

Dissolução e Liquidação de Sociedades – 2004

Aspectos Formais e Fiscais. Tributação dos Sócios

Joaquim Alexandre de Oliveira e Silva

Economista
Docente Universitário

As sociedades têm uma duração indeterminada, o que não significa perpétua, e daí o elegerem-se três momentos fundamentais da sua “vida”: **Constituição, dissolução e liquidação**.

Em conformidade com o art. 141.º do Código das Sociedades Comerciais, para além dos casos previstos no contrato, as causas gerais da dissolução imediata são as seguintes:

- Decurso do prazo fixado no contrato;
- Deliberação dos sócios;
- Realização completa do objecto social;
- Ilicitude superveniente do objecto contratual;
- Declaração de falência;
- Perda de metade do capital social, nos termos do n.º 4 do art. 35.º.

Além destas ocorrências, a dissolução das sociedades pode ser requerida judicialmente, com fundamento em facto previsto na lei ou no contrato, e ainda nos casos previstos no art. 142.º:

- Existência de um número de sócios inferior ao mínimo legal, por período superior a um ano, salvo se um dos sócios for o Estado ou entidade a ele equiparada para esse efeito;
- Impossibilidade do exercício da actividade que constitui o objecto contratual;
- Não exercício de qualquer actividade durante cinco anos consecutivos;
- Exercício de facto de actividade não compreendida no objecto contratual.

A deliberação da dissolução pelos sócios tem subjacente a capacidade do património social ou dos próprios sócios satisfazer, numa perspectiva de liquidação, o passivo da sociedade, devendo a mesma ser decidida em acta da assembleia geral (lavrada por notário ou pelo secretário da sociedade dispensa escritura pública), dela devendo constar a nomeação dos liquidatários, a forma de liquidação e a data da dissolução, e ser objecto de registo na Conservatória do Registo Comercial (art. 145.º do C.S.C.).

Com a dissolução da sociedade inicia-se, normalmente, a fase de liquidação, consistindo esta no conjunto de actos realizados com a finalidade de dar satisfação aos direitos de terceiros e realização de activos, assim se criando as condições para atribuição aos sócios dos valores a partilhar.

O processo de liquidação conduz à extinção da sociedade, nada impedindo que, se à data da dissolução a sociedade não tiver quaisquer dívidas, os sócios procedam imediatamente à partilha (n.º 1 do art. 147.º do C.S.C.), o que acaba por fazer coincidir no tempo os dois momentos (dissolução e liquidação e partilha), não obstante a tal, a eventual ocorrência de dívidas fiscais e ainda não exigíveis à data da dissolução, ficando por elas ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios (n.º 2 do art. 147.º do C.S.C.).

As contas reportadas à data da dissolução deverão ter tratamento semelhante às contas anuais da sociedade, devendo esta, a partir da data da dissolução, passar a fazer acompanhar a respectiva designação social da expressão “Sociedade em liquidação” ou “em liquidação”.

Não sendo possível a dissolução e liquidação em simultâneo, a liquidação deverá estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de três anos prorrogável no máximo por mais dois por deliberação dos sócios, o que, a não verificar-se, determinará que as mesmas sejam feitas judicialmente (art. 150.º do C.S.C.).

No exercício em que se inicia a liquidação haverá que proceder à separação, em termos contabilísticos, das operações até à data da dissolução e das ocorridas após essa data, dada a obrigatoriedade da sua apresentação separada, devendo as contas finais ser organizadas de modo a discriminar os resultados das operações de liquidação e o mapa da partilha (n.º 3 do art. 157.º do C.S.C.), sem prejuízo de anualmente deverem ser prestadas contas acompanhadas de relatório pormenorizado do estado da liquidação (art. 155.º do C.S.C.).

Os liquidatários deverão pagar todas as dívidas da sociedade para as quais seja suficiente o activo social (art. 154.º do C.S.C.), devendo o activo restante ser destinado, em primeiro lugar, ao reembolso do montante das entradas efectivamente realizadas.

Na liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas (n.º 1 do art. 26.º da LGT).

