



Correcção de retenção na fonte

No exercício de 2008, por lapso, não foi feita a retenção sobre uma factura de um trabalhador independente. Foi pago a mais ao fornecedor e, por sua vez, não foi entregue o valor ao Estado. Qual o procedimento correcto para regularizar a situação?

Pretendem-se esclarecimentos em relação a retenção contida numa factura que foi emitida no exercício de 2008 relativamente à qual não foi entregue o valor retido ao Estado.

Quanto à retenção na fonte, a obrigatoriedade ocorre «(...) no momento do respectivo pagamento ou colocação à disposição (...)», conforme preceituado no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, diploma que estabeleceu as regras do regime de retenção na fonte. Ou seja, os rendimentos em questão ficam sujeitos a tributação e, por conseguinte, a retenção na fonte na data do respectivo vencimento, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, conforme o previsto no artigo 106.º do CIRS.

No caso exposto, admitindo que o valor terá sido colocado à disposição no exercício de 2008, data em que a factura foi emitida (e aceite pela entidade pagadora nestas condições), deve esta importância ser incluída na declaração de rendimentos a que alude o artigo 119.º do CIRS, assim como constar da modelo 10 relativa ao exercício de 2008.

Lembramos o disposto no n.º 6 do artigo 3.º do Código do IRS: «(...) os rendimentos referidos neste artigo ficam sujeitos a tributação desde o momento em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade (...)».

Em relação à obrigatoriedade que decorre da alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, esta dispõe que as entidades (devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção, total ou parcial, do imposto) deverão «entregar aos sujeitos passivos, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, incluindo, quando for caso disso, as correspondentes aos

rendimentos em espécie que lhes hajam sido atribuídos, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar», pelo que nos parece decorrer daqui que a declaração a enviar deverá conter todas as quantias devidas relativas ao ano anterior.

Assim, se o pagamento da factura do fornecedor ocorreu em 2008 e foi feita pelo valor total, ou seja, não foi feita a correspondente retenção na fonte, então em 2009 (data em que foi detectado o erro) já não pode a entidade pagadora entregar a retenção ao Estado.

De facto, as rectificações relativas a retenção na fonte, quando imputáveis à entidade devedora, nos termos do número 4 do artigo 98.º do CIRS, devem ser feitas na primeira retenção a realizar após a detecção do erro sem, porém, ultrapassar o último período anual.

Note-se que, no caso apresentado, o titular do rendimento já terá entregue a sua declaração modelo 3 e os anexos respectivos, pelo que já terá “acertado contas” com o Estado relativamente ao IRS que incide sobre os rendimentos de 2008 (onde se incluirá o rendimento referente à prestação de serviços em causa).

Porém, poderá existir uma penalização para a entidade pagadora pelo facto de não ter procedido à retenção devida.

«Artigo 103.º

Responsabilidade em caso de substituição

Responsabilidade subsidiária – Responsabilidade originária – Juros compensatórios – Retenção na fonte

(...)

2 - Quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou

até à data da entrega do imposto retido, se anterior. (...)»

De facto, o número 2 do artigo 103.º do CIRS prevê para o prestador a responsabilidade originária pelo imposto não retido, mas a entidade pagadora tem responsabilidade subsidiária por esses valores e pode ainda ficar

sujeita a juros compensatórios desde o termo do prazo de entrega desse imposto (que deveria ter sido retido) até ao termo do prazo de apresentação da modelo 3 por parte do prestador do serviço. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

Custos fiscais

Determinado sujeito passivo, no início do exercício de 2008, efectuou um contrato de derivados/swaps onde o indexante era o petróleo (valor de mercado). Foi fixado um valor de referência no contrato e quando o valor de mercado do petróleo se situasse acima do valor fixado no contrato a sociedade receberia a diferença. Em contrapartida, quando o valor de mercado do petróleo fosse abaixo desse valor a sociedade pagaria a diferença.

Nos primeiros meses de contrato, a sociedade registou proveitos, uma vez que o valor de mercado do petróleo estava acima do valor fixado. No entanto, o valor de mercado sofreu uma queda abrupta ficando desde essa altura até ao presente momento abaixo do valor fixado no contrato, representando uma perda significativa. Este tipo de custo é aceite fiscalmente?

Na determinação do resultado tributável decorrente de uma operação relacionada com instrumentos financeiros derivados é aplicável o disposto no artigo 78.º do Código do IRC.

