

IVA - Regras de localização e prestação de serviços

Uma empresa com sede em Portugal vai prestar serviços de consultoria a uma empresa brasileira. Esses serviços serão prestados quer em Portugal quer no Brasil. A empresa brasileira informou a empresa portuguesa de que no pagamento da factura 15 por cento do seu valor ficará retido a título de imposto. Existe algum acordo entre Portugal e o Brasil para evitar a dupla tributação? Está correcto o procedimento da empresa brasileira? Se sim, para além do imposto retido no Brasil, estará a empresa portuguesa também sujeita a IRC em Portugal? Deve a empresa portuguesa debitar IVA ao cliente brasileiro?

Pretende saber-se quais os procedimentos a adoptar relativamente aos rendimentos de prestação de serviços de consultoria que uma empresa portuguesa auferir no território brasileiro.

A Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Brasil, assinada em 16 de Maio de 2000, foi aprovada, para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República

n.º 33/2001 e publicada no «Diário da República» n.º 98, de 27 de Abril de 2001.

De acordo com o Aviso n.º 131/2001, publicado no «Diário da República» n.º 288, de 14 de Dezembro de 2001, a troca dos instrumentos de ratificação ocorreu em 5 de Setembro de 2001, tendo a Convenção entrado em vigor em 5 de Outubro de 2001.

O enquadramento fiscal dos serviços de consultoria que, no âmbito da sua actividade comercial, industrial ou agrícola, vai prestar à empresa brasileira depende da forma como o serviço vai ser prestado e do tipo de serviço a prestar. Assim:

a) Se o serviço for prestado através de uma instalação fixa situada no Brasil e mantida com algum carácter de permanência, considera-se que a empresa possui aí um estabelecimento estável,

ficando, por isso, sujeita a tributação no Brasil pelo lucro imputável a esse estabelecimento estável (veja-se a definição de «estabelecimento estável» no artigo 5.º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e também o artigo 7.º sobre a tributação dos lucros das empresas).

Ao apurar o lucro tributável em Portugal que, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRC, engloba quer os lucros obtidos em território nacional quer os obtidos no Brasil, a empresa portuguesa pode eliminar a dupla tributação internacional, socorrendo-se do mecanismo previsto no artigo 85.º do Código do IRC (e no n.º 1 do artigo 23.º da Convenção).

Assim, poderá deduzir à colecta a menor das seguintes importâncias:

- Imposto sobre o rendimento que lhe foi retido pelas empresas brasileiras;
- Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente

aos rendimentos que possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

b) Se a empresa não possuir estabelecimento estável no Brasil, e os serviços a prestar consistirem em meras prestações de serviços de consultoria, os rendimentos que delas provierem são considerados de natureza comercial e caem no âmbito da primeira parte do n.º 1 do artigo 7.º da Convenção (lucros das empresas). E assim sendo, apenas estão sujeitos a tributação no Estado da residência do prestador de serviços, ou seja, em Portugal.

Assim, e tendo em conta este último caso, cabe à empresa portuguesa realizar prova a sua residência fiscal mediante os formulários existentes para o efeito, caso pretenda accionar a convenção.

Se a empresa não possuir estabelecimento estável no Brasil, e os serviços a prestar consistirem em meras prestações de serviços de consultoria, os rendimentos que delas provierem são considerados de natureza comercial e caem no âmbito da primeira parte do n.º 1 do artigo 7.º da Convenção (lucros das empresas).

Se, ainda assim, a empresa brasileira, proceder à retenção então poderá utilizar os mecanismos acima referidos para eliminar a dupla tributação. Contudo, como existe Convenção, a dedução a efectuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos nessa Convenção, ou seja, a dedução prevista no artigo 85.º só vai até à taxa prevista na Convenção (zero por cento), o que significa que, se a Convenção não for accionada e foi retido na fonte imposto superior, a sua recuperação só é possível através de pedido de reembolso a esse Estado.

Em matéria de tributação em sede de IVA e face às regras de localização contidas no artigo 6.º do Código do IVA, tratando-se de uma prestação de

serviços de consultadoria, tal como consta do artigo 6.º, n.º 8 do CIVA: «...Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas e gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento...»; e sendo o adquirente residente no Brasil, é lá tributado.

