

IRC – Dissolução e liquidação

Em relação às empresas inactivas (cessadas em IVA), deve dar-se baixa das mesmas?

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. Portanto, para se considerar cessada a actividade bastará não ter praticado quaisquer actos sujeitos a IVA, previstos no artigo 1.º do Código deste imposto, durante dois anos consecutivos, ou conseguir vender ou ceder a título gratuito todo o activo da empresa.

Assim, as sociedades podem, a qualquer momento, dar cessação de actividade em sede de IVA, sem que para isso tenha de se proceder à sua dissolução e liquidação, devendo o sujeito passivo, entregar a respectiva declaração de cessação no serviço de finanças competente, no prazo de 30 dias a contar da data de cessação, nos termos do artigo 33.º do CIVA. Porém, por essa cessação será presumida a transmissão dos bens eventualmente ainda existentes no activo da empresa, com a consequente liquidação de IVA.

A cessação da actividade, em termos de IVA, não determina a extinção da empresa, a qual só se verifica no momento do encerramento da liquidação da sociedade, que precede a dissolução da sociedade. Estes procedimentos de dissolução e liquidação das sociedades estão previstos nos artigos 141.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Efectivamente, mesmo que a sociedade já tenha iniciado o procedimento de liquidação, que acontece logo após a dissolução, seja por decisão dos sócios, ou em qualquer dos casos previstos nos artigos referidos, a necessidade de exercer os direitos e de cumprir as obrigações que, nos vários domínios, subsistem durante a fase de liquidação, justifica que o n.º 2 do artigo 146.º do CSC estabeleça que «a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e, salvo quando outra coisa resulte das disposições subsequentes ou da modalidade de liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas.»

Por sua vez, no domínio da personalidade tributária, a mesma vem definida no artigo 15.º da Lei

Geral Tributária como a «susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias».

No processo de liquidação do património da empresa estará inerente a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência de IVA, nomeadamente a alienação de bens da empresa, sujeita a imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), bem como a necessidade de efectuar certas despesas, implicando o pagamento do respectivo IVA, nomeadamente com a aquisição de serviços para venda dos bens ou com quaisquer outros necessários à liquidação da sociedade.

É de concluir a necessidade de manutenção da personalidade jurídica e tributária por parte da empresa em situação de liquidação, pois continuará a configurar-se como um sujeito passivo do IVA, na acepção da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do respectivo Código, pelo menos enquanto não se verificar qualquer dos eventos previstos no seu artigo 34.º, determinantes da cessação de actividade para efeitos deste imposto, conforme mencionado em cima.

Para efeitos de IRC, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 8.º do CIRC, relativamente às entidades com sede ou direcção efectiva em território português, a cessação ocorre na data do encerramento da liquidação, ou na data da fusão ou cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas. A obrigação de entrega da declaração de cessação será feita no prazo de 30 dias, a contar da data de cessação, tal como acima definida.

Como se pode concluir, a cessação em termos de IVA, e em termos de IRC, poderá acontecer em momentos distintos, e surgem por factos distintos, sendo que uma empresa cessada em IVA poderá continuar com actividade em termos de IRC, e continuará com personalidade jurídica, ficando apenas desobrigada das obrigações fiscais decorrentes do CIVA e, eventualmente, de efectuar o pagamento especial por conta. Por outro lado, a cessação, em termos de IRC, apenas ocorrerá no momento em que a empresa será encerrada em termos jurídicos, ou seja, quando ocorre o encerramento da liquidação.

Assim, uma sociedade inactiva (sem actividade), que não tenha ainda sido liquidada, continua a ter existência jurídica e continua a ter obrigações

fiscais (artigos 112.º e 113.º do CIRC), nomeadamente a entrega da declaração de rendimentos modelo 22 e da declaração anual de informação contabilística e fiscal, actualmente integrada na declaração IES, e a obrigação de efectuar os pagamentos por conta.

No que concerne ao pagamento especial por conta, pela Lei do Orçamento do Estado para 2007, foi introduzida uma nova alínea no n.º 11 do artigo 98.º do CIRC, prevendo a dispensa da obrigação de realizar o PEC no caso do sujeito passivo ter deixado de efectuar vendas ou prestação de serviços e que tenha cessado para efeitos de IVA, nos termos do artigo 34.º do CIVA.