Assim, na consideração dos proveitos ou ganhos e custos ou perdas relativos a instrumentos financeiros derivados, deve observar-se o seguinte:

– Tratando-se de operações efectuadas em bolsas de valores, em curso no fecho de um exercício, aqueles proveitos ou ganhos e custos ou perdas são imputáveis àquele exercício e determinados de acordo com o valor de mercado verificado no último dia, do mesmo exercício, no mercado em que a operação foi efectuada;

– Tratando-se de operações não efectuadas em bolsa de valores, aqueles proveitos ou ganhos e custos ou perdas são imputáveis ao exercício da liquidação da correspondente operação, excepto quanto a proveitos ou ganhos já realizados ou custos ou perdas já suportados em exercícios anteriores.

Face ao disposto no n.º 8 do artigo 78.º do Código do IRC, a dedução de perdas apuradas no fecho de um exercício relativamente a contratos em curso no fecho desse exercício, é limitada ao montante em que excedam os ganhos ainda não tributados em posições simétricas.

Também só são dedutíveis os custos ou perdas relativos a posições simétricas que forem devidamente identificadas em modelo apropriado, o qual deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º do Código do IRC.

No fecho de cada exercício os sujeitos passivos deverão, pois, calcular o conjunto de perdas sobre instrumentos financeiros susceptíveis de afectar os resultados desse exercício e assegurar-se que essas perdas não são compensadas em parte ou na totalidade por ganhos ainda não tributados sobre outras posições.

Podem, designadamente, ser qualificadas de posições simétricas:

– Um swap de taxa de juro e um empréstimo contraído ou cedido que figure no balanço da empresa;

– Uma posição na bolsa de derivados e um empréstimo a emitir.

O modelo apropriado a que a legislação citada se refere consta do anexo à Circular n.º 13/98, de 13 de Maio, embora o mesmo seja de utilização facultativa. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)





Obrigações declarativas de IRC

Uma empresa não residente sem estabelecimento estável tem em Portugal imóveis de onde obtém rendimentos prediais. Para esta entidade é entregue a declaração modelo 22 apurando a matéria colectável relativamente a esses rendimentos e o anexo E da IES. Para o fecho de 2008 surgiram as seguintes dúvidas: no ano de 2006, a empresa contratou um *leasing* imobiliário e, em 2008, fez uma cedência de posição contratual do mesmo não optando pela compra. Este caso de cedência de posição contratual, e porque não se trata de compra e venda de imóvel, independentemente do ganho ou perda, tem ou não de ser declarado para efeitos da modelo 22 e IES?

Neste mesmo ano a empresa também vendeu um imóvel e obteve mais-valias, existindo a possibilidade de reinvestimento. Caso tal venha a suceder, qual o impacto fiscal? É só tributado em 50 por cento?

As entidades não residentes que não tenham estabelecimento estável em território português serão tributadas em Portugal apenas pelos rendimentos obtidos em território português, conforme o n.º 2 do artigo 4.º do Código do IRC (CIRC).

Para este tipo de entidades, a sujeição a imposto apenas se verificará quanto aos rendimentos obtidos em Portugal, não susceptíveis de serem imputados a estabelecimento estável.

Esses rendimentos obtidos em território português serão tributados conforme as várias categorias consideradas para efeitos de IRS, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º e do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRC. Efectivamente, o IRC incidirá sobre os rendimentos individualizados daquelas categorias no momento e à medida que eles forem sendo auferidos.

Para efeitos de tributação, a matéria colectável é obtida individualizando cada um dos rendimentos de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS, conforme o artigo 51.º do CIRC. Esses rendimentos estão previstos nas alíneas a) a e) do n.º 3 do artigo 4.º e consubstanciam-se em rendimentos de imóveis (categoria F do IRS), rendimentos de capitais (categoria E do IRS), incrementos patrimoniais (categoria G do IRS).

Os rendimentos consideram-se obtidos em território nacional, tendo em conta a fonte produtora e a entidade pagadora, sendo tributados por retenção na fonte a título definitivo, nomeadamente rendimentos como dividendos, juros, *royalties*, comissões de intermediação e outros serviços. Essas retenções, além de constarem das guias de retenção na fonte, deverão também constar do modelo 30, a enviar pela entidade pagadora de tais rendimentos.

A excepção à tributação por retenção na fonte a título definitivo será os rendimentos relativos a imóveis, os quais deverão ser apresentados a tributação através da entrega da declaração de rendimentos modelo 22.