Assim, na factura emitida pelo sujeito passivo português deverá ser mencionada a razão da não liquidação de imposto, isto é, a alínea c) do n.º 8, conjugada com a alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA. Esta operação deverá ser relevada no campo 8 da declaração periódica do IVA. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

Dedução de prejuízos fiscais

Determinada sociedade apresentou prejuízos fiscais nos exercícios de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. A titularidade do capital social foi alterada, em 100 por cento, no decurso do exercício de 2002. Mediante a aplicação do disposto no n.º 8 do artigo 47.º do CIRC, quais os prejuízos fiscais que não serão dedutíveis? Apenas o prejuízo fiscal do exercício de 2002 ou, para além deste, também os prejuízos fiscais de 2000 e 2001?

O artigo 47.º do Código do IRC é o normativo que regula a matéria relacionada com dedução de prejuízos fiscais em sede de IRC. É aqui que estão regulamentadas as diversas situações legalmente previstas.

Em relação ao caso concreto que é exposto remetemos para o n.º 8 do referido normativo (redacção actual dada pela Lei n.º 39.º-A/2005, de 29 de Julho), que determina: «... O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50 por cento do capital social ou da maioria dos direitos de voto...»

Ora, no caso exposto houve uma alteração da titularidade do capital em mais de 50 por cento, facto que inviabilizaria (atenção às datas) a de-

dução de prejuízos fiscais, não obstante a possibilidade de requerer autorização em casos de reconhecido interesse económico. No entanto, esta alteração ocorreu em 2002, pelo nesta data, a redacção em vigor era: «... O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida...»

Logo, quando em 2002 ocorre a alteração dos titulares do capital, a redacção em vigor apenas inviabilizava a dedução de prejuízos fiscais caso tivesse existido modificação do objecto social ou alteração substancial da natureza da actividade anteriormente exercida. A alteração ao texto do n.º 1 do artigo 47.º surgiu depois da alteração da titularidade do capital já se ter concretizado, logo, somos da opinião, que poderá deduzir os prejuízos fiscais de anos anteriores, nos termos do referido normativo.

O n.º 1 determina que «...os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores...» Assim, no apuramento da colecta relativa ao exercício de 2005, pode deduzir os prejuízos fiscais apurados nos exercícios de 2000 a 2004. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

Preenchimento da declaração modelo 3

Uma sociedade de agricultura de grupo está, em 2005, sujeita a uma taxa reduzida de 20 por cento e enquadrada no regime geral de tributação. Em Outubro de 2005 fez alteração ao pacto social passando a ser uma sociedade unipessoal. Em relação a 2005, como se processa a tributação desta sociedade, uma vez que, no mesmo ano, está sujeita a dois regimes diferentes de taxa? Deverão ser entregues duas declarações?

O regime jurídico pelo qual se regem as sociedades de agricultura de grupo foi estabelecido em Portugal, primeiro com base no Decreto-Lei n.º 49184, de 11 de Agosto de 1969, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 513-J/79, de 26 de Dezembro. Actualmente, o regime que vigora consta do Decreto-Lei n.º 336/89, de 4 de Outubro com as subseqüentes alterações.

As sociedades de agricultura em grupo dependem, assim, de legislação especial, a qual define a natureza e características específicas desta forma associativa. Os princípios essenciais por que se rege o seu funciona-

mento interno e de que depende o seu reconhecimento pela tutela e, bem assim, os apoios e incentivos que expressamente lhe são consignados, visando promover a sua constituição e facilitar a prossecução dos seus objectivos.

As Sociedades de Agricultura de Grupo (SAG) são sociedades civis sob a forma de sociedades por quotas, tendo por objecto a exploração agrícola ou agro-pecuária e subdividem-se em: SAG de integração completa e SAG de integração parcial, sendo as primeiras modalidades associativas de produção, enquanto as segundas exercem actividades complementares e acessórias das explorações dos sócios.

Nos termos do n.º 1 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 336/89, de 4 de Outubro, são requisitos essenciais das SAG :

a) Os sócios serem pessoas singulares, maiores, agricultores a título principal e dotados de capacidade profissional bastante;

b) O número de sócios não pode ser superior a dez;

c) Os sócios exercerem a sua actividade a título principal na sociedade;

d) O volume total de trabalho assegurado pelos sócios deve ser equivalente pelo menos a 1,5 UHT (unidade homem/trabalho);

e) Nenhum sócio pode ser detentor de menos de 10 por cento do capital social;

f) Cada sócio dispõe de um único voto, independentemente do montante e composição da respectiva quota.

