qual a reserva fiscal foi constituída, considera-se a empresa devedora ao Estado pelo montante não utilizado da dedução à colecta a que se refere o artigo 2.º, o qual será adicionado ao IRC a pagar relativo ao segundo exercício seguinte ao da constituição da mesma, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em cinco pontos percentuais, devidos desde a data de liquidação do IRC que lhe deu origem.

Esta correcção é efectuada pelo sujeito passivo na liquidação de IRC correspondente, utilizando o campo 363 – IRC de exercícios anteriores, do Quadro 10 da declaração modelo 22.

Para o cálculo da correcção, sugere-se a utilização da fórmula de cálculo da intensidade do auxílio, publicada na Circular n.º 11/2004, de 18 de Maio, utilizando o montante da reserva fiscal como incógnita. A referida fórmula é a seguinte: Intensidade do auxílio = Reserva fiscal em t Investimento elegível em t + 1 + Investimento elegível em t + 2

$$(1+i) \quad (1+i)^2$$

Em que i = taxa de desconto de referência comunitária em vigor no ano em que é constituída a reserva fiscal (para Portugal, é de 4,43 por cento a taxa de desconto em vigor desde 1.1.2004). Uma vez obtido o valor da reserva fiscal segundo a fórmula, o sujeito passivo deve compará-lo com o valor da dedução à colecta efectuado no exercício de 2003 e efectuar a correcção do excesso, conforme já referido.

Ainda sobre a fórmula, atente-se que, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do diploma, a taxa de intensidade do auxílio aplica-se apenas a 75 por cento do investimento elegível.

A taxa máxima de auxílio aplicável ao investimento corresponde à que estiver estabelecida no Anexo I ao Decreto-Lei para a região onde se localiza o estabelecimento em que for efectuado esse investimento. ★

(Resposta redigida em Março de 2006)

## Fundos de investimento imobiliário

Os fundos de investimento imobiliário que, como se sabe, são desprovidos de personalidade jurídica, devendo simultaneamente atender-se ao Ofício-Circulado n.º 90 005/2005, de 28/7, devem entregar declaração Modelo 22 ou deverão ser as suas detentoras (as sociedades gestoras de fundos de investimento imobiliário) a fazê-lo? Em caso afirmativo, com que NIF?

Em primeiro lugar, importa referir que o regime fiscal dos fundos assenta no princípio de neutralidade, ou seja, pretende-se que haja, do ponto de vista fiscal, neutralidade entre o investimento directo no mercado de capitais e o investimento através de um fundo.

No caso dos fundos de investimento tal neutralidade é alcançada através da designada “tributação à entrada”, na esfera do fundo, como se de pessoas singulares se tratassem. Quando os titulares das unidades de participação são pessoas singulares, estão isentas quanto aos rendimentos desses títulos. Se os titulares forem pessoas colectivas englobam os rendimentos, podendo, todavia, deduzir à respectiva colecta de IRC o imposto suportado pelo fundo. Nesta modalidade não há lugar a retenção na fonte relativamente aos rendimentos distribuídos, não ocorrendo qualquer fenómeno de dupla tributação entre o fundo e os titulares das unidades de participação, uma vez que a tributação ocorre apenas na esfera de um deles.

O que acima explicitamos quanto à tributação em imposto sobre o rendimento é o que está estabele-

cido no art. 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Uma análise mais atenta deste preceito leva-nos a concluir que a tributação ocorre de uma forma diferente da habitualmente estabelecida para os sujeitos passivos de IRC: ou é efectuada por retenção na fonte, ou o imposto devido é entregue pela respectiva entidade gestora até ao fim do mês de Abril do ano seguinte àquele a que respeitar. As taxas aplicáveis e até a forma de apuramento do imposto dependem da natureza dos rendimentos obtidos.

Verifica-se que não há lugar à entrega da declaração Modelo 22, pois a própria estrutura desta declaração não permite evidenciar os rendimentos de modo a que a tributação se faça de acordo com o art. 22.º do EBF.