Se depois de feito o reembolso integral se registar saldo, este deve ser repartido na proporção aplicável à distribuição dos lucros, devendo, caso contrário, o activo existente ser distribuído pelos sócios, por forma que a diferença para menos recaia em cada um deles na proporção da parte que lhes

competir nas perdas da sociedade (n.ºs 3 e 4 do art. 156.º do C.S.C.).

Após deliberação dos sócios, com indicação do depositário dos livros, documentos e demais elementos da contabilidade, a conservar pelo prazo de 5 anos (n.º 4 do art. 157.º do C.S.C.), deverá ser requerido o registo do encerramento da liquidação, após o qual a sociedade se considera extinta (art. 160.º do C.S.C.).

O encerramento da liquidação e consequente pedido de registo na Conservatória do Registo Comercial determina a cessação da actividade para efeitos de IRC (Ofício Circulado n.º 20063, de 05.03.02, da DSIRC), conforme disposto no n.º 5 do art. 8.º do Código do IRC, chamando-se a atenção para o facto da cessação de actividade para efeitos de IVA poder anteceder aquela data (arts. 32.º a 34.º-A do CIVA).

No caso de se estar perante uma falência, a respectiva declaração de falência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do art. 146.º do Código das Sociedades Comerciais, em fase de liquidação do seu património, com vista à realização do activo e ao pagamento do passivo.

Uma vez que a cessação da actividade apenas ocorre com o encerramento da liquidação, o exercício dos direitos e o cumprimento das obrigações que subsistem durante a fase de liquidação competem ao liquidatário judicial ou administrador da falência nomeado, na sua qualidade de representante da sociedade e no âmbito dos poderes ordinários de administração que lhe estão atribuídos (n.º 8 do art. 109.º do CIRC).

TRIBUTAÇÃO EM IRC

O lucro tributável das sociedades em liquidação será determinado com referência a todo o período de liquidação, pelo que deverão ser observados os procedimentos enumerados no n.º 2 do art. 73.º do Código do IRC:

- Encerramento das contas à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta;
- Durante o período de liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao seu encerramento, haverá que, anualmente, determinar o lucro tributável respectivo, que terá natureza provisória e será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;
- No exercício em que ocorre a dissolução, o lucro tributável deverá ser determinado separadamente, contemplando o período decorrido entre o início do exercício e a data da dissolução e o período que decorre entre esta e o termo do exercício.

Exemplo:

1.1.02	1.4.02	31.12.02	31.12.03	1.3.04
	MC-3000	MC-2000	MC-5000	MC-1500
		IRC-600	IRC-1500	IRC-375 ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Para períodos de tributação cujo início ocorra a partir de 01.01.04 à taxa de IRC é de 25%, não se tendo levado em consideração a derrama.

01.04.02 – Data da dissolução

01.03.04 – Data da cessação (encerramento da liquidação e consequente registo na Conservatória do Registo Comercial)

OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS:

a) Declaração de alterações (n.º 5 do art. 110.º do CIRC):

No prazo de 15 dias a contar da data da alteração (data da dissolução) deverá ser apresentada, em qualquer serviço de finanças, uma declaração de alterações, indicando no Q. 17 a identificação dos liquidatários fazendo aditar no Q. 04 à designação social a expressão “sociedade em liquidação”, ou simplesmente, “em liquidação” (n.º 3 do art. 146.º do CSC).

b) Declaração periódica de rendimentos (art. 112.º do CIRC):

- Até ao último dia útil do mês de Maio de 2003, declaração referente ao exercício de 2002, devendo o sujeito passivo, porém, possuir elementos que permitam a separação e controle do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 73.º do Código do IRC.
- Até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação (01.03.04):
 - Declaração referente ao exercício de 2003;
 - Declaração (obrigatória), referente ao período de 01.01.04 a 01.03.04 (declaração do período de cessação);
 - Declaração (facultativa), referente ao período de 01.04.02 a 01.03.04 (declaração do período de liquidação).

