

As novidades fiscais no Orçamento do Estado para 2005 (Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

Diferenças essenciais entre a Lei do Orçamento do Estado para 2005 e a respectiva Proposta de Lei

Nos seus aspectos essenciais, a versão final do Orçamento do Estado para 2005 (Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro), não evidencia, na sua vertente tributária, diferenças de monta em relação à Proposta de Lei (adiante, "Proposta") que a antecedeu. Na generalidade dos casos, resulta notório que tais diferenças representam recuos, mais ou menos pronunciados, da parte dos partidos afectos ao Governo cessante face à posição assumido na Proposta apresentada pelo Executivo, de combate à evasão e fraude fiscais.

São disso exemplo, designadamente, (i) a possibilidade de as entidades que exerçam predominantemente a sua actividade nas Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria, poderem solicitar a fixação de uma percentagem do seu lucro tributável global que resulte de actividades exercidas fora do âmbito institucional dessas zonas francas inferior a 85% (percentagem que havia sido fixada na Proposta e que não contemplava excepções), (ii) a enumeração, não contemplada na Proposta, dos benefícios fiscais elegíveis para o cálculo do valor mínimo de IRC a liquidar pelos sujeitos passivos, que, com a Proposta, foi fixado em 60% do IRC (líquido da dedução por dupla tributação internacional e benefícios fiscais) que seria liquidado na ausência de quaisquer benefícios fiscais, e (iii) a prorrogação, omissa na Proposta, da vigência do Decreto-Lei nº 404/90, de 21 de Dezembro, que prevê a concessão de vários benefícios fiscais às operações de reorganização, ainda que em termos bastante restritivos.

De assinalar, contudo, que, comparativamente com a redacção da Proposta, o Orçamento do Estado para 2005 vem, em duas situações, que aliás se estimam vir a gerar acesa controvérsia, reforçar os meios actualmente ao dispor da administração tributária para o combate à evasão fiscal.

A primeira alteração consiste na redacção da nova norma anti-abuso plasmada no nº 10 do artigo 46º do Código do IRC (que visa a ineficácia fiscal do regime de eliminação de dupla tributação dos lucros distribuídos em situações aí previstas de abuso de formas jurídicas dirigidas à redução, eliminação ou diferimento de impostos) que acabou por ser alterada face à redacção da Proposta, embora a respectiva redacção se mantenha pouco clara e susceptível de gerar inúmeros litígios entre a administração tributária e os contribuintes.

De facto, a expressão "quando se conclua existir abuso das formas jurídicas", que se manteve face à redacção da Proposta, parece indiciar que a aplicação desta nova regra anti-abuso implicará a abertura do procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que aliás só ocorrerá num prazo de três anos após o acto ou a celebração do negócio jurídico objecto da aplicação desta regra anti-abuso especial.

Por outro lado, a eliminação da expressão "nomeadamente" parece indicar que a administração tributária apenas poderá utilizar este procedimento anti-abuso quando demonstrar que os dividendos não tenham sido sujeitos a tributação efectiva ou tenham origem em rendimentos aos quais o regime de eliminação de dupla tributação de lucros distribuídos previsto no artigo 46 não seja aplicável. Note-se que a redacção final deixou também de fazer menção de a entidade que distribui os lucros não possuir estrutura humana e material proporcional aos rendimentos em causa.

A outra alteração que cumpre aqui destacar, prende-se com a introdução, já neste Orçamento do Estado, de novas regras (alterações aos artigos 63º e 63º-B da Lei Geral Tributária e aditamento do novo artigo 63º-C) que alteram o regime de acesso da administração tributária aos elementos cobertos pelo sigilo bancário, nomeadamente concedendo a esta o acesso directo a esses elementos em caso de impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável ou de existência de indícios da prática de crime em matéria tributária, da falta de veracidade do declarado ou em situação de incumprimento das obrigações de pagamento.

Ficam, assim, identificadas aquelas as diferenças entre a Lei do Orçamento de Estado e a respectiva Proposta que, em nossa opinião, assumem maior relevo. Quanto à apreciação crítica das demais novidades fiscais, remetemos para a nossa Newsletter de 21 de Outubro passado sobre a Proposta.

Estes e outros assuntos serão, nas páginas subsequentes, analisados e comentados com maior detalhe.

IRS — Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

1. Incrementos patrimoniais — Categoria G

Em consonância com as alterações à Lei Geral Tributária (LGT) constantes do Orçamento do Estado para 2005, prevê-se que, nas situações de avaliação indirecta da matéria colectável em que se conclua pela existência de uma divergência de, pelo menos um terço, entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou do consumo exteriorizados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, o montante correspondente a tal divergência seja considerado como um incremento patrimonial tributável de acordo com as regras previstas para a Categoria G do IRS.

Isto desde que não existam fundamentos para fixar um rendimento superior em sede de tributação indirecta, ao abrigo do disposto no artigo 90º da LGT (cf. ponto 1.4 Avaliação indirecta na secção do Procedimento, Processo Tributário e Outras Disposições).

2. Dupla tributação económica

Evidenciando a preocupação do legislador em respeitar o princípio da não discriminação comunitária na área da tributação das pessoas singulares, o artigo 40º-A do Código do IRS prevê agora o englobamento de apenas metade dos lucros que os sujeitos passivos de IRS recebam de entidades residentes noutros Estado Membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos na Directiva nº 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao Regime Fiscal Comum Aplicável às Sociedades-mães e Sociedades Afiliadas de Estados-membros Diferentes, de 23 de Julho (anteriormente só os lucros distribuídos por entidades residentes em Portugal podiam usufruir deste regime).