Refira-se que o art. 56.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Lei OE de 2006) prevê uma autorização legislativa para o Governo a rever (regime especial de tributação dos fundos de investimento), no sentido da harmonização dos respectivos regimes fiscais e de assegurar a sua competitividade internacional, mediante o estabelecimento de uma taxa reduzida de IRC para os rendimentos dos fundos e da tributação em IRS e IRC dos rendimentos atribuídos aos participantes, o que pode conduzir a uma futura obrigatoriedade de entrega da Modelo 22. ★

(Resposta redigida em Março de 2006)

## Taxa de IVA a aplicar pela utilização de piscina

Uma associação desportiva sem fins lucrativos encontra-se a explorar um complexo de piscinas. Em certas alturas é facturado um serviço a entidades (pessoas colectivas, grupos), que pressupõe a utilização da piscina para a prática de natação. Por vezes são dadas aulas de natação a este tipo de público. Aplicar-se-á uma taxa de IVA de 5 por cento conforme o ponto 2.13 da verba 2, Lista I do CIVA? Ou simplesmente a taxa de 21 por cento?

No que respeita ao aluguer de piscinas e campos de jogos, refira-se que em sede de IVA estão previstas algumas isenções em operações realizadas por entidades sem fins lucrativos.

Para efeitos de aplicação dessa isenção, apenas são considerados organismos sem finalidade lucrativa

os que preencham as condições do artigo 10.º do CIVA, isto é, aqueles que, simultaneamente:

- Não distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;
- Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na disposição anterior;
- Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

- Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

Uma das isenções consagradas no n.º 9 do artigo 9.º do Código do IVA, aplicável a essas entidades, é a exploração de instalações destinadas à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física desde que o aluguer/utilização seja feito directamente às pessoas que pratiquem essas actividades.

Contudo, caso estejamos na presença de uma manifestação desportiva, nas respectivas instalações desportivas, incluindo as piscinas, os bilhetes de entrada estão sujeitos a IVA à taxa reduzida (Despacho de 15/09/93, Proc. A 425 93 004, do SAIVA), podendo, contudo, aplicar-se a isenção do n.º 22 do artigo 9.º do CIVA.

Relativamente à isenção do n.º 22 do mesmo artigo importa alertar para o número de manifes-

tações ocasionais por ano que são permitidas por forma a que se mantenha esta isenção, que é de oito, conforme o Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de Dezembro.

Por outro lado, de acordo com o Ofício-Circulado n.º 30.088, de 19 de Janeiro de 2006, devem entender-se como abrangidas pela taxa reduzida de 5 por cento, por enquadramento na verba 2.13 da Lista I anexa ao CIVA, os bilhetes de ingresso, em espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, bem como a utilização de instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos, obviamente, com as excepções referidas nas alíneas a) e b) da citada verba 2.13. ★

(Resposta redigida em Março de 2006)

## Dedução de prejuízos fiscais

Uma sociedade apresentou prejuízos fiscais nos exercícios de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. A titularidade do capital social foi alterada, em 100 por cento, no decurso do exercício de 2002. Mediante a aplicação do disposto no n.º 8 do artigo 47.º do CIRC, quais os prejuízos fiscais que não serão dedutíveis? Apenas o prejuízo fiscal do exercício de 2002 ou, para além deste, também os prejuízos fiscais de 2000 e 2001?

O artigo 47.º do Código do IRC é o normativo que regula a matéria relacionada com dedução de prejuízos fiscais em sede de IRC. É aqui que estão regulamentadas as diversas situações legalmente previstas.

Em relação ao caso concreto que é exposto remetemos para o n.º 8 do referido normativo (redacção actual dada pela Lei n.º 39º-A/2005, de 29 de Julho), que determina: «... O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50 por cento do capital social ou da maioria dos direitos de voto...»