Na declaração do período de liquidação (facultativa), a determinação da matéria colectável e cálculo do imposto fazem-se do seguinte modo:

• Matéria colectável:

2000 (01.04.02 a 31.12.02)...	(1000)
2003.....	5000
2004 (01.01.04 a 01.03.04)...	1500
	<u>5500</u>

• Cálculo do imposto:

IRC liquidado (campo 358/Q.10):	
5500 × 25% =	<u>1375</u>
Pag. Conta (campo 360/Q. 10):	
(1500 - 300) + 375 =	<u>1575</u>
IRC a Recuperar	<u>200</u>

Sempre que, nos períodos de tributação provisória que integram o período de liquidação, haja descida da taxa de IRC (caso em análise), ou prejuízos fiscais que não seja possível reportar “para a frente” mas sim “para trás”, haverá sempre interesse para o sujeito passivo em proceder à entrega da declaração do período de liquidação.

c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 113.º do CIRC)

No caso de cessação de actividade, nos termos do n.º 5 do art. 8.º do Código do IRC, a declaração relativa ao exercício em que a mesma se verificou deve ser apresentada no prazo referido no n.º 3 do art. 112.º do Código do IRC, ou seja, até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação.

d) Processo de documentação fiscal (art. 121.º do CIRC)

No mesmo prazo previsto para a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser organizado um processo de documentação fiscal com os elementos contabilísticos e fiscais constantes da Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho, nomeadamente todos os elementos relacionados com a dissolução, liquidação e partilha, com especial relevo para a informação decorrente do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 73.º do Código do IRC e para o mapa da partilha.

e) Declaração de cessação (n.º 6 do art. 110.º do CIRC)

No prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade, deverá o sujeito passivo proceder à entrega da declaração de cessação, indicando a data da cessação no Q. 07 e o respectivo motivo no Q. 08.

Quanto aos prejuízos fiscais anteriores à dissolução e na data desta ainda dedutíveis nos termos do art. 47.º do Código do IRC, podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, *se este não ultrapassar três anos* (n.º 4 do art. 73.º do CIRC).

Porém, dado que, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 8.º do Código do IRC, no exercício em que ocorre a dissolução não existem dois períodos de tributação, os prejuízos nele verificados globalmente podem ser deduzidos nos seis exercícios seguintes, atendendo ao disposto no n.º 1 do art. 47.º do citado Código.

Generalizando, do englobamento fiscal referido decorrem as seguintes *obrigações declarativas*:

1. Dissolução e liquidação ocorrem no mesmo exercício

- Entrega da declaração de alterações (n.º 5 do art. 110.º do CIRC), se dissolução e liquidação ocorrerem em datas diferentes, embora no mesmo exercício.
- Apresentação de uma única declaração de rendimentos (declaração mod. 22), a entregar até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação, sinalizando o campo 3 e indicando a data da cessação no campo 6, ambos do subquadro 4 do quadro 04.
Este prazo aplica-se igualmente para a apresentação da declaração de rendimentos relativa ao exercício imediatamente anterior, quando ainda não tenha decorrido o respectivo prazo legal (n.º 3 do art. 112.º do CIRC).
- Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 113.º do CIRC) e elaboração do processo de documentação fiscal (art. 121.º do CIRC), no prazo previsto para a entrega da declaração do período de cessação bem como da referente ao exercício anterior no caso previsto no parágrafo precedente.
- Entrega da declaração de cessação (n.º 6 do art. 110.º do CIRC).

2. Dissolução e liquidação ocorrem em exercícios diferentes

- Entrega da declaração de alterações (n.º 5 do art. 110.º do CIRC).
- Sem prejuízo da observância do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 73.º do Código do IRC, deverá ser entregue uma única declaração de rendimentos referente ao exercício em que ocorreu a dissolução, abrangendo a totalidade do período de tributação, não devendo ser assinado nenhum dos campos do subquadro 4 do quadro 04.

- Apresentação de uma declaração de rendimentos por cada exercício completo posterior ao da dissolução até àquele em que se verificar a liquidação, nos respectivos prazos legais (n.º 1 do art. 112.º do CIRC).