3. Pensões — Categoria H

Nesta matéria, verifica-se a actualização do valor de referência de rendimentos brutos da Categoria H, passando a ser de € 8.263 (sofrendo um aumento de € 142), ao qual se deduzirá a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido.

4. Abatimentos

A este nível, os encargos susceptíveis de abater à totalidade do rendimento dos sujeitos passivos, ficam restringidos apenas às pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, excepto nos casos em que o beneficiário das pensões faça parte do mesmo agregado familiar ou relativamente ao qual estejam previstas deduções à colecta nos termos do Código do IRS, nomeadamente as despesas de saúde, de educação, etc.

5. Taxas gerais do imposto

Para além da actualização dos escalões de imposto em 2%, verifica-se uma redução das taxas marginais e médias que lhes correspondem, prevendo-se um impacto mais significativo nos sujeitos passivos com menores rendimentos mas mantendo-se a taxa máxima de imposto nos 40%.

6. Rendimentos prediais auferidos por não residentes

Os não residentes sem estabelecimento estável em Portugal poderão ver agora os seus rendimentos prediais de fonte portuguesa serem tributados à taxa especial de 15%, quando a taxa actualmente em vigor se situa nos 25%.

Refira-se ainda que a taxa aplicável aos rendimentos obtidos por não residentes mas que sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, sofre uma redução de 5%, passando a ser de 25%.

7. Retenções na fonte — Remunerações não fixas

Nada de relevante há aqui a assinalar, com excepção da habitual actualização dos escalões, que este ano se situa em 2%.

8. **Tributação autónoma**

Na determinação da matéria colectável dos rendimentos empresariais e profissionais pelo método de contabilidade organizada, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis suportados pelos sujeitos passivos que apurem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam, passam a ser tributados autonomamente à taxa de 5%.

Adicionalmente, nas situações de contitularidade de rendimentos, o imposto apurado relativamente às despesas sujeitas a tributação autónoma em IRS (e.g. as acima indicadas), é imputado a cada um dos contitulares na proporção das respectivas quotas.

9. **Cessação oficiosa da actividade**

Passa a ser possível à administração tributária declarar oficiosamente a cessação da actividade, quando seja manifesto o seu não exercício ou a ausência de intenção desse exercício, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de exercer.

Não obstante, a referida cessação oficiosa não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das suas obrigações tributárias.

10. **Deduções à colecta**

10.1. **Previstas no Código do IRS**

Os limites previstos para as deduções à colecta sofrem um aumento ligeiramente inferior a 2%, dado terem sido efectuados arredondamentos por defeito à unidade de Euro.

Acresce que são eliminadas as deduções relativas às despesas com aconselhamento jurídico e patrocínio judiciário.

É também eliminado o limite conjunto de € 725,19 fixado para as despesas de educação e formação e encargos com lares, mantendo-se, no entanto, os limites unitários previstos para estes dois tipos de deduções à colecta.

É ainda fixado em € 316, o montante de dedução à colecta a efectuar pelo sujeito passivo, no caso de viver em comunhão de habitação com um ascendente que não aufera rendimento superior à pensão mínima do regime geral.

10.2. **Previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)**

A medida de maior relevância nesta sede reside na eliminação das deduções à colecta associadas aos investimentos efectuados em (i) contas poupança-habitação (CPH), (ii) planos individuais de poupança-reforma (PPR), poupança-educação (PPE), (iii) poupança-reforma/educação (PPR/E) e (iv) planos poupança em acções (PPA).

Não obstante, no que concerne às CPH, para os investimentos que tenham sido efectuados ao abrigo da legislação ainda em vigor, continua a ser aplicável o regime previsto quanto aos fins de utilização dos respectivos saldos, bem como a obrigação dos sujeitos passivos conservarem na sua posse os documentos associados àquelas contas e movimentações e a das instituições depositárias de tais contas de comunicarem anualmente à DGCI as constituições, entregas e mobilizações de saldos das mesmas. O mesmo é aplicável às aplicações em PPR, PPE e PPR/E que tenham sido deduzidas à colecta do IRS ao abrigo do regime actualmente em vigor, mantendo-se as penalidades actualmente previstas para os casos de levantamento indevido das entregas efectuadas.

Mantêm-se também as penalidades previstas no actual regime em relação às importâncias que tenham sido deduzidas à colecta em virtude de aplicações em PPA e, bem assim, à diferença positiva entre o valor devido aquando do encerramento do PPA e as importâncias entregues pelo subscritor.

Ainda relativamente às deduções à colecta, é suprimida a respeitante à aquisição de acções no âmbito de operações de privatização realizadas até ao final do ano 2002, bem como a dedução à colecta do IRS referente ao IVA suportado na aquisição de determinados serviços (e.g. de alimentação e bebidas, de reparação de veículos, etc.).

11. Benefícios fiscais

11.1. Contas poupança-reformados

Relativamente a este benefício fiscal, apenas se verifica um aumento, para € 10.500, do *plafond* destas contas a partir do qual os correspondentes juros deixam de beneficiar de isenção de IRS.

11.2. Rendimentos da propriedade intelectual

No que concerne aos rendimentos de propriedade intelectual provenientes da propriedade literária, artística e científica, auferidos por autores titulares originários residentes em território português, o respectivo valor a considerar apenas em 50% para efeitos do englobamento em IRS passa a estar limitado ao montante máximo de € 27.194 (líquido de outros benefícios), podendo tais rendimentos ser distribuídos por um período máximo de três anos

11.3. Acções adquiridas no âmbito das privatizações

Nesta matéria, é aditado pela Lei do Orçamento do Estado para 2005 um novo número ao artigo 59º do EBF, passando a estar prevista a possibilidade de o benefício fiscal em IRS e IRC reconhecido no casos de acções adquiridas no âmbito das privatizações ser concedido por despacho do Ministro das Finanças, com efeitos até ao final do ano de 2007, para dividendos de acções adquiridas na sequência de processo de privatização inicial até ao final de 2002, incluindo as resultantes de aumentos de capital, mediante requerimento das entidades interessadas, apresentado antes da realização da operação, desde que sejam demonstradas as vantagens para dinamizar o mercado de capitais e a protecção dos interesses dos pequenos investidores.