Os requisitos antes enumerados poderão, depois, ter as seguintes particularidades no caso das SAG de integração parcial (n.º 2 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 336/89):

a) Os sócios podem também ser SAG;

b) A qualidade de agricultor a título principal dos sócios pode verificar-se em relação à sociedade em si ou/e às explorações que lhe estão associadas;

c) O número de sócios poderá ir até 20, cabendo a cada um pelo menos 5 por cento do capital social;

d) Não é necessário verificar-se o volume mínimo de trabalho previsto

na alínea d) do número anterior;

e) A sede poderá localizar-se na área de qualquer das explorações associadas.

Em termos fiscais, as SAG são sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do respectivo Código, incidindo este imposto sobre o lucro, por se tratarem de entidades que exercem a título principal uma actividade agrícola (conforme disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 3.º do Código do IRC).

Ainda para efeitos da tributação em IRC deste tipo de entidades haverá que ter em atenção o seguinte:

a) Até ao exercício de 2000, inclusive: este tipo de sociedades beneficiou da isenção de IRC consagrada no n.º 11 do art. 11.º do respectivo Código e que abrange os rendimentos derivados da aquisição de produtos, animais, máquinas, ferramentas e utensílios destinados a ser utilizados nas explorações dos seus membros, assim como os provenientes da transformação, conservação

As Sociedades de Agricultura de Grupo (SAG) são sociedades civis sob a forma de sociedades por quotas, tendo por objecto a exploração agrícola ou agro-pecuária e subdividem-se em: SAG de integração completa e SAG de integração parcial.

ou venda de produtos dessas explorações, e, bem assim, os resultantes das prestações de serviços comuns aos agricultores seus membros e ainda do seguro de mútuo e rega.

Verifica-se, assim, que a venda de produtos (adquiridos a terceiros) e a prestação de serviços a terceiros, isto é, a não membros, cai fora do âmbito da isenção de IRC antes mencionada e, por conseguinte, os rendimentos daí derivados estarão sujeitos a IRC nos termos gerais, pelo que serão tributados em sede deste imposto à taxa prevista no então n.º 1 do art. 69.º do respectivo Código, ou seja, 34 por cento, nos exercícios até 1999, inclusive, e 32 por cento no exercício de 2000 (pela alteração introduzida a esta norma pelo art. 41.º, números 1 e 3 da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril - Orçamento do Estado para 2000).

b) A partir de 1 de Janeiro de 2001 até 31 de Dezembro de 2005: o art. 56.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, veio aditar ao Estatuto dos Benefícios Fiscais o art. 47.º-B (actual art. 63.º), nos termos do qual, as sociedades de agricultura de grupo ficam sujeitas a tributação em IRC à taxa de 20 por cento até 31 de Dezembro de 2005. Este regime tem efeitos a partir

de 1 de Janeiro de 2001, mantendo-se em vigor até esta data a isenção consagrada para estas entidades no n.º 1 do art. 11.º do Código do IRC.

No caso em concreto, verifica-se que em 31 de Dezembro do exercício em questão, a sociedade não reúne os requisitos necessários para a classificação como SAG.

Logo, existem rendimentos cujo facto gerador ocorreu num período em que a entidade reunia os requisitos para ser tributada à taxa reduzida prevista para as SAG e existem rendimentos cujo facto gerador ocorreu numa data em que a entidade já estaria abrangida pelo regime geral (como sociedade unipessoal por quotas). Ora, dado que em sede de IRC vigora o princípio da tributação dos rendimentos na data em que ocorre o facto gerador, somos da opinião que no preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22 (apenas uma) deve evidenciar os rendimentos sujeitos à taxa reduzida e os rendimentos sujeitos à taxa normal, os quadros 08, 09 e 10 permitem esta distinção. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

Estatuto Fiscal Cooperativo

Determinada cooperativa do sector agrícola, cujo objecto social reside na produção e comercialização de azeite pretende, a partir do próximo ano, proceder à compra de azeite a terceiros, concretamente a outras cooperativas do sector e/ou outras empresas com fins lucrativos, para comercializar com marca nova. Uma vez que esta cooperativa, ao abrigo do art. 13.º do Estatuto Fiscal Cooperativo é isenta em sede de IRC, dada a sua natureza produtiva, que implicações poderão surgir da concretização desta decisão, designadamente acerca da legalidade deste acto?