Se a empresa cessada em IVA continuar com personalidade jurídica, poderá a todo o momento optar pelo reinício da actividade em termos de IVA, com a entrega da declaração de início de actividade, nos prazos previstos no artigo 31.º do CIVA, se vier a praticar operações no âmbito da sujeição deste imposto.

Para efectuar a cessação em termos de IRC, deverá seguir com os procedimentos de dissolução e liquidação previstos no CSC, bem como cumprir com as obrigações fiscais decorrentes dos artigos 73.º e seguintes do CIRC. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2009)

Normas internacionais de contabilidade

Com as alterações à IAS 39, efectuadas em 2008, os bancos passaram a ter possibilidade de reclassificar activos financeiros, nomeadamente empréstimos concedidos. Isso significa que as empresas não-financeiras também poderão reclassificar esses mesmos empréstimos que têm no seu passivo financeiro? Fala-se também no fim da *fair-value-option*, isto é, no fim da possibilidade que as empresas tinham (via IAS 39) de poderem classificar um passivo financeiro ao justo valor sempre que assim o entendessem (desde que o fizessem aquando da entrada desse item para o seu balanço). Qual o Regulamento da Comissão Europeia que prevê essa alteração?

As questões colocadas estão, no essencial, relacionadas com o Regulamento (CE) n.º 1 004/2008 da Comissão, de 15 de Outubro de 2008, que altera o Regulamento (CE) n.º 1 725/2003, que adopta certas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1 606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito à norma internacional de contabilidade (IAS) 39 e à norma internacional de relato financeiro (IFRS) 7.

Refere o parágrafo 6 dos considerandos iniciais do Regulamento (CE) n.º 1 004/2008 da Comissão, que «atendendo ao contexto da actual turbulência financeira e ao facto de determinados instrumentos financeiros já não serem negociados ou de os correspondentes mercados terem ficado inactivos ou perturbados, é necessário dar efeito imediato às emendas que permitem a reclassificação de determinados instrumentos financeiros, devendo o presente regulamento, consequentemente, entrar em vigor com carácter de urgência.»

Consequentemente, e no essencial, as alterações introduzidas na IAS 39 e na IFRS 7 de-

correm da necessidade de alteração das regras relativas às reclassificações de derivados, instrumentos financeiros e activos financeiros, não significando propriamente o fim do justo valor.

Conforme determina agora o parágrafo 50 alínea c) da IAS 39, uma entidade pode reclassificar um activo financeiro que já não seja detido para efeitos de venda ou recompra a curto prazo (não obstante poder ter sido adquirido ou incorrido principalmente para efeitos de venda ou recompra a curto prazo), retirando-o da categoria de justo valor através dos lucros ou prejuízos, se forem cumpridos os requisitos dos parágrafos 50B ou 50D.

Estas alterações constam, como começou por se referir, no Regulamento (CE) n.º 1 004/2008 da Comissão, de 15 de Outubro de 2008, o qual está disponível no SITOC em normas internacionais de contabilidade (bem como todos os Regulamentos (CE) sobre as normas internacionais de contabilidade). ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2009)

Existe a possibilidade de duas empresas se fundirem. Ambas são sociedades por quotas, sem ROC. Uma tem dois sócios e a outra tem um, sendo participada em 50 por cento pela primeira empresa. Há alguma exigência legal para o processo ser acompanhado por um órgão fiscalizador? Existem dois métodos possíveis, o de aquisição e o método comunhão de interesses. É possível utilizar o método de comunhão de interesses? É necessário um ROC?

Da informação prestada infere-se que nenhuma das empresas tem órgão de fiscalização (conselho fiscal ou fiscal único). O n.º 1 do artigo 99.º do Código das Sociedades Comerciais dispõe que «a administração de cada sociedade participante na fusão que tenha um órgão de fiscalização deve comunicar-lhe o projecto de fusão e seus anexos, para que sobre eles seja emitido parecer.» Não tendo nenhuma das sociedades envolvidas na fusão órgão de fiscalização, tal preceito legal não se aplicará.

O números 2 e 3 do referido artigo 99.º do CSC dispõem que «além da comunicação referida no número anterior, ou em substituição dela, se se tratar de sociedade que não tenha órgão de fiscalização, a administração de cada sociedade participante na fusão deve promover o exame do projecto de fusão por um revisor oficial de contas ou por uma sociedade de revisores independente de todas as sociedades intervenientes.»