12. Autorizações legislativas

O Governo fica autorizado a rever o regime de deduções aos rendimentos do trabalho dependente no sentido de estas passarem a abranger as contribuições para o sistema público de segurança social, bem como as contribuições para o futuro sistema privado complementar, efectuadas acima do limite superior contributivo.

Fica ainda o Governo autorizado apresentar à Assembleia da República uma proposta de lei no sentido de prever que as pessoas singulares, residentes em território português, titulares de elementos patrimoniais, de natureza mobiliária mas que se encontrem fora deste território, fiquem liberados das obrigações declarativas e outras de natureza exclusivamente tributária relativas aos juros e demais vantagens económicas referentes àqueles, mediante o pagamento de montante de imposto correspondente a 5% do valor daqueles elementos.

IRC — Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

1. Cessação oficiosa da actividade das sociedades

No que respeita ao IRC, é prevista a possibilidade de a administração tributária declarar officiosamente a cessação da actividade de uma empresa quando seja manifesto que a mesma não se encontra a exercer nem tenha intenção de vir a exercer a sua actividade ou quando não possua a adequada estrutura empresarial para esse exercício. Compreensivelmente, fica explícito na lei que tal cessação oficiosa não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das suas obrigações tributárias.

2. Realizações de utilidade social

Instado pela Comissão Europeia a revogar as regras do IRC que conflituem com as liberdades de circulação na União Europeia, o Governo aproveitou a Lei do Orçamento do Estado para 2005 para alterar o artigo 40º do Código do IRC, no sentido de permitir a dedutibilidade dos encargos com seguros de doença e de acidentes pessoais, contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões ou quaisquer regimes complementares de reforma — incluindo em caso de transferência de responsabilidades emergentes dos mesmos contratos e contribuições — também a seguradoras autorizadas a operar em Portugal em livre prestação de serviços ou fundos de pensões geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva nº 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho de 2003, que

altera uma outra Directiva relativa à Assistência Mútua da Autoridades Competentes dos Estados-membros no Domínio dos Impostos Directos e Indirectos, e que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português (anteriormente, tais fundos e seguradoras teriam que ser de direito português).

Ainda neste âmbito, as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões que, em resultado da aplicação das normas internacionais de contabilidade, sejam efectuadas por determinação do Banco de Portugal pelas entidades sujeitas à sua supervisão, passarão a ser totalmente dedutíveis para efeitos fiscais durante o período transitório fixado por esta instituição.

3. **Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**

Numa aproximação do regime de dedutibilidade do IRC ao do IVA, prevê-se agora a desconsideração como custo das importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido. Deste modo, passará a impender sobre o contribuinte o dever, que julgamos excessivo e desproporcionado, de controlar a qualidade fiscal das suas contrapartes.

Quanto às despesas com o pagamento de compensações por deslocações em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal que não sejam facturadas a clientes passa-se a exigir, para a sua integral dedutibilidade, que o respectivo mapa de controlo contenha a identificação da viatura e do respectivo proprietário bem como o número de quilómetros percorridos.

De referir ainda que estas despesas, bem como as que respeitem a ajudas de custo, deixam de ser acrescentadas aos lucros tributáveis dos sujeitos passivos de IRC em 20% do seu quantitativo passando, ao invés, a serem tributadas autonomamente nos termos adiante mencionados.

4. **Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos**

As sociedades de fomento empresarial deixam de beneficiar da eliminação automática da dupla tributação económica dos rendimentos de participações sociais, independentemente da percentagem de participação e prazo de detenção. Passam, deste modo, a estar sujeitas ao regime geral de eliminação da dupla tributação económica previsto no nº 1 do artigo 46º do Código do IRC.

Com vista a transpor para o direito interno as alterações à Directiva nº 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao Regime Fiscal Comum Aplicável às Sociedades-mães e Sociedades Afiliadas de Estados-membros Diferentes consagradas na Directiva nº 2003/123/CE, do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003, que altera a Directiva 90/435/CEE, a redacção actual do artigo 46º do Código do IRC sofre nova modificação. Em concreto, prevê-se agora a possibilidade de serem deduzidos, nas condições já previstas no nº 1 do mesmo artigo, os rendimentos incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, que sejam imputáveis a um estabelecimento estável, situado em território português, de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que detenha uma participação em entidade residente num Estado membro desde que ambas as entidades preencham os requisitos e condições estabelecidas no nº 2 da mesma Directiva.

Estranha-se, todavia, que o artigo 46º continue a discriminar os dividendos distribuídos por sociedades da União Europeia elegíveis pelo artigo 2º da Directiva nº 90/435/CEE (Directiva Sociedades-mães / Sociedades-afiliadas), mas cuja participação detida por um sujeito passivo de IRC tributado pelo regime geral não cumpre com os demais requisitos deste regime, comparativamente com os dividendos distribuídos por empresas nacionais, aos mesmos sujeitos passivos, em condições similares que são objecto em 50% do seu quantitativo do mecanismo da eliminação da dupla tributação. Sendo certo que, para efeitos de IRS, a situação discriminatória análoga foi resolvida pelo Orçamento do Estado para 2005.

