

APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES

Trabalho elaborado por:

Joaquim Alexandre de Oliveira e Silva
Economista
Docente Universitário

31-05-2011

DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES

- * ASPECTOS FORMAIS E FISCAIS
- * TRIBUTAÇÃO DOS SÓCIOS

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. 141º do CSC os casos de **dissolução imediata** de uma sociedade são os previstos no contrato e ainda:

- Pelo decurso do prazo fixado no contrato;
- Pela realização completa do objecto contratual;
- Pela ilicitude superveniente do objecto contratual;
- Pela deliberação dos sócios;
- Pela declaração de insolvência da sociedade.

Nos três primeiros casos, os sócios podem deliberar, por maioria simples dos votos produzidos na assembleia, o reconhecimento da dissolução.

Além destas ocorrências, existem causas de **dissolução administrativa ou por deliberação dos sócios**, sempre em facto previsto na lei ou no contrato, nomeadamente (art. 142º do CSC):

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

Nestes casos podem os sócios, por maioria absoluta dos votos expressos na assembleia, dissolver a sociedade com fundamento no facto ocorrido,

produzindo efeitos a partir da data da deliberação ou, no caso da deliberação ser impugnada, do trânsito em julgado da sentença.

Pode ainda verificar-se a **dissolução oficiosa**, por parte do serviço de registo competente, caso ainda não iniciado o procedimento administrativo pelos interessados, quando (art. 143º do CSC):

- Durante dois anos consecutivos, a sociedade não tenha procedido ao depósito dos documentos de prestação de contas e a administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a omissão de entrega da declaração fiscal de rendimentos pelo mesmo período;
- A administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a ausência de actividade efectiva da sociedade (art. 83º do CPPT) ou a sua declaração oficiosa de cessação de actividade (n.º 6 do art. 8º do CIRC).

Os procedimentos administrativos da dissolução encontram-se regulados em diploma próprio, não dependendo a dissolução da sociedade de forma especial nos casos em que tenha sido deliberada pela assembleia geral, devendo a inscrição da dissolução no serviço de registo competente ser requerida pela administração ou pelos liquidatários (art. 145º do CSC).

Com a dissolução da sociedade, salvo quando a lei disponha de forma diversa, inicia-se imediatamente a 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. 147º 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 ainda não exigíveis à data da dissolução, ficando por elas ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento (n.º 2 do art. 147º do C.S.C.).

As contas reportadas à data da dissolução deverão ter tratamento semelhante às contas anuais e ser aprovadas nos 60 dias seguintes à dissolução 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” (n.º 3 do art. 146º do CSC). Não sendo possível a dissolução e liquidação em simultâneo, a liquidação deverá estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de dois anos a contar da data da dissolução, sem prejuízo de prazo inferior convencionado no contrato ou fixado por deliberação dos sócios, prorrogável por um período não superior a um ano se assim for deliberado pelos sócios (n.ºs 1 e 2 do art. 150º do CSC).

Decorridos os prazos referidos sem que tenha sido requerido o registo do encerramento da liquidação, o serviço de registo competente promove oficiosamente a liquidação por via administrativa (n.º 3 do art. 150º do CSC).

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. 157º do C.S.C.), sem prejuízo de anualmente deverem ser prestadas contas acompanhadas de relatório pormenorizado do estado da liquidação (art. 155º do C.S.C.).

Os liquidatários deverão pagar todas as dívidas da sociedade para as quais seja suficiente o activo social devendo em relação às dividas litigiosas ser acautelados os eventuais direitos do credor por meio de caução, prestada nos termos do Código de Processo Civil (art. 154º do CSC), e começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas (n.º 1 do art. 26º 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, podendo excluir da partilha as importâncias estimadas para encargos da liquidação até à extinção da sociedade (art. 156º do CSC).

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. 157º do C.S.C.), deverá ser requerido o registo do encerramento da liquidação, após o qual a sociedade se considera extinta (art. 160º do C.S.C.).

O regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais é regulado em diploma próprio, aprovado pelo Dec. Lei n.º 76-A/2006, de 29.03.

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. 8º do CIRC, chamando-se a atenção para o facto da cessação de actividade para efeitos de IVA poder anteceder aquela data (arts. 33º a 35º do CIVA).

No caso de se estar perante uma insolvência, a respectiva declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do art. 146º do CSC, 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 ou administrador da insolvência nomeado, na sua qualidade de representante da sociedade e no âmbito dos poderes ordinários de administração que lhe estão atribuídos (n.º 10 do art. 117º do CIRC).

Neste particular, reputa-se do maior interesse, para efeitos fiscais, o conteúdo da **Circular n.º 1/2010**, de 02.02, da DSIRC/DSIVA que se transcreve:

“Tendo merecido concordância, por despacho de 25 de Setembro de 2009, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Despacho n.º

1280/2009.XVII) as instruções administrativas enunciadas no relatório do grupo de trabalho encarregue do estudo relativo às obrigações fiscais em caso de insolvência, procede-se à sua divulgação:

I – DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA

1. Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do artigo 146.º do mesmo diploma, em fase de liquidação.
2. A dissolução da sociedade não implica a sua concomitante extinção (a qual só se verificará quando do registo do encerramento da liquidação, de acordo com o disposto no artigo 160.º do CSC), pelo que 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 da liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas”.
3. O perdurar da personalidade jurídica da insolvente após a dissolução, nos casos em que esta tenha como motivo a declaração de insolvência, não é posto em causa pela particular situação jurídica da insolvente delineada no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), já que as inibições ou limitações que tal declaração impõe não têm consequências nesse plano.
4. A personalidade tributária da insolvente, tal como definida no artigo 15.º da Lei Geral Tributária (LGT), não é afectada pela declaração de insolvência, porquanto, inerente ao respectivo processo de liquidação, está a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

II – DAS OBRIGAÇÕES EM SEDE DE IRC

Da conjugação dos artigos 65.º e 268.º do CIRE, este último introduzido no Título “Benefícios Emolumentares e Fiscais” – que vem, aliás, confirmar a sujeição das entidades insolventes aos impostos sobre o rendimento, pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, a priori, está sujeito – com os artigos 117.º a 125.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) resulta, para as pessoas colectivas em situação de insolvência, o cumprimento de obrigações em sede de IRC, designadamente:

5. Proceder à liquidação e ao pagamento do imposto, nos termos previstos na alínea a) do artigo 89.º e no n.º 1 do artigo 104.º, ambos do CIRC;
6. Sem prejuízo do disposto no n.º 7 do artigo 118.º do CIRC, apresentar, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, declaração com as alterações verificadas, aditando-se, nomeadamente, à designação social “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do CSC. Esta declaração deve conter obrigatoriamente a identificação/assinatura do respectivo técnico oficial de contas (TOC);
7. Submeter, por transmissão electrónica de dados, nos termos previstos no artigo 120.º do CIRC, a declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º, a qual deve conter a identificação do TOC;
8. Submeter, por transmissão electrónica de dados, nos termos previstos no artigo 121.º do CIRC, a declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com a identificação do TOC;
9. Estas e as demais obrigações declarativas previstas no Código do IRC são da responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre expressamente do n.º 10 do artigo 117.º do referido Código;

10. Caso o sujeito passivo não disponha de senha de acesso às declarações electrónicas, ou sendo necessário proceder à sua recuperação, deve o Administrador da Insolvência proceder ao respectivo pedido, no sítio das declarações electrónicas, conforme previsto no n.º 3 da Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro;
11. Nos termos e condições referidas no artigo 123.º do CIRC é obrigatório dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal.