Ora, no caso exposto houve uma alteração da titularidade do capital em mais de 50 por cento, facto que inviabilizaria (atenção às datas) a dedução de prejuí-

zos fiscais, não obstante a possibilidade de requerer autorização em casos de reconhecido interesse económico. No entanto, esta alteração ocorreu em 2002, pelo que nesta data, a redacção em vigor era:

«... O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida...»

Logo, quando em 2002 ocorre a alteração dos titulares do capital, a redacção em vigor apenas inviabilizava a dedução de prejuízos fiscais caso tivesse existido modificação do objecto social ou alteração substancial da natureza da actividade anteriormente exercida. A alteração ao texto do n.º 1 do artigo 47.º surgiu depois da alteração da titularidade do capital já se ter concretizado, logo, somos de opinião que poderá deduzir os prejuízos fiscais de anos anteriores, nos termos do referido normativo. O n.º 1 determina: «... os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores...» Assim, no apuramento da colecta relativa ao exercício de 2005, pode deduzir os prejuízos fiscais apurados nos exercícios de 2000 a 2004. ★

(Resposta redigida em Março de 2006)

## Prazo para emissão de facturas

Qual é a data limite para a emissão de factura por parte duma instituição que tenha prestado um serviço de formação profissional a outra? Será de cinco dias úteis após a data de liquidação do IVA (art. 35.º CIVA), ou seja, se a liquidação for mensal, serão cinco dias úteis contados a partir do dia 15 do mês seguinte?

A entidade à qual foi prestado o serviço (uma associação de municípios, isenta de IVA e de IRC) deve efectuar alguma diligência oficial para que a primeira emita a factura?

O art. 7.º do Código do IVA, (CIVA) ao definir as regras de aplicação da lei no tempo, contempla os factos que determinam o nascimento da obrigação tributária e a sua exigibilidade de harmonia com a natureza das operações praticadas, considerando-as segundo critérios de natureza económica nem sempre coincidentes com os critérios jurídicos de transmissão.

Assim, em regra, o imposto torna-se exigível no momento em que ocorre o facto gerador do mesmo, isto é, a ocorrência dos pressupostos que geram a obrigação tributária, situação que se verifica:

a) Nas transmissões de bens, no momento em que são postos à disposição do adquirente ou, havendo obrigação de instalação ou montagem por parte do fornecedor, no momento em que esta for concluída;

b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;

c) Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum (redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro).

Sempre que as transmissões de bens ou as prestações de serviços tenham um carácter continuado, o imposto é devido e torna-se exigível no termo do prazo para cada pagamento, pelo montante respectivo (n.º 3 do art. 7.º).

Assim, sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dêem lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 28.º (nos termos do artigo 28.º n.º 1, alínea b), os sujeitos passivos são obri-

gados a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços), o imposto torna-se exigível:

- Se o prazo previsto para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado (nos termos do n.º 1 do artigo 35.º, a factura ou documento equivalente deverão ser emitidos, o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do art. 7.º), no momento da sua emissão (artigo 8.º, n.º 1, alínea a));

- Se esse prazo não for respeitado, no momento em que termina (artigo 8.º, n.º 1, alínea b);

- Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de factura ou documento equivalente (adiantamentos), no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido sem prejuízo do item anterior (artigo 8.º, n.º 1, alínea c)).

Os prazos de emissão de facturas encontram-se estabelecidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 35.º do Código do IVA.

Em termos gerais a emissão destes documentos deve ser efectuada no prazo de cinco dias úteis seguintes ao momento em que os bens adquiridos são postos à disposição do adquirente, e no caso de prestação de serviços no momento da sua realização.

A não emissão de factura ou a sua emissão fora dos prazos legais constitui uma contra-ordenação prevista no artigo 123.º do Regime Geral das Infrações Tributárias. Mas também é uma contra-ordenação a não exigência da emissão de facturas ou documentos equivalentes, quando obrigatórios (n.º 2 do artigo 123.º do RGIT). ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)