Por último, importa sublinhar que o mesmo regime de eliminação de dupla tributação económica deixa de ser aplicado caso se conclua existir abuso das formas jurídicas dirigido à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, o que se considera verificado quando os lucros distribuídos não tenham sido sujeitos a tributação efectiva ou tenham origem em rendimentos aos quais este regime não seja aplicável (vd. nossos comentários na Introdução).

5. **Taxas**

Os rendimentos prediais de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português a aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis passam a ser tributados à taxa de 15%, em vez dos actuais 25%.

Por outro lado, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas passam a ser tributados autonomamente à taxa de 5%, o que consubstancia uma redução de 1% face à taxa actual. Com esta alteração, a taxa de tributação autónoma passa a reflectir a diminuição da taxa geral de IRC de 30% para 25% ocorrida no início de 2004.

Uma vez que passam a ser custo fiscal em 100% do seu quantitativo, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, passam a ser tributados autonomamente à taxa de 5%, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS. No entanto, estes encargos também serão tributados autonomamente à mesma taxa, mesmo quando não sejam dedutíveis na sua totalidade, sempre que o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais (no exercício em que são contabilizados).

6. **Limitação da dedução de benefícios fiscais**

Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não abrangidas pelo regime simplificado, bem como para as não residentes com estabelecimento estável em território português, o IRC líquido da dedução por dupla tributação internacional e da relativa a benefícios fiscais passa a não poder ser inferior a 60% do montante que seria apurado caso o sujeito passivo não usufruísse de (i) benefícios fiscais, (ii) das deduções relativas às contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões que sejam efectuadas pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal ou (iii) das deduções relativas à transmissibilidade de prejuízos fiscais em operações de reorganização, nos termos do artigo 69º do Código do IRC.

Nesta matéria, os benefícios fiscais expressamente previstos para efeitos da aplicação da regra acima descrita são:

- o Os relativos à criação de emprego para jovens.
- o Os relativos às acções adquiridas no âmbito de privatizações.
- o Os previstos nos Estatutos do Mecenato Científico e Cultural.
- o Os benefícios fiscais na modalidade de dedução à colecta, excepto os de natureza contratual, designadamente a reserva fiscal para investimento.
- o Os incentivos fiscais à interioridade.
- o Acréscimos de reintegrações e amortizações resultantes de reavaliação efectuada ao abrigo de legislação fiscal.

7. **Obrigações contabilísticas das empresas**

Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos que não sejam documentos autênticos ou autenticados passam a poder ser substituídos por suportes digitalizados que constituam sua reprodução fiel, decorridos três exercícios e obtida autorização prévia do director-geral dos Impostos.

8. **Lucro tributável das operações realizadas no âmbito das Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria**

O lucro tributável das instituições de crédito e das sociedades financeiras, relativo a operações realizadas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria passará a estar isento de IRC em apenas 15% do seu quantitativo, uma vez que se considera que pelo menos 85% do lucro tributável da actividade global destas entidades resulta de actividades exercidas fora do âmbito institucional das Zonas Francas.

Para as entidades que exercem predominantemente a sua actividade nas referidas Zonas Francas, passa a estar prevista a possibilidade de o Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados devidamente fundamentado e onde se demonstre o exercício predominante, fixar por despacho a percentagem do lucro tributável da actividade global fora do âmbito institucional daquelas Zonas Francas.

9. **Reorganização de sociedades**

Nesta matéria, chamamos a atenção para a republicação na íntegra do Decreto-Lei nº 404/90, de 21 de Dezembro, que prevê a isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, Imposto do Selo e outros emolumentos ou encargos legais a empresas que se reorganizem em resultado de actos de concentração ou de cooperação verificados até 31 de Dezembro de 2006, restringindo a nova redacção os referidos actos de concentração apenas a:

- o Fusão de sociedades, empresas públicas ou cooperativas.
- o Incorporação por uma sociedade do conjunto ou de um ou mais ramos de actividade de outra sociedade, tendo como contrapartida partes do capital social da primeira, desde que ambas as sociedades exerçam a mesma ou idêntica actividade antes da operação e a transmitente cesse esse exercício após a operação.

- o Cisão de sociedade em que uma sociedade destaque partes do seu património ou se dissolva, dividindo o seu património em duas ou mais partes que constituam, cada uma delas, do ponto de vista técnico uma exploração autónoma, desde que tal operação dê lugar a uma fusão.

Refira-se que a definição de actos de cooperação para efeitos do diploma em apreço se mantém inalterada relativamente à anterior redacção. Contudo, já a aplicabilidade das isenções, anteriormente prevista, aos actos que, não sendo considerados de concentração ou de cooperação, sejam preparatórios ou complementares à concentração empresarial projectada, foi retirada do texto deste diploma.

Por outro lado, o conjunto dos requisitos que uma entidade tem de preencher com vista a obter os benefícios previstos neste diploma foi alargado, passando os mesmos a poderem ser concedidos apenas quando, cumulativamente, se verifique que:

- o A operação de concentração ou cooperação empresarial não prejudica, de forma significativa, a existência de um grau desejável de concorrência no mercado e tem efeitos positivos em termos de reforço da competitividade das empresas ou da respectiva estrutura produtiva, designadamente através de um melhor aproveitamento da capacidade de produção ou comercialização ou de aperfeiçoamento da qualidade dos bens ou serviços das empresas,
- o As sociedades envolvidas exerçam, efectiva e directamente, a(s) mesma(s) actividade(s) económica(s) integradas na mesma cadeia de produção e distribuição do produto, compartilhem canais de comercialização ou processos produtivos ou, ainda, quando exista uma manifesta similitude ou complementaridade entre os processos produtivos ou os canais de distribuição utilizados e
- o Relativamente à incorporação por uma sociedade do conjunto ou de um ou mais ramos de actividade de outra sociedade e à cisão de sociedade em que uma sociedade destaque partes do seu património ou se dissolva, dividindo o seu património em duas ou mais partes nos termos acima descritos, o ramo de actividade transmitido seja constituído por um conjunto de elementos que, do ponto de vista organizacional e técnico consubstanciem uma exploração autónoma, não sendo considerados como tal uma carteira de participações ou um activo isolado.