III – DAS OBRIGAÇÕES EM SEDE DE IVA

Para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), as pessoas colectivas em situação de insolvência ficam sujeitas ao cumprimento das seguintes obrigações:

12. Apresentar, nos termos do artigo 32.º do CIVA, uma declaração de alterações, indicando no quadro 17 a respectiva identificação e no quadro 04 aditando à designação social a expressão “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do CSC. Esta declaração deve conter obrigatoriamente a identificação/assinatura o respectivo técnico oficial de contas (TOC);
13. Emitir, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, em forma legal, uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do referido diploma;
14. Proceder ao correcto apuramento do imposto em cada um dos períodos de tributação previstos no CIVA, recorrendo nomeadamente às regras constantes dos seus artigos 19.º a 26.º e do artigo 78.º, as quais se integram no conceito de “liquidação do imposto” que o mesmo normalmente assume no Direito Fiscal;
15. Encontra-se ressalvada a possibilidade de exercício por parte dos sujeitos em situação de insolvência declarada, do direito a dedução do imposto, nos termos dos artigos 19.º a 26.º do CIVA;
16. Proceder, nos períodos de tributação em que tenha sido apurado imposto a favor do Estado, ao pagamento do imposto que se

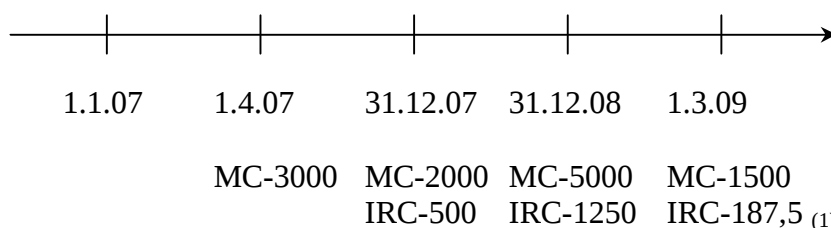
- mostrar devido, nos prazos legais definidos em função da periodicidade em que se encontram enquadrados;
17. Cumprir, na forma e prazos definidos na lei, as demais obrigações declarativas previstas no CIVA;
 18. Dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto, que deverá mostrar-se organizada nos termos previstos no artigo 44.º do CIVA e obedecer aos requisitos constantes dos subsequentes artigos;
 19. Em caso de pedido de reembolso, este será solicitado em declaração periódica, contendo a identificação do técnico oficial de contas responsável, submetida por transmissão electrónica de dados, no prazo legal, após o que, será deferido ou indeferido, consoante se encontrem ou não reunidas as condições legais previstas no artigo 22.º do CIVA e no Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro (republicado em Anexo ao Despacho Normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho);
 20. Na circunstância de no decurso do procedimento de insolvência, se prever, em sede de plano de insolvência, a manutenção em actividade da empresa, na titularidade do devedor ou de terceiro, deve o sujeito passivo submeter, nos termos do artigo 32.º do CIVA, uma declaração de alterações, contendo:
 - 20.1 A retirada à designação social do devedor da menção “sociedade em liquidação” ou simplesmente “em liquidação”, como decorre conjugadamente dos artigos 141.º, n.º 1, alínea e), 146.º, n.º 1 e 161.º, todos do CSC com o artigo 206.º, n.º 1 do CIRE;
 - 20.2 A adopção de qualquer eventual providência a que alude o artigo 198.º do CIRE;
 - 20.3 A identificação/assinatura do técnico oficial de contas (TOC)”

A. 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. 79º do CIRC:

- 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, não obstante a entrega de uma única declaração mod. 22 respeitante a todo o período de tributação.

Exemplo:



01.04.07 – Data da dissolução

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

(1) Em 2009, sendo a matéria colectável não superior a €12.500, a taxa do IRC é de 12,5%

Obrigações declarativas:

a) Declaração de alterações (n.º 5 do art. 118º do CIRC):

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

Com a alteração introduzida ao art. 118º do CIRC pelo Dec. Lei n.º 122/2009, de 21.05, sempre que as alterações sejam de factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial e a entidades inscritas no ficheiro central de Pessoas Colectivas que não estejam sujeitas ao registo comercial, o contribuinte fica dispensado da entrega da declaração de alterações (n.º 7 do art. 118º do CIRC).

b) Declaração periódica de rendimentos (art. 120º do CIRC):