- No exercício do encerramento da liquidação *e desde que o período de liquidação não ultrapasse três anos*, podem ser entregues duas declarações de rendimentos, respeitando o prazo previsto no n.º 3 do art. 112.º do Código do IRC, sendo a primeira (obrigatória) referente ao período decorrido entre o início do exercício e a data do encerramento da liquidação (declaração do período de cessação), sinalizando o campo 3 e indicando a data da cessação no campo 6, ambos do subquadro 4 do quadro 04, e respeitando a segunda (facultativa) a todo o período de liquidação (período compreendido entre a data da dissolução e a data do encerramento da liquidação), sinalizando o campo 2 do referido subquadro 4 e indicando no campo 2 do quadro 01 o ano do encerramento da liquidação.

Nesta última declaração (período de liquidação), o imposto pago correspondente ao período entre a data da dissolução e o termo do exercício em que a mesma ocorreu bem como os pagamentos por conta e as autoliquidações efectuadas nos exercícios seguintes, deverão ser assumidos como pagamentos por conta a mencionar no campo 360/Q. 10.

Na eventualidade do *período de liquidação ultrapassar três anos*, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 73.º do Código do IRC, deixará de ter natureza provisória (n.º 3 do art. 73.º do CIRC), passando a ter natureza definitiva e, como tal, não pode ser entregue a declaração correspondente ao período de liquidação.

- Em relação a cada um dos exercícios deve ser apresentada a declaração anual de informação contabilística e fiscal e elaborado o processo de documentação fiscal correspondente, até ao último dia útil do mês de Junho, sendo, em relação ao exercício do encerramento da liquidação, de respeitar o referido no ponto anterior.
No caso de ser entregue declaração correspondente ao período de liquidação (facultativa), a declaração anual de informação contabilística e fiscal deve conter apenas o Anexo A.
- Entrega da declaração de cessação (n.º 6 do art. 110.º do CIRC).
- Tendo ocorrido a cessação da actividade, a parte dos pagamentos especiais por conta ainda não deduzida à colecta nos termos do n.º 1 do art. 87.º do Código do IRC, quando existir e que, nos termos aí referidos, possa ser recuperada, será reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe de serviço de finanças competente, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade (n.º 2 do art. 87.º do CIRC).

TRIBUTAÇÃO NOS SÓCIOS

Na determinação do *resultado da liquidação*, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado (art. 74.º do CIRC).

Quanto ao *resultado da partilha*, englobado para efeitos de tributação dos sócios no exercício em que for posto à sua

disposição, é dado pelo valor atribuído a cada um deles deduzido do valor de aquisição das respectivas partes sociais (n.º 1 do art. 75.º do CIRC), a qual:

- *Se positiva*, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para a realização de capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável.
- *Se negativa*, é considerada como menos-valia, sendo dedutível apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução.

No conceito de entradas *efectivamente verificadas* para a realização do capital pretende-se contemplar o valor correspondente às aplicações dos sócios no capital da sociedade, o que não inclui, logicamente, os eventuais acréscimos de capital em virtude de incorporação de reservas.

Exemplo:

Valor da partilha	15.000
Valor nominal	6.000
a) valor de aquisição	8.000
b) valor de aquisição	4.000

Na hipótese da alínea a), o ganho tributável será de:
 $15.000 - 8.000 = 7.000$

sendo, considerado na sua totalidade rendimento de aplicação de capitais.

Na hipótese da alínea b), o ganho tributável será de:
 $15.000 - 4.000 = 11.000$

sendo:

$15.000 - 6.000 = 9.000$, rendimento de aplicação de capitais
 $6.000 - 4.000 = 2.000$, mais-valia

Verificando-se as condições previstas no n.º 1 do art. 46.º do Código do IRC, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais será deduzida na sua totalidade para efeitos da determinação do lucro tributável da participante (eliminação da dupla tributação económica); não reunidas aquelas condições, ocorrerá a atenuação da dupla tributação económica (n.º 7 do art. 46.º do CIRC), mediante dedução, para efeitos da determinação do lucro tributável da participante, de 50% daquele valor (n.º 3 do art. 75.º do CIRC).