Com a nova redacção, para além das formalidades consagradas na antiga redacção deste diploma, passa a caber ao requerente dos benefícios a obtenção de um parecer do ministério da tutela da área da actividade da empresa sobre o estudo demonstrativo das vantagens e dos elementos comprovativos das condições da operação de reorganização empresarial a levar a cabo, bem como Parecer a emitir pela Autoridade da Concorrência sobre a compatibilidade da operação projectada com a existência de um grau de concorrência no mercado.

É ainda suprimida a possibilidade de os actos de concentração aos quais, nos termos previstos no Código do IRC, seja aplicável o regime especial de neutralidade fiscal serem concedidos apenas por despacho do Ministro das Finanças sem dependência da obtenção de pareceres de outras entidades.

Por último, nos casos em que os actos de concentração ou cooperação precedam o despacho do Ministro das Finanças, o anterior prazo de quatro anos a contar da data de apresentação a registo desses actos, dentro do qual as empresas interessadas podiam solicitar o reembolso dos impostos, emolumentos e outros encargos legais que comprovadamente tivessem suportado, foi encurtado para apenas um ano, tendo ainda sido suprimida a obrigatoriedade de as entidades competentes procederem ao reembolso desses impostos, emolumentos e encargos legais até ao fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação do pedido sob pena de os sujeitos passivos poderem solicitar a liquidação de juros indemnizatórios.

10. **Harmonização fiscal comunitária**

O artigo 14º do Código do IRC, que isenta os lucros que uma sociedade residente em território português, nas condições estabelecidas na Directiva nº 90/435/CEE, coloca à disposição de entidade residente noutro Estado-membro da União Europeia, desde que esta detenha uma participação no capital da primeira e por um determinado período de tempo, foi alterado no sentido da redução da percentagem mínima dessa participação de 25% para 20% do capital. Acresce que esta isenção passa também a ser aplicável relativamente a rendimentos colocados à disposição de um estabelecimento estável de uma sociedade residente num Estado membro situado noutro Estado membro da União Europeia, desde que preenchidos os mesmos requisitos da percentagem e período de detenção.

11. **Autorizações legislativas**

O Governo introduziu na Lei do Orçamento de Estado para 2005 os seguintes pedidos de autorizações legislativas em sede de IRC:

- o Revisão do regime simplificado de tributação previsto no artigo 53º do Código do IRC no sentido de definir o âmbito de aplicação e estabelecer os critérios para determinação do lucro tributável, as condições e demais pressupostos para efeitos de enquadramento e os indicadores objectivos de actividade.

- o Determinação da possibilidade dos sujeitos passivos de IRC procederem a reavaliações do activo, no âmbito do processo de reforço dos capitais próprios para cumprimento do disposto no artigo 35º do Código das Sociedades Comerciais (Perda de metade do capital), de acordo com taxas a fixar por Portaria do Ministro das Finanças e da Administração Pública, sendo o aumento das reintegrações dedutíveis em 60%.
- o Prorrogação do regime da Reserva Fiscal para Investimento para os períodos de 2005 e 2006, bem como a sua revisão, no sentido de alargar o seu âmbito de aplicação aos sectores ou às áreas de actividade dirigidas à inovação, à aquisição de novos conhecimentos e ao desenvolvimento de produtos, serviços e processos tecnologicamente avançados.
- o Revisão do regime de isenção de IRS e de IRC previsto no Decreto-Lei nº 88/4, de 2 de Abril aplicável aos rendimentos de valores mobiliários representativos de dívida pública, abrangendo os que sejam qualificados como mais-valias e de dívida emitida pelas Regiões Autónomas, obtidos por entidades, incluindo os organismos de investimento colectivo, não residentes em território português e que neste território não disponham de estabelecimento estável ao qual estes sejam imputáveis, de forma a ajustar os procedimentos em vigor ao que se encontra actualmente consagrado neste domínio na generalidade dos emitentes soberanos da zona euro.
- o Criação de um regime de isenção de IRS e de IRC para os rendimentos de valores mobiliários representativos de dívida não pública, abrangendo os que sejam qualificados como mais-valias, auferidos por entidades não residentes, incluindo os organismos de investimento colectivo, em território português e que neste território não disponham de estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis.
- o Criação de benefício fiscal, sob a forma de crédito de imposto, destinado à aquisição de veículos pesados menos poluentes e que sejam dotados de avançadas tecnologias no plano ambiental, afectos à prestação de serviço público de transporte de pessoas e mercadorias, por sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como por entidades não residentes com estabelecimento estável neste território, desde que cumpridas determinadas condições.

12. Incentivos fiscais à interioridade – Taxa reduzida de IRC

Nesta matéria, a Lei do Orçamento do Estado para 2005 vem alterar a redacção do artigo 7º da Lei 171/99, de 18 de Setembro que prevê a atribuição de incentivos fiscais à interioridade, passando as entidades beneficiárias destes incentivos a usufruir de uma taxa reduzida de IRC de 20%.