- Até ao último dia útil do mês de Maio de 2008, declaração referente ao exercício de 2007, devendo o sujeito passivo, porém, possuir elementos que permitam a separação e controle do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 2 do art. 79º do CIRC.
- Até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação (01.03.09):
 - Declaração referente ao exercício de 2008
 - Declaração (obrigatória), referente ao período de 01.01.09 a 01.03.09 (declaração do período de cessação)
 - Declaração (facultativa), referente ao período de 01.04.07 a 01.03.09 (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:

2007 (01.04.07 a 31.12.07).....	(1000)
2008.....	5000
2009 (01.01.09 a 01.03.09).....	<u>1500</u>
	<u>5500</u>

- Cálculo do imposto:

IRC liquidado (campo 358/Q.10):	
5500 x 12,5% =	687,5
Pag. Conta (campo 360/Q. 10):	
(1250 - 250) + 187,5 =	<u>1.187,5</u>
IRC a recuperar	<u>500,0</u>

A declaração do período de liquidação apenas tem interesse quando, nos períodos de liquidação provisória que o integram, com especial relevância para o último, haja descida da taxa de IRC, caso da situação em apreço, ou prejuízos fiscais que não seja possível reportar “para a frente” mas sim “para trás”.

c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 121º do CIRC)

No caso de cessação de actividade, nos termos do n.º 5 do art. 8º do CIRC, a declaração relativa ao exercício em que a mesma se verificou deve ser apresentada no prazo referido no n.º 3 do art. 120º do CIRC, ou seja, até ao 30º dia seguinte ao da data da cessação (pedido do registo do encerramento da liquidação na Conservatória do Registo Comercial), independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

d) Processo de documentação fiscal (art. 130º 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 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, nomeadamente todos os elementos relacionados com a dissolução, liquidação e partilha, com especial relevo para a informação decorrente do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 2 do art. 79º do CIRC e para o mapa da partilha.

e) Declaração de cessação (n.º 6 do art. 118º 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, bem como

designando um representante com residência em território nacional (n.º 4 do art. 19º da LGT).

Embora tal não resulte directamente do previsto no n.º 7 do art. 118º do CIRC, é entendimento da DSIRC que não se torna necessário proceder à entrega da declaração de cessação, dado que os dados relativos a essa cessação foram já transmitidos pelo Ministério da Justiça via web service à Administração Fiscal.

Quanto aos prejuízos fiscais anteriores à dissolução e na data desta ainda dedutíveis nos termos do art. 52º do CIRC, podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, se *este não ultrapassar dois anos* (n.º 4 do art. 79º do CIRC).

Porém, dado que, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 8º do CIRC, no exercício em que ocorre a dissolução não existem dois períodos de tributação, os prejuízos nele verificados globalmente podem ser deduzidos nos termos do disposto no n.º 1 do art. 52º do citado Código.

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

1 - Dissolução e liquidação ocorrem no mesmo exercício

- Entrega da declaração de alterações no prazo de 15 dias a contar da data da alteração (n.º 5 do art. 118º do CIRC), se dissolução e liquidação ocorrerem em datas diferentes, ainda que no mesmo exercício, obrigação esta dispensada face o disposto no n.º 7 do art. 118º do CIRC, introduzido pelo Dec. Lei n.º 122/2009, de 21.05.
- Envio de uma única declaração de rendimentos (declaração mod. 22), a entregar até ao 30º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (alteração introduzida pelo Dec. Lei n.º 292/2009, de 13.10), sinalizando o campo 3 e indicando a data da cessação no campo 6 ambos do quadro 04.2.

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. 112º do CIRC).

- Envio da declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 121º do CIRC) e elaboração do processo de documentação fiscal (art. 130º 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. 118º do CIRC), embora seja entendimento da DSIRC que tal não se torna necessário dado que os dados relativos à cessação foram objecto de registo na CRC (n.º 7 do art. 118º do CIRC).