O n.º 1 do art. 13.º da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro (Estatuto Fiscal Cooperativo) vem conceder a isenção de IRC a algumas cooperativas, de entre as quais as cooperativas agrícolas, com as excepções previstas no n.º 3 do art. 7.º.

Ora, as excepções previstas no n.º 3 do art. 7.º daquele diploma são precisamente os resultados que provenham de operações com terceiros e de actividades alheias aos fins cooperativos e ainda dos abrangidos pela tributação pelo lucro consolidado.

Se a cooperativa agrícola em questão, cujo objecto social é a produção e comercialização de azeite dos seus membros, começar a adquirir azeite a terceiros e a comercializá-lo com uma nova marca, não há dúvidas que, ao fazê-lo, está a efectuar operações de compra e de venda a terceiros, sendo as mesmas alheias aos fins cooperativos.

Assim sendo, o resultado dessas operações não poderá beneficiar da isenção de IRC de que a cooperativa vem gozando, sendo o mesmo tributado à taxa prevista no n.º 1 do artigo 80.º do Código do IRC (cfr. n.º 3 do art. 7.º do Estatuto Fiscal Cooperativo), ou seja, 25 por cento.

Nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 17.º do Código do IRC, a contabilidade tem de estar organizada de modo a que o resultado das operações sujeitas ao regime geral do IRC possa claramente distinguir-se do resultado apurado nas operações que beneficiam de isenção, o que, de facto, pode ser resolvido, conforme propõe o consultante, através da elaboração de uma contabilidade analítica. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

Pagamento Especial por Conta

Determinada empresa não efectuou o Pagamento Especial por Conta (PEC) referente a 2004.

Após a entrega da declaração modelo 22 relativa a esse ano tem que efectuar o pagamento ou deverá pagar só a coima aplicada à falta do mesmo?

Nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC, os sujeitos passivos que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, excepto os abrangidos pelo regime simplificado previsto no artigo 53.º, ficam sujeitos a um Pagamento Especial por Conta, a efectuar durante o mês de Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, no 3.º mês e no 10.º mês do período de tributação respectivo.

Dispõe o número 2 da mesma norma legal que o montante do pagamento especial por conta é

igual a um por cento do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de 1 250 euros e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20 por cento da parte excedente, com o limite máximo de 70 mil euros.

A lei não prevê a dispensa do pagamento no caso de registo de prejuízos, pelo que o sujeito passivo está obrigado ao pagamento ainda que o venha a efectuar fora do prazo referido.

Recorde-se que a dedução do Pagamento Especial por Conta efectua-se nos termos do n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC, ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 112.º do próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte, depois de efectuadas as deduções referidas nas alíneas a) a d) do n.º 2 e com observância do n.º 7, ambos do artigo 83.º do Código do IRC. ★

[Resposta redigida em Abril de 2006]

Distribuição de lucros

Determinada sociedade por quotas era constituída por dois sócios. Um deles faleceu o ano passado. Em virtude disso, a sua esposa, pais e irmãos eram herdeiros. Contudo, na declaração todos os herdeiros "vivos" abdicaram dos benefícios que o sócio falecido teria na empresa, excepto a sua esposa, tendo esta ficado como única herdeira. Assim, foi apurado o valor que o sócio tinha direito e o advogado que acompanhou o processo efectuou uma declaração em que o actual e único sócio assina declarando ser devedor à esposa do falecido e que lhe paga um determinado valor proveniente da distribuição de lucros dos anos transactos a que o marido falecido tinha direito na sociedade. Diz ainda que a quantia seria paga no dia 13 de Dezembro e não vencia juros e que a declaração de dívida constitui título executivo nos termos do artigo 46.º, alínea c) do CPC. No dia 13 foi passado um cheque a liquidar o valor e numa cópia do documento onde está o cheque a esposa do falecido sócio assina e confirma que recebeu a quantia referente à distribuição dos lucros dos anos transactos. Estes documentos são claros e su-

ficientes para lançamento na contabilidade do pagamento ao sócio falecido? Não era preciso uma acta da empresa a declarar este pagamento?

Nos termos do artigo 217.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), é estabelecido que, salvo diferente cláusula contratual ou deliberação tomada por maioria de três quartos dos votos correspondentes ao capital social em assembleia geral para o efeito convocada, não pode deixar de ser distribuído aos sócios metade do lucro do exercício que, nos termos desta lei, seja distribuível.