A parte do resultado da partilha considerada como mais-valia ou menos-valia, concorrendo para a determinação do lucro tributável em IRC, segundo entendimento administrativo não está abrangida pelas disposições dos arts. 43.º a 45.º do Código do IRC, uma vez que o disposto no art. 75.º do Código do IRC não se limita a qualificar a natureza do ganho, mas também a definir o respectivo regime tributário, pelo que no seu cálculo não há lugar à correcção monetária do custo de aquisição das partes sociais nem será aplicável o regime do reinvestimento previsto no art. 45.º do Código do IRC (Parecer n.º 103/96 do CEF, sancionado por Despacho do Director Geral dos Impostos de 12.03.97).

O mesmo se passará, em nossa opinião, no que se refere ao regime transitório das mais-valias e das menos-valias previsto no art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11, na medida em que o mesmo se refere à operação que lhes dá origem

(*transmissão de partes sociais* cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do CIRC), não integrando como facto relevante a *extinção das partes sociais*.

No caso da participante no capital da sociedade liquidada ser *uma pessoa singular*, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais, tipificada na alínea i) do n.º 2 do art. 5.º do Código do IRS, será englobada para tributação em IRS em apenas 50% do seu valor (n.º 2 do art. 40.º-A do CIRS).

Por outro lado, a diferença considerada como mais-valia encontra-se tipificada na alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do Código do IRS, sendo o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias referidas:

- *Se positivo*, tributado à taxa de 10%, sem prejuízo do seu englobamento por opção (n.º 4 do art. 72.º do CIRS);
- *Se negativo*, só pode ser reportado para os dois anos seguintes aos rendimentos da mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento (n.º 6 do art. 55.º do CIRS).

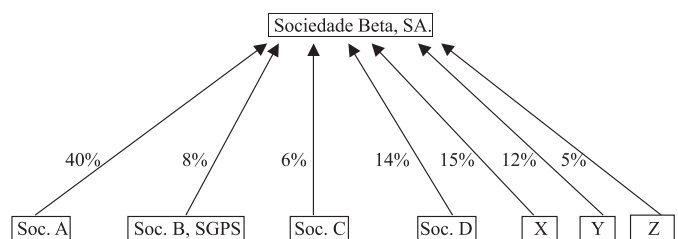
Sempre que seja exercida a opção pelo englobamento, fica o sujeito passivo, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos em questão (n.º 5 do art. 22.º do CIRS).

Porém, sendo a titularidade das partes de capital anterior à entrada em vigor do Código do IRS, em nossa opinião, a mais-valia ou menos-valia apurada não estará abrangida pelas regras de incidência, face ao disposto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 442.º-A/88, de 30.11.

Quanto a *retenções na fonte*, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais, no momento do pagamento ou colocação à disposição (n.º 3 do art. 7.º do CIRS), é passível de uma retenção à taxa de 15% (n.º 1 do art. 101.º do CIRS), independentemente do tipo de sociedade liquidada e da natureza do sujeito passivo titular do rendimento, sendo certo que no caso deste ser um sujeito passivo de IRC abrangido pelo disposto no n.º 1 do art. 46.º do Código do IRC, não obstante tal não resultar directamente da letra da lei mas sim, em nossa opinião, do seu espírito, lhe ser aplicável a dispensa de retenção prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 90.º do mesmo Código.

Exemplo:

A sociedade Beta, SA vai dissolver-se (2004), sendo a seguinte a composição do seu capital social:



O capital social da Sociedade Beta, SA no montante de 500.000 euros foi realizado do seguinte modo:

- Em numerário e em espécie 300.000
- Por incorporação de reservas 200.000

Após a liquidação (2004), procedeu-se à partilha, tendo sido colocado à disposição dos sócios o valor de 800.000 euros.