2 - Dissolução e liquidação ocorrem em exercícios diferentes

- Entrega da declaração de alterações (n.º 5 do art. 118º do CIRC), com a particularidade da dispensa prevista no n.º 7 do art. 110º do CIRC.
- Sem prejuízo da observância do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 2 do art. 79º do CIRC, deverá ser enviada uma única declaração de rendimentos referente ao exercício em que ocorreu a dissolução, abrangendo a totalidade do período de tributação, não devendo ser assinalado nenhum dos campos do quadro 04.2.
- Envio 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. 120º do CIRC).
- No exercício do encerramento da liquidação e *desde que o período de liquidação não ultrapasse dois anos*, podem ser enviadas duas declarações de rendimentos, respeitando o prazo previsto no n.º 3 do art. 120º do CIRC, 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 quadro 04.2, 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 Q. 04.2 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 dois anos*, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 79º do CIRC, deixará de ter natureza provisória (n.º 3 do art. 79º do CIRC), passando a ter natureza definitiva e, como tal, não pode ser enviada a declaração correspondente ao período de liquidação.

- Em relação a cada um dos exercícios deve ser enviada a declaração anual de informação contabilística e fiscal e elaborado o processo de documentação fiscal correspondente, até ao dia 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, sendo, em relação ao exercício do encerramento da liquidação, de respeitar o referido no ponto anterior.

No caso de ser enviada declaração correspondente ao período de liquidação (facultativa), a declaração anual de informação contabilística e fiscal deve conter apenas os Anexos A ou B ou C.

- Entrega da declaração de cessação (n.º 6 do art. 118º do CIRC), embora seja entendimento da DSIRC que tal não se torna necessário dado que os dados relativos à cessação foram objecto de registo na CRC (n.º 7 do art. 118º 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. 93º do CIRC, quando existir, e que, nos termos aí referidos, possa ser recuperada (pagamentos especiais por conta

efectuados durante o terceiro exercício imediatamente anterior ao da cessação e seguintes), 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. 93º do CIRC).

Quanto à declaração anual de informação contabilística e fiscal cumpre referir ainda:

- No caso da liquidação da sociedade e a data do pedido de inscrição de registo na CRC ocorrerem no mesmo ano/exercício, os valores a inscrever nos Anexos A ou B ou C da declaração anual de informação contabilística e fiscal, devem reflectir também as operações de liquidação, imediatamente antes da partilha, devendo a declaração ser considerada de cessação.
- No caso da liquidação da sociedade e a data do pedido de registo na CRC ocorrerem em anos/exercícios diferentes:
 - Para o(s) ano(s)/exercício(s) anterior(es) ao referido registo, os valores a inscrever nos Anexos A ou B ou C da declaração anual, devem reflectir as operações de liquidação, imediatamente antes da partilha, devendo esta ser considerada de “NORMAL”;
 - Para o ano/exercício em que ocorreu o pedido de registo na CRC, aqueles anexos podem ser enviados sem qualquer valor, devendo a declaração ser considerada de “CESSAÇÃO” (campo 2 do Q. 06 da declaração anual).
- Os restantes anexos da declaração deverão deixar de ser enviados sempre que não sejam efectuadas as operações que aí deveriam ser mencionadas.

B. 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. 80º 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. 81º do CIRC), o qual:

- Se *positivo*, é considerado 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 *negativo*, é considerado 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, chamando-se a atenção para o disposto no n.º 3 do art. 45º do CIRC.

A partir de 01.01.2008, a menos-valia deverá ser considerada apenas pelo montante que exceder os prejuízos fiscais transmitidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades, sendo ainda afastada a sua dedutibilidade quando a sociedade liquidada esteja domiciliada num país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 150/2004, de 13.02).

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. 51º do CIRC, 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 8 do art. 51º do CIRC), mediante dedução, para efeitos da determinação do lucro tributável da participante, de 50% daquele valor (n.º 3 do art. 81º do CIRC), sendo que o n.º 8 do art. 51º do CIRC foi revogado pela Lei n.º 55-A/2010, 31.12.

