

Pagamento especial por conta

Determinada empresa efectuou uma fusão. A empresa absorvida tem prejuízos de anos anteriores e pagamento especial por conta. Aquando da fusão foi efectuado o requerimento à administração fiscal para que a transmissibilidade de prejuízos fosse aceite. Acontece que não foi pedido o reembolso dos pagamentos especiais por conta. Como resolver a situação?

De acordo com o n.º 2 do artigo 87.º do Código do IRC, em caso de cessação de actividade, o pagamento especial por conta que, nos termos daquele preceito, não possa ter sido deduzido à colecta, é reembolsado mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade.

A cessação de actividade, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 8.º do Código do IRC, ocorre na data da fusão relativamente às sociedades extintas em consequência desta.

Nos termos do artigo 112.º do Código das Sociedades Comerciais, a extinção das sociedades incorporadas verifica-se com a inscrição da fusão no registo comercial, transmitindo-se os direitos

e obrigações para a sociedade incorporante, sendo que a data de registo é a data da apresentação, de acordo com o n.º 2 do artigo 55.º do Código do Registo Comercial.

Considerando o regime específico da recuperação dos pagamentos especiais por conta em caso de cessação de actividade e que a sociedade com direito à dedução do pagamento especial por conta se extinguiu com o registo da fusão, deverá ser a incorporante a solicitar o reembolso nos termos do n.º 2 do artigo 87.º do Código do IRC, uma vez que assumiu todos os direitos e obrigações da sociedade incorporada, sendo, neste caso, tão só o direito a solicitar o reembolso do pagamento especial por conta face à cessação da actividade da sociedade incorporada. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

Retenção na fonte

Uma firma constituída em território nacional tem sócios com nacionalidade e morada em Espanha. A empresa tem vindo a dar lucro, o qual tem sido levado a reservas. Como os resultados de 2008 foram de novo positivos, pretende-se distribuir o resultado líquido atribuindo dividendos aos sócios. Trata-se de pagar dividendos a não residentes? Serão do exercício de 2008 mas pagos em 2009. Há ou não retenção de IRS e até quando se deve colocá-los à disposição dos sócios? As reservas livres também podem ser distribuídas? De que forma?

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) incide exclusivamente sobre as pessoas físicas ou singulares que residam em território português ou nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

Todavia, no que diz respeito aos residentes, o imposto incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, ainda que obtidos fora do território nacional, de acordo com o n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS.

Quanto aos não residentes, a incidência teria, obviamente, que ser formulada em termos mais restritos, sujeitando apenas os rendimentos obtidos em território português, conforme artigo 15.º, n.º 2 do CIRS.

O conceito de residência a considerar em sede de IRS consta do artigo 16.º, sendo de considerar como residentes as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos:

- «a) Hajam permanecido em território nacional mais de 183 dias seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido menos tempo, aí disponham à data de 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, também do ano a que respeitam os rendimentos, sejam tripulantes de navios ou aeronaves desde que aqueles estejam

ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território nacional;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado português.»

Relativamente aos sócios com nacionalidade espanhola, de uma sociedade portuguesa, a questão da tributação e de dupla tributação colocar-se-á relativamente à distribuição de lucros da sociedade da qual são sócios.

Quando o sócio é pessoa singular, residente em território nacional, a distribuição de lucros representa um rendimento de capitais - categoria E (nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS). Atendendo ao disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 71.º do Código do IRS, aquando da distribuição dos lucros ao sócio, a entidade deve reter na fonte a importância de 20 por cento (taxa liberatória) da quantia distribuída.

Sendo considerados residentes fiscais em território nacional, também é aplicável a mesma taxa liberatória mas, desta feita, por opção pode fazer o englobamento, o que determina que a tributação da distribuição de lucros é efectuada de acordo com a regra do artigo 40.º-A do Código do IRS, ou seja, serão apenas considerados em 50 por cento.

Sendo os beneficiários dos dividendos/distribuição dos lucros não residentes em território nacional, a tributação far-se-á por retenção na fonte à taxa liberatória de 20 por cento (aplicando-se o mesmo disposto para sujeitos passivos residentes, alínea c) do n.º 3 do artigo 71.º do Código do IRS).

Não obstante, o artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro (regime das retenções na fonte), republicado pelo Decreto-Lei n.º 134/2001, de 24 de Abril, prevê a possibilidade de não se proceder à retenção na fonte (no todo ou em parte) relativamente àqueles rendimentos, quando entre Portugal e o Estado da residência do beneficiário dos lucros existir uma convenção destinada a evitar a dupla tributação (CDT) e nela estiver previsto que a competência para a tributação dos mesmos não é atribuída a Portugal ou o é apenas de forma limitada.