Face a este preceito, a fusão teria de ser obrigatoriamente examinada por ROC ou SROC independente das sociedades envolvidas. Se todas ou algumas das sociedades participantes na fusão assim o desejarem, os exames referidos poderão ser feitos, quanto a todas elas ou quanto às que nisso tiverem acordado, pelo mesmo revisor ou sociedade de revisores; neste caso, o revisor ou a sociedade deve ser designado por solicitação conjunta das sociedades interessadas, pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Todavia, o Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março veio introduzir o n.º 6 neste artigo 99.º do CSC, o qual determina que o exame do projecto de fusão referido no n.º 2 pode ser dispensado por acordo de todos os sócios de cada uma das sociedades que participam na fusão.

Conclui-se, pois, que a actual redacção do artigo 99.º do CSC permite a realização de uma fusão sem a intervenção de qualquer ROC ou SROC para a fiscalização do projecto, caso todos os sócios de cada uma das sociedades concordem com tal dispensa.

No que respeita aos aspectos contabilísticos da fusão, efectivamente existem dois métodos - o

método da compra e o método da comunhão de interesses - determinando a Directriz Contabilística n.º 1/91, de 8 de Agosto (tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais) que deverá ser adoptado o método da compra.

De acordo com o método da compra, contabilizam-se as aquisições adoptando os princípios da compra normal de activos. Consequentemente, os activos e passivos adquiridos devem ser contabilizados pelo seu justo valor à data da sua aquisição, e devem igualmente ser incluídos activos e passivos identificáveis, não apresentados nas demonstrações financeiras das empresas adquiridas.

O método da comunhão de interesses consiste na junção de activos, passivos, reservas e resultados, das empresas da unificação, pelas quantias escrituradas em cada uma delas.

Todavia, o artigo 68.º do CIRC (regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos) determina que a aplicação do regime especial aí previsto está ainda subordinada à observância, pela sociedade beneficiária, das seguintes condições:

- Os elementos patrimoniais objecto de transferência sejam inscritos na respectiva contabilidade com os mesmos valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora;
- Os valores referidos na alínea anterior sejam os que resultam da aplicação das disposições deste Código ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

Conclui-se, pois, que a aplicação do método da compra numa fusão conflitua com o regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 68.º do CIRC, pelo que geralmente numa fusão os activos e passivos são registados com os mesmos valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas, ou seja, de acordo com o método da comunhão de interesses.

Em síntese, numa fusão:

- Caso se opte pelo método da comunhão de interesses e se registem os activos e passivos com os mesmos



valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas (método da comunhão de interesses), não se dá cumprimento ao disposto na Directriz Contabilística n.º 1/91 mas respeita-se o disposto no Código do IRC, com todas as vantagens daí advenientes;

- Caso se opte pelo método do custo e os activos e passivos sejam contabilizados pelo seu justo valor à data da fusão (e sejam ainda incluídos os

activos e passivos identificáveis, não apresentados nas demonstrações financeiras das empresas fundidas), cumpre-se o disposto na directriz contabilística n.º 1/91, mas não se poderá aplicar o regime previsto no artigo 68.º do CIRC, com todas as desvantagens daí advenientes. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2009)

Activos intangíveis

Numa farmácia, sociedade por quotas, é necessário contabilizar o respectivo alvará que, de acordo com o proprietário, é apurado por um factor que ronda 1,2 a 1,5 do valor das vendas anuais da farmácia. Este lançamento contabilístico feito a débito da conta 43 por crédito da conta 571, será suficiente apenas com o suporte de uma acta, em que os sócios deliberam tal movimento? Será esta a melhor forma de contabilizar esta operação?

A Portaria n.º 936-A/99, de 22 de Outubro, estabeleceu as regras e condições de instalação de novas farmácias, bem como as aplicáveis à transferência de farmácias.

Dispõe o artigo 14.º (emissão do alvará) da referida portaria que «efectuada a vistoria e consideradas satisfeitas as condições para a abertura da farmácia, será emitido o alvará ou nele feito o respectivo averbamento, conforme os pedidos em causa.»

Resulta daquele dispositivo legal, em conjugação com outros, que a instalação de novas farmácias surge de um processo de licenciamento que termina com a emissão do alvará. Nesta actividade económica o alvará tem, assim, um valor económico claramente superior à soma das despesas incorridas para a sua obtenção no processo de licenciamento originário.