A parte do resultado da partilha considerada como mais-valia ou menos-valia, concorrendo esta em apenas 50% para a determinação do lucro tributável em IRC (n.º 3 do art. 45º do CIRC), segundo entendimento administrativo não está abrangida pelas disposições dos arts. 46º a 48º do CIRC, uma vez que o disposto no art. 81º do CIRC 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. 48º do CIRC (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. 18º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11, na medida em que este 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 do 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. 5º do CIRS é tributada por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 21,5%, prevista na alínea c) do n.º 3

do art. 71º do CIRS, com opção pelo englobamento nos termos do preceituado no art. 40º-A do CIRS.

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

- Se *positivo*, tributado à taxa de 20%, sem prejuízo do seu englobamento por opção (n.ºs 4 e 7 do art. 72º 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. 55º do CIRS).

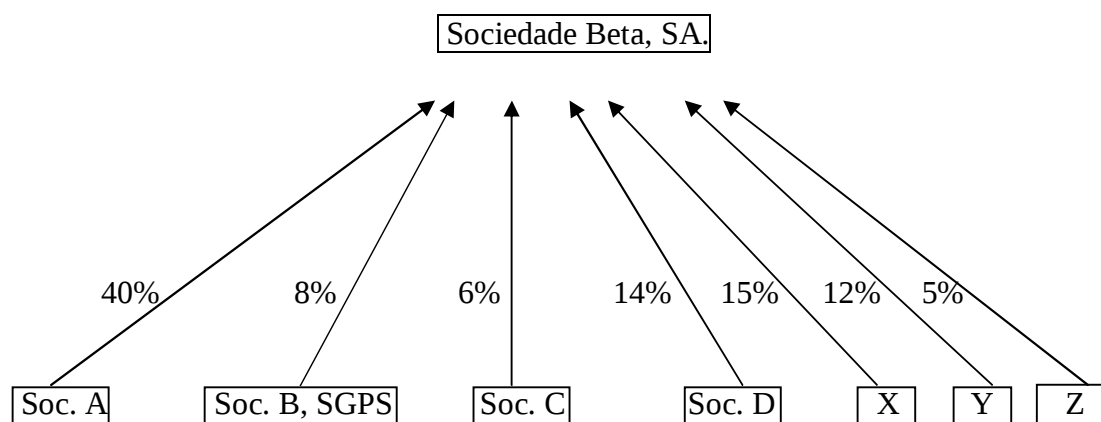
Sempre que seja exercida a opção pelo englobamento, chamando-se a atenção para o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 119º do CIRS, fica o sujeito passivo, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do art. 71º e no n.º 7 do art. 72º do CIRS e no n.º 7 do art. 81º, todos do CIRS (n.º 5 do art. 22º do CIRS), passando a retenção na fonte a ter a natureza de imposto por conta do imposto devido a final (n.º 7 do art. 71º 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. 5º do Dec. Lei n.º 442-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. 7º do CIRS), é passível de uma retenção à taxa liberatória de 21,5%, conforme resulta da conjugação do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 101º com a alínea c) do n.º 3 do art. 71º, ambos 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. 51º do CIRC, 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. 97º do mesmo Código.

Exemplo:

A sociedade Beta, SA, constituída em 1983, vai dissolver-se (2010), 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 (1983)180.000
- Por incorporação de reservas 320.000
- Houve prémios de emissão de (1983) 120.000

Após a liquidação (2010), 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):

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	2005	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 (b)	-	-
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. 51º do CIRC, havendo dispensa de retenção na fonte, conforme alínea c) do n.º 1 do art. 97º do CIRC.

(b) Aplicável o regime previsto no n.º 8 do art. 51º do CIRC (atenuação da dupla tributação económica), havendo retenção na fonte à taxa de 21,5%, mesmo no caso da SGPS, dado que aos rendimentos de partilha, considerados rendimentos de capitais, não é aplicável o disposto no n.º 1 do art. 32º do EBF, uma vez que apenas se aplica quando estejam em causa lucros distribuídos, mas antes o art. 51º do CIRC com todos os seus condicionalismos e exigências (Inf. Vinculativa no Proc. n.º 1907/2004, com despacho em 23.11.09).