As retenções na fonte têm sempre a natureza de imposto pago por conta, isto é, não liberam da obrigação do imposto devido no final, excepto quando, nomeadamente, o titular dos rendimentos seja uma entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis (alínea b) n.º 3 do artigo 88.º), situação em que terá um carácter definitivo. A excepção serão os rendimentos relativos a imóveis, que não estarão sujeitos a retenções na fonte a título definitivo, devendo portanto ser objecto de tributação através da entrega da modelo 22, como já referido.

Estes rendimentos relativos a imóveis obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável serão tributados de acordo com as regras da respectiva categoria de IRS.

Desta forma, serão considerados rendimentos da categoria G de IRS (mais-valias), as situações previstas no n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, incluindo-se rendimentos relativos a alienações onerosas de direitos reais sobre bens imóveis ou cessões onerosas de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

No caso da entidade não residente sem estabelecimento estável obter rendimentos resultantes nomeadamente de uma cedência de posição contratual relativa a um contrato de *leasing* imobiliário, este ganho ou perda, sendo um rendimento da categoria G, deverá ser declarado na

modelo 22 e IES (anexo E) no prazo de 30 dias após a data dessa cedência, sendo apurada e tributada a respectiva mais-valia.

O artigo 10.º do CIRS, para além de definir quais as situações que irão originar rendimentos sujeitos a tributação por esta categoria de rendimentos (pelo n.º 1), também identifica as situações de exclusão a essa tributação (pelo n.º 2), bem como determina condições para que esses rendimentos possam não ser tributados (pelo n.º 5), nomeadamente através da intenção de reinvestimento dos valores de realização pelas transmissões.

No entanto, essas condições de não tributação de mais-valias por intenção de reinvestimento apenas poderão ser aplicadas às transmissões de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo singular e do seu agregado familiar, não tendo aplicação, portanto, a entidades não residentes sem estabelecimento estável.

Estes rendimentos resultantes de mais-valias (categoria G de IRS) serão apurados de acordo com as regras previstas nos artigos 43.º a 52.º do CIRS, conforme remissão do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC.

Estas regras determinam que estes rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável deverão ser tributados pela totalidade dos ganhos apurados, uma vez que a redução de 50 por cento do ganho sujeito a tributação apenas será aplicado a entidades residentes.

Estes ganhos serão apurados conforme as regras previstas nos artigos do CIRS, conforme já referido, estabelecendo-se nestes artigos os critérios para determinar os valores de realização, de aquisição, a possibilidade de aplicação de coeficientes de correcção monetária, bem como identificando quais as despesas e encargos que poderão ser abatidas a esses rendimentos.

Sendo uma entidade não residente sem estabelecimento estável, aos rendimentos deverá aplicar-se a taxa de 25 por cento, conforme o n.º 4 do artigo 80.º do CIRC, excepto para os rendimentos identificados nas alíneas desse número que serão sujeitos às taxas aí previstas, nomeadamente os rendimentos prediais em que a taxa a aplicar será de 15 por cento, conforme a alínea f) desse número.

No que concerne às obrigações declarativas, as entidades não residentes sem estabelecimento estável, serão tributadas com base nos rendimentos das diversas categorias de IRS, devendo estar presentes algumas particularidades aquando do preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22:

Quadro 01 – Período de tributação: no caso de rendimentos relativos a alienação de bens imóveis (categoria G – Mais-valias), indicar no campo 1 o período de tributação de 1 de Janeiro do ano «X» até ao dia da alienação desse imóvel. Nesta situação, a modelo 22 terá que ser entregue até 30 dias após a alienação do imóvel.

No caso de rendimentos prediais (categoria F de IRS), indicar no campo 1 o período de tributação de 1 de Janeiro do ano «X» até 31 de Dezembro do ano «X», no caso de não ter existido cessação na obtenção desses rendimentos, caso em que o período de tributação iria até essa data de cessação. Na primeira situação, o prazo de entrega da modelo 22 será o último dia útil do mês de Maio do ano seguinte ao da obtenção dos rendimentos. Na segunda situação, o prazo de entrega da modelo 22 será até 30 dias após essa cessação na obtenção dos rendimentos prediais.

Quadro 03 – Identificação e caracterização do sujeito passivo: neste quadro deverá assinalar-se o campo 4 do Quadro 03-3 – «Não residente sem estabelecimento estável.»

No Quadro 03-4 deverá assinalar-se sempre o campo 5 – «Redução de taxa» para este tipo de sujeitos passivos, quer se tratem de rendimentos tributados 15 por cento, 25 por cento ou outra, conforme o n.º 4 do artigo 80.º do CIRC, já mencionado em cima.