Neste contexto, tem-se colocado com alguma frequência o problema da relevação contabilística do valor do alvará.

Dispõe o Plano Oficial de Contabilidade (POC) na nota explicativa da conta 433 - Propriedade industrial e outros direitos, que esta inclui patentes, marcas, alvarás, licenças, privilégios, concessões e direitos de autor, bem como outros direitos e contratos assimilados.

Dispõe também o POC, no ponto 5.4.1 – Imobilizações, que o activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção, e também que quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período.

Daqui decorrem duas consequências:

- O valor de escrituração de um alvará de uma farmácia deverá ser o que resulta da soma das despesas necessárias à sua obtenção;

- O alvará parece ser um activo não sujeito a amortização, dado não ter uma vida útil limitada. Atendendo aquele que se considera como sendo normalmente o valor de mercado de um alvará de farmácia, coloca-se então a questão da respectiva reavaliação, ou seja, da relevação contabilística pelo valor reajustado, constituindo-se como contrapartida a respectiva reserva de reavaliação.

Dado que no POC e directrizes contabilísticas as reavaliações apenas estão previstas para os activos tangíveis (cf. directriz contabilística n.º 16/95, de 11 de Janeiro - Reavaliação de activos imobilizados tangíveis), será no âmbito da NIC 38 – Activos intangíveis que poderemos encontrar solução para o problema colocado.

Neste contexto, torna-se possível proceder, em determinadas circunstâncias, à reavaliação de activos intangíveis, nos termos previstos na NIC 38 (Modelo de revalorização - parágrafo 75 e seguintes), sendo de salientar que tal procedimento é apenas de natureza contabilística e não tem qualquer reflexo a nível fiscal, nem em termos de amortizações nem na eventual alienação ou abate, em que o valor utilizado para efeitos de cálculo das mais-valias, será sempre o que foi determinado de acordo com o custo histórico (despesas incorridas para a obtenção do alvará).

Uma última nota para referir que a valorização do alvará deverá ser efectuada por perito independente credível. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2009)

Valorimetria do imobilizado

A empresa “A” é detentora de dois imóveis (um prédio e uma quinta) e irá criar um fundo de investimento imobiliário para a urbanização da quinta e para a renovação do prédio urbano.

A empresa “A” irá integrar esse fundo de investimento mediante a entrega dos seus bens imóveis, sendo em seguida dissolvida.

Querendo que a valorização dos imóveis para efeitos de unidades de participação seja correcta, pretende-se que seja integrada pelo valor patrimonial tributário. Será possível? Quais os passos a tomar para que essa avaliação seja feita pelas Finanças de forma a ter a exacta noção dos montantes que podem ser permutados?

A questão colocada começa por referir que «querendo que a valorização dos imóveis para efeitos de unidades de participação seja correcta pretende-se que seja integrada pelo valor patrimonial tributário», o que muito provavelmente poderá não ser verdade.

Com efeito, a transmissão dos imóveis da sociedade que actualmente os detém para um fundo de investimento imobiliário pelo valor patrimonial tributário (VPT) não constitui garantia de que, por esta via, a valorização das unidades de participação seja correcta. Com efeito, o artigo 8.º do Regulamento da CMVM n.º 8/2002 - Fundos de investimento imobiliário (com as alterações introduzidas pelos Regulamentos da CMVM n.º 1/2005 e n.º 7/2007 e republicado pelo Regulamento da CMVM n.º 7/2007) determina no seu n.º 1 que «os imóveis acabados devem ser valorizados no intervalo compreendido entre o respectivo valor de aquisição e a média simples do valor atribuído pelos respectivos peritos avaliadores nas avaliações efectuadas.»

O n.º 6 do mesmo artigo dispõe ainda que «a aquisição de imóveis, quando efectuada a preço superior ao valor resultante da média simples referida no n.º 1, é justificada perante a CMVM.» Assim, após integrarem o património do fundo, os imóveis serão objecto de reavaliações periódicas (efectuadas de acordo com as regras e métodos previstos no referido Regulamento), as quais irão influenciar o valor líquido global do fundo. Como, nos termos do artigo 24.º do citado Regulamento, o valor da unidade de participação é determinado pelo quociente entre o valor líquido global do fundo e o número de unidades de participação em circula-

ção, conclui-se então que a transmissão dos imóveis para o fundo com base nos VPT não constitui garantia de que a valorização das unidades de participação seja correcta.