O n.º 8 do art. 51º do CIRC bem como o n.º 1 do art. 32º do EBF foram revogados pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12.

(c) Aplicável o regime previsto no art. 40º-A do CIRS por opção, havendo retenção na fonte à taxa liberatória de 21,5%.

(d) Mais-valia tributável, não abrangida pelo regime fiscal previsto nos arts. 46º a 48º do CIRC nem pelo regime transitório do art. 18º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11.

(e) Mais-valia tributável, porque tipificada na alínea b) do n.º 1 do art. 10º do CIRS, abrangida pelo disposto no art. 5º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30.11 e, como tal, não sujeita a IRS.

(f) Menos-valia dedutível para efeitos fiscais em apenas 50% do seu montante face ao disposto no n.º 3 do art. 45º do CIRC, dado as acções 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 6 do art. 55º do CIRS.

Cumprido, porém, salientar que, relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo *regime da transparência fiscal*, nos termos do art. 6º do CIRC, 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. 81º do CIRC).

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

Por último, de acordo com o disposto no art. 82º do CIRC, à liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades é aplicável o disposto nos arts. 79º a 81º, 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. 2º do CIRC) todas as sociedades comerciais afectadas formalmente e que não reúnam as condições de validade previstas na lei (art. 5º 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 arts. 980º a 1021º do Código Civil.

Assim, o processo de liquidação das sociedades não regularmente constituídas deverá ser tratado nos termos dos arts. 1010º 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. 79º a 81º do CIRC.

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. 82º do CIRC, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o art. 81º do mesmo Código.

Sendo não residente o titular da participação na 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. 81º do CIRC, seja considerado rendimento de capitais,

não imputável a estabelecimento estável situado em território nacional, encontra-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 20% (21,5% a partir do período de tributação iniciado em ou após 01.01.2011), conforme disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 94º do CIRC e na alínea c) do n.º 4 do art. 87º do CIRC, 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. 4º do CIRC, não se encontrando abrangida pela isenção constante do art. 27º do EBF, dado não resultar de transmissão onerosa, tal implica a obrigação de envio da declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 5 do art. 120º do CIRC, sendo de 25% a taxa de tributação (n.º 4 do art. 87º do CIRC), sinalizando o campo 4 do Q. 03.3 e indicando o NIF do representante legal, no campo 1 do Q. 05, nomeado obrigatoriamente nos termos do art. 126º do CIRC, não sendo necessária a indicação do NIF do TOC.

b) Pessoa Singular

O valor atribuído aos associados em resultado de partilha que, nos termos do art. 81º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, considera-se obtido em território português, face ao previsto na alínea g) do n.º 1 do art. 18º do CIRS, encontrando-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 21,5%, por força do disposto na alínea c) do n.º 3 do art. 71º do CIRS.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da conexão prevista na alínea i) do n.º 1 do art. 18º do CIRS, não se encontrando abrangida pela isenção constante do art. 27º 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. 130º do CIRS, e respectivo NIF (campo 5), sendo tributado à taxa de 20% (n.º 4 do art. 72º do CIRS).

A não nomeação de representante constitui infracção punível nos termos do previsto no art. 124º do RGIT.

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. 81º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, resulta evidente (n.º 3 do art. 81º 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 (art. 98º do CIRC e art. 18º 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 e nas condições previstas nos n.ºs 3 a 11 do art. 14º do CIRC, com a particularidade do disposto no art. 95º do CIRC.

Esta isenção é igualmente aplicável quando a participante é uma sociedade residente na Confederação Suíça nos termos e nas condições referidas no art. 15º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, sempre que reunidas as condições previstas nos n.ºs. 8 e 9 do art. 14º do CIRC, chamando-se a atenção para o disposto no art. 95º do CIRC.

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. 149º do CSC e no art. 79º do CIRC, 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.

31-05-2011