Quadro 04 – Características da declaração: indicar a data da transmissão no campo 8, quando se tratarem de rendimentos resultantes de mais-valias pela alienação de bens imóveis.

Quadro 07 – Apuramento do lucro tributável: não se preenche este quadro; o apuramento do lucro tributável será feito no Anexo E da IES.

Quadro 08 – Regimes de taxas: assinalar o campo 262 – taxa 15 por cento, campo 263 – Taxa 25 por cento, ou campo 264, conforme o tipo de rendimentos obtidos.

Quadro 09 – Apuramento da matéria tributável: indicar lucro tributável com redução de taxa – campo 313 (sempre a coluna de redução de taxa), valores transportados do anexo E da IES.

Indicar matéria colectável – campo 322 e campo 346. Quadro 10 – Cálculo do imposto: imposto à taxa reduzida – Campo 348: 15 ou 25 por cento ou outro, conforme o tipo de rendimento; Campo 349 – valor do imposto.

Preencher o campo 359 – Retenções na fonte com os valores retidos pelas entidades pagadoras dos rendimentos, no caso de ter existido.

Esta obrigação declarativa de entrega da declaração de rendimentos modelo 22, de acordo



com o n.º 4 do artigo 112.º do CIRC, apenas se aplicará para as entidades não residentes sem estabelecimento estável, desde que obtenham rendimentos no período de tributação, que não estejam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, como será o exemplo dos rendimentos relativos a imóveis.

Estas entidades não residentes sem estabelecimento estável, quando obtenham rendimentos resultantes da transmissão onerosa de imóveis (categoria G de IRS), terão que entregar a declaração de rendimentos modelo 22, até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da transmissão, não existindo retenção na fonte a título definitivo.

Quando se trate de outro tipo de rendimentos relativos a imóveis, como rendas (categoria F de IRS), a entrega deverá ocorrer até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte àquele a que os mesmos respeitam ou até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data em que tiver cessado a obtenção dos rendimentos.

As entidades não residentes sem estabelecimento estável não terão que liquidar derrama, por não serem residentes em Portugal, nem possuírem qualquer estabelecimento estável, conforme n.º 1 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro).

As entidades não residentes sem estabelecimento estável, sendo entidades que não possuem um estabelecimento estável, de acordo com o n.º 1 do artigo 96.º do CIRC, não terão de efectuar os pagamentos por conta de IRC, nas datas estabelecidas nas alíneas desse artigo. Estas entidades também estarão dispensadas de efectuar o pagamento especial por conta.

Conforme dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º, conjugado com o artigo 113.º, ambos do CIRC, todos os sujeitos passivos de IRC (mesmos as entidades não residentes sem estabelecimento estável) deverão entregar, até ao último dia útil do mês de Junho, a declaração anual de informação contabilística e fiscal, actualmente integrada na declaração IES. No caso de ter existido cessação na obtenção de rendimentos, o prazo de entrega da IES será até 30 dias após essa cessação.

O anexo E deverá ser apresentado pelas entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento

estável aí situado, desde que relativamente aos mesmos não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo, preenchendo os quadros 03 a 05 desse anexo dependendo da categoria (IRS) de rendimento obtido.

O quadro 03 será preenchido quando a entidade obtiver rendimentos prediais (categoria F de IRS), como rendas. O resultado líquido será apurado deduzindo ao somatório do montante das rendas recebidas ou colocadas à disposição com o valor dos rendimentos prediais presumidos, o total das despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, que por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o IMI que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado.

No caso de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzir-se-ão também os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, sejam imputados ao condómino e se encontrem documentalmente provados.

Se o resultado líquido for positivo, inscrever-se-á na linha 6 e, se negativo, será inscrito na linha 7.

O quadro 04 será preenchido quando a entidade obtenha rendimentos pela transmissão onerosa de imóveis (categoria G de IRS). Neste quadro deverá proceder-se ao apuramento das mais-valias geradas por essas transmissões onerosas.

Para determinação das mais-valias sujeitas a imposto deduzir-se-ão os encargos com a valorização dos imóveis comprovadamente realizados nos últimos cinco anos e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação de imóveis. O valor de aquisição dos imóveis será corrigido mediante aplicação dos coeficientes para o efeito publicados em Portaria do Ministério das Finanças.

Deverá ser preenchido um quadro 04 por cada operação.

O quadro 05 será preenchido quando a entidade obtenha rendimentos relativos a incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (categoria G de IRS). Neste quadro deverão ser inscritos os valores relativos aos incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)