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

1. Direito à dedução

As despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens, resultantes da participação em congressos, feiras e exposições devidamente contratualizadas com agências de viagens legalmente licenciadas, com um limite mínimo de € 5.000 por factura e que contribuam para a realização de operações tributáveis, passam a ser dedutíveis para efeitos de IVA.

Da mesma forma, as despesas com alojamento, alimentação e restauração, com excepção das referentes a bebidas e tabaco, que respeitarem à organização dos eventos acima referidos desde que contratualizados com empresas de hotelaria e restauração, com um limite mínimo de € 5.000 por factura e que comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, passam também a ser dedutíveis para efeitos de IVA.

2. Responsabilidade solidária

Nesta matéria, é alterado o artigo 72º do Código do IVA, prescrevendo-se que, em caso de simulação do preço constante de uma factura ou documento equivalente, o adquirente dos bens ou serviços que seja um sujeito passivo de IVA, ainda que dele isento, é solidariamente responsável com o sujeito passivo que na factura ou documento equivalente figure como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços pelo pagamento de imposto, mesmo que prove ter pago a totalidade ou parte do imposto ao fornecedor dos bens ou serviços.

3. Compensação

É revogado o artigo 83º-B do Código do IVA, que previa a possibilidade de a administração tributária compensar certos créditos de IVA do contribuinte com dívidas desse imposto.

Em consequência, foi também alterada a redacção do nº 1 do artigo 87º-A do mesmo Código, que se referia à compensação efectuada nos termos do revogado artigo 83º-B, passando a remeter para as compensações efectuadas nos termos dos artigos 89º ou 90º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

4. **Responsabilidade solidária dos sujeitos passivos que intervenham em determinadas transmissões de bens e prestações de serviços**

É aditado o novo artigo 72º-A ao Código do IVA, nos termos do qual, em determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços a definir por despacho do Ministro das Finanças, realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente, serão também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços, desde que tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.

5. **Transposição da Directiva nº 2003/92/CE, de 7 de Outubro, que altera a Directiva nº 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, no que Respeita às Regras Relativas ao Lugar de Fornecimento do Gás e da Electricidade**

A Directiva nº 2003/92/CE, que visa estabelecer as regras específicas de tributação para as operações de aquisição de gás, através do sistema distribuição de gás natural e de revenda de electricidade, tem, na sua génese, um esforço de resolução dos problemas de determinação do lugar destes fornecimentos para efeitos de IVA face ao seu carácter incorpóreo ou imaterial.

Nesse sentido, são introduzidas as necessárias alterações ao Código do IVA e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) com o fim de se regular toda a matéria respeitante àquelas operações. Aqueles diplomas contarão, assim, com novas disposições que estabelecem as regras de incidência territorial, objectiva e subjectiva do imposto, as isenções, as regras de dedução do IVA e as obrigações acessórias que impendem sobre os sujeitos passivos envolvidos nesse tipo de operação.

6. **Autorizações legislativas**

O Governo introduziu na Lei do Orçamento de Estado para 2005 os seguintes pedidos de autorização legislativa em sede de IVA:

- o Criação de regime especial de IVA aplicável nas transmissões de resíduos recicláveis ferrosos e não ferrosos, em todas as fases do circuito económico dos bens.
- o Revisão do regime da renúncia à isenção de IVA nas transmissões e no arrendamento de imóveis ou partes autónomas destes realizados entre sujeitos passivos de imposto, consagrando normas anti-abuso que obstem à concretização de negócios que envolvam entidades com relações especiais e/ou sujeitos passivos sem direito integral de dedução e que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA.
- o Revisão das condições de pagamento e controlo de reembolsos de IVA no sentido de simplificar e reduzir as obrigações de remessa de documentação ou prestação de garantia impostas aos sujeitos passivos que solicitem reembolsos e de reformular os prazos de pagamento dos reembolsos, os mecanismos destinados a apurar a respectiva legitimidade, bem como as condições legais de suspensão do prazo de contagem de juros compensatórios.
- o Revisão do artigo 38º do Código do IVA e as restantes normas relativas à obrigação de documentação das operações tributáveis, incluindo a proibição da emissão ou apresentação ao cliente de “talões de venda” ou outro suporte não autorizado.

Impostos Especiais

1. **Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo**

Foram introduzidas algumas alterações relativamente ao regime da revogação das autorizações para a constituição como entreposto fiscal, operador registado ou representante fiscal, destacando-se a inclusão como fundamento legal para a revogação da autorização o não pagamento do imposto trinta dias depois do seu vencimento, bem como a obrigatoriedade de realização de uma acção de fiscalização antes da decisão da revogação.

1.1. **Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas**

As taxas do imposto sobre a cerveja, sobre os produtos intermédios e sobre as bebidas espirituosas sofreram um agravamento médio de 2%.

Em matéria de selagem de bebidas espirituosas, estipula-se o prazo limite de 1 de Junho de 2005 para que estes produtos passem a ostentar a estampilha especial regulada na Portaria n.º 701/2003, de 1 de Agosto, prevenindo-se, para as bebidas espirituosas introduzidas no consumo antes da sua criação, a disponibilização gratuita de estampilhas fiscais para resselagem.

1.2. Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

Foi alargada a isenção deste imposto a produtos classificados pelas posições NC 2701, 2702 e 2704 e pelos códigos NC 2170 19 61 a 2170 19 69, que sejam fornecidos tendo em vista a produção de electricidade, de co-geração ou de gás de cidade, e também aos produtos que sejam utilizados como carburantes no âmbito do fabrico, projecto, ensaio e manutenção de aeronaves e embarcações.