No caso concreto apresentado, a empresa que distribui os lucros possui a sua sede em Portugal e os seus sócios são duas pessoas singulares com domicílio fiscal em Espanha (partindo-se deste pressuposto).

Por esse facto, e tendo por base o disposto no do artigo 10.º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, a retenção na fonte pode ser feita à taxa de 15 por cento, desde que o beneficiário dos

rendimentos presente à sociedade (no máximo até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto) o formulário devidamente preenchido e certificado pelas autoridades competentes do respectivo país de residência (Espanha).

Se no prazo referido acima a sociedade que distribui os lucros não tiver na sua posse aquele formulário, devidamente preenchido e certificado, é obrigada a entregar a totalidade do imposto nos cofres do Estado português.

Permite-se, porém, que o sócio venha a pedir o reembolso da parte excedente, no prazo de dois anos a contar da data em que os lucros foram colocados à sua disposição, conforme disposto no n.º 4 do artigo 18.º do referido Decreto-Lei, através do preenchimento do formulário Modelo n.º 22 - RFI, ou 23 - RFI consoante a situação aplicável.

NO que diz respeito às reservas livres, a sua distribuição equivale à distribuição de lucros, decidida em assembleia-geral.

A reserva livre é um bem social; como tal, deverá ser previamente objecto de deliberação social, conforme exige o artigo 31.º, n.º 1 Código das Sociedades Comerciais. A deliberação é por maioria dos votos emitidos, nos termos do n.º 3 do artigo 250.º do Código das Sociedades Comerciais (sociedades por quotas) e artigo 386.º do CSC (sociedades anónimas).

Dever-se-á, no entanto, prestar atenção às restrições impostas pelos artigos 32.º (limite da distribuição de bens aos sócios) e 33.º (lucros e reservas não distribuíveis) do CSC e a obrigatoriedade constante dos artigos 218.º (reserva legal, nas sociedades por quotas), e 295.º (reserva legal, nas sociedades anónimas).

A distribuição de reservas livres equivale à distribuição de lucros, pelo que os sócios participam nos lucros de acordo com a proporção que detêm no momento da decisão de aplicação dos lucros, ou seja, com base na proporção que detêm no momento em que é efectuada a assembleia-geral de sócios. Na acta em que foi decidida a aplicação dos lucros, basta dizer que essa distribuição vai ser efectuada de acordo com a proporção dos valores nominais das respectivas participações no capital, salvo falta de preceito especial ou convenção em contrário.

Face ao exposto, e atendendo às restrições impostas no CSC, a distribuição das reservas livres é tributada da mesma forma, acima referida, pois trata-se da distribuição de lucros aos sócios. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

Retenção na fonte a residentes e não residentes

Uma empresa, com sede na zona franca da Madeira, foi constituída em 1988 e tem três sócios: um residente, um outro com morada na Dinamarca e, por fim, o terceiro com residência em Gibraltar. Tem uma actividade com tributação normal em IRC - aquisições intracomunitárias e venda no mercado nacional de equipamentos e actividade com isenção temporária - aquisição intracomunitária de equipamentos para exportação (operações triangulares para efeitos de IVA).

Para efeitos de IRS sobre lucros distribuídos tem sido considerado que lucros gerados por actividade com tributação normal de IRC é feita a retenção de IRS aos sócios residentes e não residentes. No caso de lucros gerados por actividade com isenção de IRC é feita a retenção de IRS ao sócio residente e não é feita qualquer retenção aos dois sócios não-residentes. A retenção de IRS sobre distribuição de lucros está a ser correctamente feita?

Nos termos do n.º 3) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC e alínea g) do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, consideram-se obtidos em território português os rendimentos de aplicação de capitais cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva neste território ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado.

A tributação deste rendimento ocorre por retenção na fonte a título definitivo, conforme disposto no artigo 88.º do CIRC, à taxa de 20 por cento (alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º do Código do IRC e c) n.º 3 do artigo 71.º do CIRS).