Por outro lado, o crédito do sócio à sua parte dos lucros vence-se decorridos 30 dias sobre a deliberação de atribuição de lucros, salvo diferimento consentido pelo sócio; os sócios podem, contudo, deliberar com fundamento em situação excepcional da sociedade, a extensão daquele prazo até mais 60 dias.

Se, pelo contrato de sociedade, os gerentes ou fiscais tiverem direito a uma participação nos lucros, esta só pode ser paga depois de postos a pagamento os lucros dos sócios.

Com efeito, o Direito Societário consagra o direito aos lucros de acordo com as regras acima descritas, sempre resultante de deliberação em assembleia conforme determina o artigo 31.º do CSC: «1. Salvo os casos de distribuição antecipada de lucros e outros expressamente previstos na lei, nenhuma distribuição de bens sociais, ainda que a título de distribuição de lucros de exercício ou de reservas, pode ser feita aos sócios sem ter sido objecto de deliberação destes.»

Todavia, de acordo com o artigo 54.º do CSC, podem os sócios, em qualquer tipo de sociedade, tomar deliberações unânimes por escrito, e bem assim reunir-se em assembleia geral, sem observância de formalidades prévias, desde que todos estejam presentes e todos manifestem a vontade de que a assembleia se constitua e delibere sobre determinado assunto.

Além de deliberações tomadas nos termos do artigo 54.º, os sócios podem tomar deliberações por voto escrito e deliberações em assembleia geral, de acordo com o artigo 247.º do CSC.

Não havendo disposição de lei ou cláusula contratual que o proíba, é lícito aos sócios acordar, que a deliberação seja tomada por voto escrito, com as regras impostas pelos artigos 248.º e seguintes.

O direito aos lucros dos herdeiros em caso de falecimento de sócio é matéria do Direito Sucessório, matéria fora do âmbito deste consultório técnico.

Somos do entendimento que o direito aos lucros deverá sempre resultar de deliberação nos termos acima descritos (artigo 31.º do CSC), mesmo que esse direito já seja usufruído pelos legítimos herdeiros. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

IVA - Operações imobiliárias

Determinada empresa tem por objecto social a constituição, promoção e participação no capital de sociedades em Portugal e no estrangeiro, análise e acompanhamento de oportunidades de investimentos, prestação de serviços técnicos de administração e gestão, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, investimentos, arrendamento de bens imobiliários.

A empresa detém moradias e pretende facturar o aluguer das mesmas (alojamento) para fins turísticos a agências de viagem no estrangeiro. Aquando da emissão da factura, tal como definido no ponto 2.15 da Lista I do CIVA (alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro) a taxa de IVA a aplicar é de 5 por cento? Caso não seja, e tendo em conta que a descrição no CIVA é vaga, em que situações se aplica a taxa reduzida?

A questão colocada prende-se com a aplicação ou não da taxa reduzida de IVA de 5 por cento na locação de moradias para fins turísticos a agências de viagens no estrangeiro.

A este propósito refere-se a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA – bens tributados à taxa a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º - a (...) «Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro» (...), aí se determinando que a taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do aloja-

mento, incluindo o pequeno almoço, se não for objecto de facturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia-pensão.

Conforme doutrina administrativa consolidada, a redacção da referida verba deve ser entendida num sentido lato, pretendendo abranger todos os serviços de alojamento no âmbito da actividade hoteleira.

Assim, se os imóveis objecto de locação nos termos descritos, são face à legislação que regula a actividade turística e em especial ao Despacho Regulamentar n.º 14/99, de 14 de Agosto que regula a instalação, e funcionamento dos meios complementares de alojamento, aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos e moradias turísticas, considerados como alojamentos do tipo hoteleiro, será de aplicar ao serviço prestado a taxa reduzida de 5 por cento, independentemente da qualidade ou tipo do adquirente do serviço.

Se os imóveis não podem ser considerados, nos termos legais descritos, como alojamentos do tipo hoteleiro, deverá ser aplicável a taxa normal (21 por cento) também independentemente da qualidade ou tipo de adquirente do serviço. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

Rendimentos do trabalho dependente

Um PPR feito em 2005 a um sócio-gerente, único trabalhador da empresa e único sócio remunerado (a empresa tem mais sócios) é considerado rendimento de trabalho dependente ou rendimento isento?