Relativamente aos produtos sujeitos a este imposto, a Lei do Orçamento do Estado para 2005 introduziu algumas alterações nas unidades tributáveis, bem como procedeu à actualização das respectivas taxas de imposto.

1.3. Imposto sobre o Tabaco

Relativamente à estrutura fiscal do imposto sobre os cigarros, o elemento específico sofreu uma actualização de 8,7%, passando de € 42,60 para € 46,33 por milheiro de cigarros. Ainda relativamente aos cigarros a que se aplicam taxas reduzidas, a actualização do elemento específico foi igualmente de 8,7%, passando de € 6,10 para € 6,63.

As taxas de imposto dos restantes produtos de tabaco manufacturado, designadamente charutos e cigarrilhas, baseadas apenas numa componente *ad valorem*, não sofreram qualquer alteração.

2. Imposto Automóvel

As tabelas I, III, IV e V do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, foram actualizadas em 2%.

Foi prorrogado, por mais um ano, até 31 de Dezembro de 2005, o incentivo fiscal à destruição de automóveis ligeiros em fim de vida (matriculados há mais de 10 anos), através da redução no imposto automóvel devido na compra de automóvel ligeiro novo sem matrícula, admitido ou importado.

3. Imposto de Circulação e Camionagem

A Lei do Orçamento do Estado para 2005 prevê que seja concedida autorização ao Governo para alterar os artigos 3.º e 6.º do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem, introduzindo um factor adicional de diferenciação, para os veículos de peso bruto superior a 12 toneladas, assente no respectivo impacto ambiental, de acordo com o ano de homologação do tipo de motor do veículo. Deverão ser igualmente alteradas as taxas anuais destes impostos, de acordo com os aumentos médios e intervalos máximos e mínimos previstos na Lei.

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

Com as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2005 ao Código do IMI, passam os municípios a poder, mediante deliberação da assembleia municipal, majorar até 30% a taxa aplicável aos prédios urbanos ou às suas fracções autónomas que se encontrem devolutos conforme definido no artigo 112.º do referido Código.

Procedimento, Processo Tributário e Outras Disposições

1. Lei Geral Tributária

1.1. Domicílio fiscal

Prevê-se o alargamento da obrigatoriedade de nomeação de representante para as pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a sua actividade.

1.2. Caducidade e prescrição

A regra aplicável ao reporte de prejuízos que prevê que o prazo de caducidade é o do exercício do direito, é alargada a todos os casos de dedução ou crédito de imposto.

Para além disso, consagra-se uma nova regra que estipula que o prazo de caducidade dos impostos sobre o rendimento, quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo conta-se, à imagem do que já sucedia no IVA, a partir do início do ano civil seguinte ao da verificação do facto tributário, constituindo, nessa medida, uma forma de alargamento do prazo de caducidade do imposto.

É igualmente prevista uma autorização legislativa que confere ao Governo a possibilidade de rever o regime de suspensão e interrupção do prazo de caducidade, aditando-se oito novos casos em que o mesmo se interrompe.

Ao nível da prescrição estipula-se igualmente uma nova regra que prevê que o prazo de prescrição no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, se conta a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, o facto gerador ou a exigibilidade do imposto.

Estas normas, ao preverem o alargamento dos prazos de caducidade e prescrição constituem o reconhecimento do Estado português da clara inoperância da Administração Tributária em proceder à liquidação atempada dos impostos, e são um reflexo dos numerosos processos de impugnação judicial, relativos a liquidações adicionais de IRC referentes à aplicabilidade das Convenções de Dupla Tributação no âmbito de pagamentos efectuados a não residentes, em que a caducidade do direito à liquidação tem vindo a ser sistematicamente invocada precisamente neste domínio das retenções na fonte a título definitivo.

Nessa medida, estas normas representam uma inversão na evolução legislativa mais recente que caminhava no sentido do encurtamento dos prazos de caducidade e prescrição.

1.3. Ónus da prova

Estabelece-se uma excepção à regra geral do ónus da prova nos termos da qual cabe aos interessados a prova dos factos que tiverem alegado. Assim a nova redacção vem prever que nas situações de não sujeição a imposto, o ónus da prova recai sempre sobre os contribuintes.

Na ausência de maior concretização legal sobre o sentido e alcance da norma crê-se que a mesma será aplicável para os casos de não sujeição que se encontram tipicamente previstos no ordenamento jurídico-tributário, e.g., nos casos previstos na alínea a) do nº 5 do artigo 1º do Código do Imposto do Selo (elenco de transmissões gratuitas não sujeitas a imposto) ou para as mais-valias resultantes da alienação de ações detidas por mais de 12 meses.

1.4. Avaliação indirecta

A Lei do Orçamento veio alargar o elenco dos casos em que se pode recorrer a avaliação indirecta para as situações em que exista uma divergência de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou de consumo exteriorizados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Trata-se segundo entendemos de uma disposição de difícil aplicação prática pela dificuldade de concretização do que se entende e como se quantifica o conceito de “acrécimo de consumo exteriorizado”, podendo constituir nessa medida uma via para uma actuação discricionária da administração tributária, pondo em causa direitos e garantias elementares dos contribuintes, nomeadamente em termos de prova.

Nessas situações será considerado rendimento tributável, a enquadrar em sede de categoria G, a diferença entre rendimentos declarados e acréscimo de património ou de consumo exteriorizados, salvo se existirem indícios fundados que permitam à administração tributária determinar rendimento superior, de acordo com as regras do artigo 90º da LGT.

1.5. Contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial

É aditado um novo artigo à Lei Geral Tributária (LGT), nos termos do qual os sujeitos passivos de IRC ou de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, passam a estar obrigados a possuir uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida, bem como os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos ou a favor dos sujeitos passivos.