Os dados respeitantes às participações de capital dos vários sócios para efeitos de tributação são os seguintes (valores em euros):

Dissolução e Liquidação de Sociedades

Dissolução e Liquidação de Sociedades

Sócios	Valor Nominal da Participação (1)	Custo de Aquisição (2)	Data de Aquisição (3)	Valor atribuído na Partilha (4)
Soc. A	200.000	100.000	1985	320.000
Soc. B, SGPS	40.000	40.000	1983	64.000
Soc. C	30.000	32.000	1987	48.000
Soc. D	70.000	140.000	2002	112.000
X	75.000	75.000	1983	120.000
Y	60.000	102.000	1997	96.000
Z	25.000	10.000	1985	40.000
	500.000			800.000

Sócios	Resultado da partilha (5) = (4) – (2)	Entradas para Realização do Capital (6)	(7) = (4) – (6)	Natureza do Rendimento		
				Capitais	Mais - Valias	Menos - Valias
Soc. A	220.000	120.000	200.000	200.000(a)	20.000 (d)	-
Soc.B, SGPS	24.000	24.000	40.000	24.000 (a)	-	-
Soc. C	16.000	18.000	30.000	16.000 (b)	-	-
Soc. D	(28.000)	42.000	-	-	-	28.000 (f)
X	45.000	45.000	75.000	45.000 (c)	-	-
Y	(6.000)	36.000	-	-	-	6.000 (g)
Z	30.000	15.000	25.000	25.000 (c)	5.000 (e)	-
		300.000				

- (a) Aplicável o regime previsto no n.º 1 do art. 46.º do CIRC, mesmo no caso da SGPS dado o disposto do n.º 1 do art. 31.º do EBF (eliminação da dupla tributação económica).
- (b) Aplicável o regime previsto no n.º 7 do art. 46.º do CIRC (atenuação da dupla tributação económica).
- (c) Aplicável o regime previsto no art. 40.º-A do CIRS.
- (d) Mais-valia tributável, não abrangida pelo regime fiscal previsto nos arts. 43.º a 45.º do CIRC nem pelo regime transitório do art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442.º-B/88, de 30.11.
- (e) Mais-valia tributável, porque tipificada na alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, abrangida pelo disposto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 442.º-A/88, de 30.11 e, como tal, não sujeita a IRS.
- (f) Menos-valia não dedutível para efeitos fiscais, dado as acções não se encontrarem na titularidade do sujeito passivo durante, pelo menos, três anos à data da dissolução.
- (g) Menos-valia dedutível, nas condições referidas no n.º 3 do art. 43.º e do n.º 6 do art. 55.º do CIRS.

Cumpram, porém, salientar que, relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo *regime da transparência fiscal*, nos termos do art. 6.º do Código do IRC, ao valor que for atribuído em virtude da partilha é abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime (n.º 4 do art. 75.º do CIRC).

Na realidade, os sócios daquelas sociedades já foram tributados nos exercícios em questão na sequência da imputação prevista no n.º 1 do art. 6.º do Código do IRC, independentemente do pagamento ou colocação à disposição dos lucros realizados.

Por último, de acordo com o disposto no art. 76.º do Código do IRC, à liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades é aplicável o disposto nos arts. 73.º a 75.º,

com as necessárias adaptações, sendo entendimento administrativo a respectiva extensão às *Sociedades Irregulares*.

Na verdade, é inequívoca a intenção do legislador de abranger nas regras de incidência subjectiva em IRC (art. 2.º do CIRC) todas as sociedades comerciais afectadas formalmente e que não reúnam as condições de validade previstas na lei (art. 5.º do C.S.C.), não se mostrando relevante para o Direito Fiscal a circunstância de as sociedades serem ou não dotadas de personalidade jurídica, não se questionando a tributação das sociedades irregulares em IRC, excluindo-as, desde logo, do regime da transparência fiscal, porque sociedades com um objecto comercial, mas cujo processo constitutivo está incompleto ou viciado, não se admitindo a sua qualificação como sociedades civis, mas tão somente a remissão para o regime destas, consagrado nos art.ºs 980.º a 1021.º do Código Civil.



Assim, o processo de liquidação das sociedades não regularmente constituídas deverá ser tratado nos termos dos arts. 1010.º e seguintes do Código Civil, não obstante, do ponto de vista fiscal, embora não estejamos na presença de uma entidade dotada de personalidade jurídica, se considerem aplicáveis as disposições dos arts. 73.º a 75.º do Código do IRC.

Em consequência, após a liquidação da sociedade irregular deverá proceder-se à partilha dos valores a atribuir aos sócios, devendo esta obedecer ao regime previsto no art. 76.º do Código do IRC, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o art. 75.º do mesmo Código.