Em síntese, podem perspectivar-se dois cenários para a projectada transmissão dos imóveis para um fundo de investimento imobiliário:

- A transmissão dos imóveis é efectuada com base nos respectivos VPT e estes coincidem (ainda que aproximadamente) com os valores normais de mercado: nesta hipótese, para a empresa são afastadas as consequências de divergências entre o valor de alienação e o VPT (cf. artigo 58.º-A do CIRC) e para o FII não se determinarão alterações relevantes do valor das unidades de participação (dada a coincidência entre o valor de transmissão e o previsível valor de avaliação);

- A transmissão dos imóveis é efectuada com base nos respectivos VPT e estes não coincidem com os valores normais de mercado dos imóveis: nesta hipótese, a empresa poderá ficar sujeita às correcções previstas no artigo 58.º-A do CIRC e, relativamente ao fundo, o valor das unidades de participação será ajustado em consequência das avaliações.

De referir ainda que, após a transmissão dos imóveis para o fundo, a empresa poderá ficar ou com disponibilidades ou com unidades de participação no fundo. Como se projecta a dissolução e liquidação da empresa, na fase de transmissão do património para o fundo, esta questão deverá ser, desde logo, acautelada.

Finalmente, e no que respeita à determinação do VPT, as respectivas regras encontram-se no artigo 38.º e seguintes do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis). ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2009)

Obras em edifícios alheios

Uma empresa tem o seu estabelecimento num espaço arrendado e paga uma renda mensal que é levada a custo do exercício numa conta de rendas na classe 6. Deste modo, se a empresa fizer obras dentro do espaço arrendado, o valor dessas obras é levado a custo do exercício ou tem que ir para o imobilizado?

As obras em edifícios alheios deverão ser contabilizadas no imobilizado da empresa, na conta 42 – Imobilizações corpóreas. Sugerindo-se a criação de uma subconta da conta 422 – Edifícios e outras construções, que poderá ser designada de «obras em edifícios alheios.»

O POC, nas considerações técnicas do balanço (ponto 2.1) refere que os elementos do activo não deverão ser reconhecidos exclusivamente segundo a sua natureza, passando-se a atender também ao seu destino ou aplicação. Desta forma, atendendo ao destino desses encargos suportados pela empresa, que terão a finalidade de serem utilizados na sua actividade operacional, deverão ser reconhecidos como activos imobilizados corpóreos. Neste conceito, incluem-se também as benfeitorias, como obras de adaptação dos espaços arrendados.

Nalgumas vezes, os contratos de arrendamento estipulam que os imóveis terão de ser entregues, no final desse contrato, tal como se encontravam no início da sua celebração, o que significa que deverão ser retirados ou destruídos todos os bens ou obras, amovíveis ou não,



de adaptação necessários ao funcionamento da empresa. Noutros casos, fica estabelecido que quaisquer benfeitorias ou melhoramentos transitam para o proprietário no momento da resolução do contrato.

Esta realidade legal decorrente das imposições dos contratos de arrendamento não deverá ter influência no tratamento contabilístico destas operações, pois o princípio contabilístico da substância sob a forma refere que se deverá atender sempre à substância e à realidade financeira das operações, e não à sua forma legal.

Na realidade, estas operações consubstanciam-se em activos imobilizados corpóreos, pois serão encargos, em bens móveis ou imóveis, a utilizar na actividade operacional da empresa, com carácter de permanência, que não se destinam a ser vendidos nem transformados, independentemente de reverterem para o proprietário ou de serem destruídos no final do contrato de arrendamento.

O custo de aquisição desses encargos, reconhecidos como activos imobilizados corpóreos, será imputado como custo no período de acordo com o respectivo uso (amortização), sendo estabelecido uma repartição uniforme desse valor pela vida útil esperada desses activos. Neste caso, essa vida útil será o período do contrato de arrendamento.

Em termos fiscais, este tipo de obras serão susceptíveis de serem amortizadas de forma idêntica às obras em edifícios próprios. Todavia, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, a taxa de reintegração poderá ser calculada com base no correspondente período de utilidade esperada, que neste caso será o período do contrato, e não a taxa de amortização prevista nas tabelas anexas ao Decreto-Regulamentar para este tipo de bens. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM MARÇO DE 2009)