É ainda de assinalar a introdução da obrigação de os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a vinte vezes a retribuição mensal mínima deverem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

1.6. Sigilo bancário

Quanto ao sigilo bancário, a Lei do Orçamento do Estado para 2005 veio introduzir algumas alterações ao regime de acesso da administração tributária aos elementos objecto de sigilo bancário, passando esta a poder fazê-lo sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, nos casos de existência de indícios da prática de crime em matéria tributária ou de factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado.

Por outro lado, a administração passa a ter o poder de aceder a todos os documentos bancários, excepto às informações prestadas para justificar o recurso ao crédito, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização para a sua consulta, quando, nos casos de avaliação indirecta, se verifique uma divergência não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Estas alterações compreendem ainda a dispensa de autorização e audição prévias bem como a eliminação do efeito suspensivo do recurso judicial das decisões da administração tributária de derrogação do sigilo, sempre que estejam em causa indícios da prática de crime em matéria tributária ou nas situações em que existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade dos elementos declarados.

O alcance deste novo regime parece ser demasiado vasto, sobretudo para as situações de virtual incumprimento das obrigações de pagamento em que os erros informáticos da administração tributária são frequentes. Nessa medida, o levantamento directo do sigilo bancário poderá consubstanciar uma forma intolerável de violação de uma garantia constitucional do direito à privacidade, tanto mais grave quando surge conjugada com a dispensa do direito de audição, que, por via do princípio da participação, goza também de dignidade constitucional.

2. Código de Procedimento e Processo Tributário

2.1. Obrigação de participação de domicílio

Procede-se à redução de 20 para 15 dias, do prazo para a comunicação de alteração de domicílio ou sede pelos interessados que intervenham ou possam intervir em processos fiscais.

2.2. Reconhecimento dos benefícios fiscais

A Lei do Orçamento do Estado para 2005 vem prever que o requerimento para reconhecimento de benefícios fiscais deverá ser apresentado até ao limite do prazo para a entrega da declaração de rendimentos relativa ao período em que se verificarem os pressupostos da atribuição do benefício fiscal.

No caso de se tratarem de benefícios fiscais relativos a factos tributários sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, o requerimento deverá ser apresentado até ao limite do prazo para entrega do imposto nos cofres do Estado.

2.3. Trespasse de estabelecimento comercial ou industrial

Neste particular, alarga-se a exigência de comunicação prévia do trespasse à administração tributária às situações em que o trespasse não é celebrado por escritura pública, a qual deverá ser efectuada com uma antecedência mínima de 30 dias e máxima de 60 dias, relativamente à data da transmissão.

2.4. Sociedades inactivas

Por via do novo n.º 2 do artigo 83.º é introduzida uma nova causa de requerimento de dissolução judicial pela administração tributária, para as sociedades que não apresentem por período superior a dois anos, as respectivas declarações fiscais.

3. **Regime Geral das Infracções Tributárias**

Redução de coimas

É revogada a alínea d) do n.º 1 do artigo 30.º que estabelecia que o direito à redução de coimas dependia da não ser aplicável sanção acessória.

4. **Imposto do Selo**

Constituição de garantias

Um dos poucos benefícios consagrados na Lei do Orçamento do Estado para o próximo ano e que por isso merece o nosso destaque, é a previsão de isenção de Imposto do Selo em 2005, no caso de constituição de garantias a favor do Estado ou das instituições de segurança social nos casos previstos no artigo 196.º do CPPT (prestação de garantia no âmbito do pagamento em prestações de dívidas fiscais por terceiro) ou no Decreto-Lei 24/96, de 10 de Agosto.

5. **Cooperação administrativa e troca de informações**

Transposição das Directivas n.º 2003/93/CE e n.º 2004/56/CE

Através da transposição da Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho de 2003, que altera uma outra Directiva relativa à Assistência Mútua da Autoridades Competentes dos Estados-membros no Domínio dos Impostos Directos e Indirectos, e da Directiva n.º 2004/56/CE, do Conselho, de 21 de Abril de 2004, que altera a Directiva 77/799/CEE, que altera uma outra Directiva relativa à Assistência Mútua da Autoridades Competentes dos Estados-membros no Domínio dos Impostos Directos, de Certos Impostos Especiais sobre o Consumo e dos Impostos sobre os Prémios de Seguro, que reforçam a troca de informações e a assistência mútua entre Estados-membros procede-se à introdução de alterações ao Decreto-Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, onde se destaca o aditamento dos artigos 7.º-A e 7.º-B.

Em termos práticos estas disposições vêm prescrever que, mediante solicitação de uma autoridade competente de um Estado-membro, a autoridade nacional deve proceder, nos termos da legislação nacional aplicável, à notificação dos actos e decisões emanadas da primeira.

Para além disso e como forma de reforçar o combate à evasão fiscal, estabelece-se que sempre que a situação fiscal de uma ou mais pessoas sujeitas a obrigações fiscais apresentarem interesse comum para Portugal e outros Estados-Membros, poderão esses Estados acordar em proceder a controlos múltiplos nos seus territórios de forma a trocarem as informações obtidas.

7 de Janeiro de 2005

PRAÇA DO MARQUÊS DE POMBAL 1 8.º
1250-160 LISBOA

TEL +351 213 553 800 . FAX +351 213 532 362
e-mail: lisboa@gpcb.pt . <http://www.gpcb.pt>

AVENIDA DA BOAVISTA 3265 7.º
4100-137 PORTO

TEL +351 226 166 920 . FAX +351 226 166 949
e-mail: porto@gpcb.pt . <http://www.gpcb.pt>