Em termos fiscais, as importâncias despendidas pelas empresas com PPR em favor dos seus trabalhadores ou dos sócios-gerentes configuram sempre, na esfera dos respectivos beneficiários, a natureza de rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS. De facto, nos termos desta norma, consideram-se rendimentos do trabalho dependente - Categoria A - as importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, sendo que o n.º 9 do mesmo artigo vem definir o conceito de «direitos adquiridos» como sendo «... aqueles cujo exercício não depende da manutenção do vínculo laboral, ou como tal considerado para efeitos fiscais, do beneficiário com a respectiva entidade patronal...» Na óptica da empresa subscritora do PPR, da interpretação conjugada das normas da alínea d) do n.º 1 e do n.º 4 do art. 23.º do Código do IRC resulta que, em matéria de encargos que estas suportem com seguros de vida e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que estes configurem, na esfera dos respectivos beneficiários, a natureza de rendimentos do trabalho dependente são, na sua totalidade, reconhecidos como custos fiscais, não estando, portanto, sujeitos a qualquer limitação.

Retenção na fonte

Durante o ano de 2005 foram feitas retenções em excesso de vários trabalhadores, tendo estas (conta POC 2422) sido entregues em excesso ao Estado. No preenchimento do modelo J devem apresentar-se os valores correctos e

Relativamente à situação de subscrição, pela empresa, de um PPR a favor do sócio-gerente, em princípio, a situação será em tudo idêntica à que se referiu nos pontos anteriores, nomeadamente no que se refere à constituição de direitos adquiridos e individualizados do beneficiário, pelo que o tratamento fiscal dos prémios pagos pela empresa serão, também, os atrás enunciados. Por outro lado, tratando-se de rendimentos da Categoria A estarão os mesmos sujeitos a retenção na fonte de IRS, nos termos do artigo 99.º do respectivo Código.

Para o efeito, e conforme resulta do disposto no n.º 2 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, no cômputo da remuneração mensal bruta deve considerar-se o montante pago a título de remuneração atribuída em numerário acrescida de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos do trabalho dependente pagas ou colocadas à disposição pela respectiva entidade patronal no mesmo período, pelo que, no mês em que a empresa despende as importâncias em causa, deverá acrescer o valor líquido (igual a entrega para PPR mais retenção de IRS que lhe corresponda) do mesmo à remuneração em numerário correspondente a esse mês.

Esse rendimento pode beneficiar da isenção prevista no art. 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais desde que verificados determinadas condições explicitadas neste preceito legal.

Também no que concerne à Segurança Social é considerado base de incidência a remuneração base que compreende a prestação pecuniária e a prestação em géneros, alimentação ou habitação, pelo que a atribuição de um PPR a um trabalhador/sócio-gerente encontra-se sujeita a contribuição para a Segurança Social. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

deve pedir-se ao Estado a devolução do que foi entregue a mais? Procedendo deste modo, deve corrigir-se o saldo da 2422 de que forma? Ou deve manter-se esta diferença até ser reembolsada?

Nos termos do artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

Se este procedimento não foi efectuado, o substituto (a entidade devedora dos rendimentos) que quiser impugnar terá de efectuar uma reclamação graciosa para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo referido no n.º 2 do artigo 132.º do CPPT, ou seja, a contar do final do ano do pagamento indevido, de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo (artigo 132.º do CPPT).

Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação (artigo 132.º do CPPT). Para uma melhor compreensão, transcrevemos na íntegra o artigo 132.º do CPPT:

«1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao devido.

2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 - Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impug-

nar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido.

4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.

6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3, do artigo anterior.» Em relação ao preenchimento do Modelo 10, somos do entendimento que, havendo reclamação da retenção superior à devida, devem ser apenas declarados os valores correctos. Não tendo havido reclamação, devem ser declarados os valores efectivamente retidos que irão ser deduzidos na declaração de rendimentos do substituído, tendo a natureza de pagamento por conta do imposto devido no final. Esta decisão deverá sempre ser comunicada ao substituído, ou seja, o titular dos rendimentos a quem foi efectuada a retenção na fonte. ★

(Resposta redigida em Abril de 2006)

Partilha

A empresa “A” detém 99 por cento da “B” desde Dezembro de 2001. No decorrer destes anos a empresa “A” efectuou empréstimos à empresa “B” de forma a cobrir prejuízos da “B”: 100 mil euros em Outubro de 2002 e cinco mil euros em Dezembro de 2003. Em Dezembro de 2005 a empresa “B” é dissolvida e vende todo o seu património. Paga todas as suas dívidas, excepto os empréstimos da empresa “A”. O capital social da empresa “B” é de 20 mil euros.