Sendo *não residente* o titular da participação da sociedade liquidada, haverá que distinguir se se trata de pessoa colectiva ou pessoa singular:

a) Pessoa Colectiva

O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 75.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de capitais, não imputável a estabelecimento estável aí situado, encontra-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%, conforme disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 88.º do Código do IRC e no n.º 2 do art. 80.º do Código do IRC, dada a remissão do n.º 5 daquele artigo.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da conexão prevista na alínea b) do n.º 3 do art. 4.º do Código do IRC e não se encontrando abrangida pela isenção constante do art. 26.º do EBF, implica a obrigação de entrega da declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 5 do art. 112.º do Código do IRC, sendo de 25% a taxa de tributação (n.º 2 do art. 80.º do CIRC).

b) Pessoa Singular

O valor atribuído aos associados em resultado de partilha que, nos termos do art. 75.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, encontra-se sujeito a retenção na fonte definitivo à taxa de 25%, por força do disposto na alínea a) do art. 71.º do Código do IRS.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da conexão prevista na alínea h) do n.º 1 do art. 18.º do Código do IRS, e não se encontrando abrangida pela isenção constante do art. 26.º do EBF, implica a entrega da declaração de rendimentos mod. 3, sinalizando o campo 4 do Q. 06 e indicando o representante, nomeado obrigatoriamente nos termos do art. 130.º do Código do IRS, e respectivo NIF (campo 5), sendo tributado à taxa de 10% (n.º 4 do art. 72.º do CIRS).

A obrigação de nomeação de representante é extensiva às pessoas colectivas, face ao disposto no art. 118.º do Código do IRC, encontrando-se previstas no art. 124.º do RGIT as penalidades para o incumprimento.

Existindo Convenção sobre Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e o país de residência do sujeito passivo, uma vez que

o direito das convenções se sobrepõe ao direito interno, haverá que enquadrar os rendimentos associados à liquidação de sociedades no âmbito da mesma.

Assim, no que se refere ao valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 75.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, resulta evidente (n.º 3 do art. 75.º do CIRC) ter sido preocupação do legislador a opção pela sua equiparação, em termos de tributação, aos lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos titulares, pelo que, no caso de CDT, haverá fixação de limites ao exercício do poder de tributação pelo Estado da fonte, caracterizada pela limitação do imposto na fonte, cumpridos os requisitos de fundo e de forma (n.ºs 2 e 3 do art. 90.º do CIRC e n.ºs 1 e 2 do art. 18.º do Dec. Lei n.º 42/91, de 22.01), não se pretendendo com tal prática servir os interesses financeiros do Estado da residência mas, antes pelo contrário, beneficiar o investidor, de forma a tornar possíveis incentivos ao investimento oferecido pelo Estado da fonte.

Não obstante, sendo o titular uma pessoa colectiva residente num Estado membro da União Europeia, independentemente da existência ou não de CDT, chama-se a atenção para a isenção prevista no n.º 3 do art. 14.º do Código do IRC:

“Estão isentos de IRC os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante dois anos.”

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, não nos parece ser de aplicar a disciplina relacionada com os ganhos associados à alienação de participações de capital, pelas razões já explicitadas, mas antes a prevista para a tributação de “Outros rendimentos” na CDT, pelo que, em relação a rendimentos desta natureza, será de aplicar o princípio da tributação exclusiva no Estado da residência, devendo o Estado da fonte abster-se de qualquer tributação.

Contabilisticamente, recomendamos a leitura atenta da obra “A Contabilidade das Sociedades” – Prof. Gonçalves da Silva e Dr. Esteves Pereira, relembrando as exigências decorrentes do disposto no art. 149.º do Código das Sociedades Comerciais e no art. 73.º do Código do IRC, sendo certo que, finda a liquidação (realização de activos e satisfação de passivos), o Balanço de Liquidação terá, em princípio, como componentes:

No activo: – Caixa e/ou Depósitos à Ordem

No passivo: – Nada

Na Sit. Líquida: – Capital
– Reservas
– Resultados

devendo seguir-se a operação de partilha pelos sócios.