Sabendo que os detentores do restante 1 por cento do capital da empresa “B” são os detentores do capital da empresa “A”, na mesma proporção (50 por cento); que a empresa “A” tem contabilizados os empréstimos concedidos à “B” na conta 41 - Investimentos Financeiros, na perspectiva da empresa “A”, será que se pode considerar uma perda para efeitos fiscais o valor dos empréstimos? Se a partilha só for efectuada em 2006, poder-se-á considerar essa perda?

Os suprimentos efectuados pelos detentores de partes sociais são créditos e, como tal devem ser considerados, independentemente da empresa participante aplicar o método da equivalência patrimonial. Com efeito, se no âmbito da liquidação de uma sociedade onde se detém créditos sobre a forma de empréstimos/suprimentos que não gerou excedente suficiente que permita o reembolso, há que apurar uma perda contabilística.

Na óptica fiscal, e tratando-se de um crédito que se encontra em mora, não aceitando o credor essa mesma mora (partindo-se do pressuposto que a empresa que participa não abdica do seu crédito – empréstimo, sobre a empresa participada), aplica-se a disciplina fiscal consignada no art. 35.º do CIRC.

Contudo, não são consideradas cobranças duvidosas, os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10 por cento do capital da empresa ou sobre membros dos seus

órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 35.º, bem assim como os créditos sobre empresas participadas em mais de 10 por cento do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1, de acordo com o n.º 3 do art. 35.º do Código do CIRC.

Mesmo que a percentagem da participação fosse inferior a 10 por cento, só são aceites fiscalmente as provisões de cobrança duvidosa resultantes da actividade normal da empresa nos termos do art. 34.º, n.º 1, alínea a) do CIRC.

Por outro lado, de acordo com o art. 39.º do CIRC, «os créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, quando relativamente aos mesmos não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.» Assim, se a empresa participada se enquadrar numa des-

tas situações a perda do empréstimo seria fiscalmente aceite.

Importa alertar que, sendo utilizado o método da equivalência patrimonial para registar a participação, na óptica fiscal, de acordo com o n.º 7 do art. 18.º do CIRC «os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos.»

Todavia, também queremos sublinhar que os empréstimos efectuados à empresa participada não são influenciados pelo método utilizado para contabilizar essa participação: o método do custo ou o método de equivalência patrimonial. ★

[Resposta redigida em Abril de 2006]

Uma empresa tem um lucro tributável de 10 841,45 euros, que está influenciado por 6 984,62 euros de benefícios fiscais. Tem prejuízos fiscais a deduzir que absorvem a matéria tributável. Como se aplica aqui o art. 86.º do CIRC?

Nos termos do n.º 1 do art. 86.º do Código do IRC, para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não abrangidas pelo regime simplificado, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art. 83.º, ou seja, a colecta, líquida das deduções previstas nas alíneas b) e d) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 60 por cento do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais.

Para este efeito, consideram-se benefícios fiscais os previstos:

- Nos artigos 17.º e 59.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;
- Na Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho, e no Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março;
- Em benefícios na modalidade de dedução à colecta, com excepção dos previstos na Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, e dos que têm natureza contratual;

- Em regime de incentivos fiscais à interioridade;
- Em acréscimos de reintegrações e amortizações resultantes de reavaliação efectuada ao abrigo de legislação fiscal.

Da análise dos incentivos abrangidos por esta limitação constata-se a existência de benefícios a operar de forma diversa: por dedução ao rendimento, por dedução à colecta e até meras reduções de taxa, o que poderá obrigar o sujeito passivo a uma completa “reformulação” da liquidação do IRC, com vista a determinar se há ou não lugar à aplicação da limitação referida.

No caso em análise, a empresa apresenta um lucro tributável de 10 841,45 euros e este valor está influenciado por um benefício fiscal de 6 984,62 euros (operando por dedução ao rendimento). Assim, não considerando este benefício, o lucro tributável da empresa passa a ser de 17 826,07 euros. Caso o sujeito passivo tenha prejuízos fiscais dedutíveis que permitam absorver na totalidade este último montante, não há lugar à aplicação do n.º 1 do art. 86.º do Código do IRC, na medida em que o imposto liquidado, nesta circunstância, seria igualmente nulo, quer o sujeito passivo usufruísse ou não de benefícios. ★

[Resposta redigida em Abril de 2006]

Benefícios fiscais