No entanto, encontrando-se a entidade que pretende distribuir os lucros instalada na zona franca da Madeira poderá, em relação aos sócios não residentes, beneficiar do disposto no n.º 2 do artigo 33.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Assim sendo, o n.º 2 do artigo 33.º do EBF, conjugado com a alínea b) do n.º 3 do mesmo normativo, prevê que os sujeitos passivos não residentes em território português que participem no capital social de algumas sociedades instaladas nas zonas francas gozem, com dispensa de qualquer formalidade, excepto um comprovativo de que é um sujeito passivo não residente, de isenção de IRS ou IRC, até 31 de Dezembro de 2011, relativamente a uma parte do lucro determinada nos termos da alínea a) do n.º 2.

Relativamente aos sócios residentes, a isenção apenas se aplica aos que sejam sócios das sociedades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 33.º do EBF que, pela exposição, não se nos afigura ser o caso da entidade em análise.

A isenção, de acordo com o n.º 2 do aludido artigo, é concedida quando os lucros forem distribuídos pelas seguintes entidades:

- Entidades instaladas na zona demarcada industrial da zona franca da Madeira ou da ilha de Santa Maria;

- Entidades devidamente licenciadas que prosigam a actividade da indústria de transportes marítimos;

- Sociedades gestoras de participações sociais (SGPS);

- Restantes entidades que não sejam instituições de crédito, sociedades financeiras, entidades que prosigam a actividade de gestão de fundos de investimento, entidades que exerçam a actividade de seguro e resseguro e sociedades gestoras de fundos de pensões.

Nos termos da alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, a isenção é aplicada relativamente aos lucros colocados à disposição por aquelas entidades na proporção da soma das partes isenta e não isenta, mas derivada de rendimentos obtidos fora do território português, do resultado líquido do exercício correspondente, acrescido do valor líquido das variações patrimoniais não reflectidas nesse resultado, determinado para efeitos de IRC, neles se compreendendo o valor atribuído em partilha que seja considerado rendimento de capitais e o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital.

Procurando traduzir a redacção deste normativo numa expressão matemática, ter-se-á:

$$L' + L'' = x \% \text{ em que}$$

L – Resultado líquido do exercício + variações patrimoniais (positivas - negativas);

L' – Parte de L que esteja isenta;

L'' – Parte de L não isenta mas derivada de rendimentos obtidos fora do território português.

Multiplicando o montante do lucro colocado à disposição pelo valor (em percentagem) encontrado acima, obtém-se, então, a parte do lucro sobre a qual não há lugar a qualquer tributação de IRC.

O excedente será objecto de tributação por retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 20 por cento.

Se, porém, o participante no capital for residente num Estado com quem Portugal tenha celebrado

convenção destinada a eliminar a dupla tributação e nela se atribua competência para tributação (total ou parcial) destes rendimentos ao Estado onde a empresa beneficiária se encontra sediada, não existe obrigação de efectuar retenção na fonte, no todo ou em parte, consoante os casos, se o participante apresentar à entidade pagadora, no máximo até ao fim do prazo para a entrega do imposto nos cofres do Estado, a prova a que refere o n.º 2 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro e n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, nestas circunstâncias poderá estar, na situação exposta, o sócio residente na Dinamarca, uma vez que existe CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca (Resolução da Assembleia da República n.º 6/2002, ver artigo 10.º da CDT).

Resumindo, deve recair retenção na fonte a título definitivo (artigo 71.º do CIRS) sobre os lucros distribuídos, independentemente de os mesmos pertencerem à parte isenta de IRC, relativamente ao sócio residente em território nacional, sem prejuízo deste poder optar pelo englobamento previsto no n.º 6 do artigo 71.º do CIRS.

Relativamente aos sócios não residentes, poderá não ser efectuada retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, uma vez que beneficiam de isenção de IRS ou IRC, até 31 de Dezembro de 2011, relativamente à parte do lucro determinada nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 33.º do EBF. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)

Benefícios fiscais em sociedade

Uma sociedade de transparência fiscal que tenha feito entrega em dinheiro para o aumento do capital e que está qualificada como pequena empresa, conforme o previsto no Decreto-Lei n.º 372/2007, pode usufruir do benefício fiscal do artigo n.º 81.º da Lei 67-A/2007 - remuneração convencional do capital social?

Com a publicação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2008) foi criado um novo benefício fiscal em IRC, denominado remuneração convencional do capital social (artigo 81.º daquela Lei).

De acordo com esta disposição, na determinação do lucro tributável do IRC, os sujeitos podem deduzir uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada mediante a aplicação da taxa de três por cento ao montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que cumpram determinadas condições.

Tais condições exigem que:

- A sociedade beneficiária seja qualificada como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro;
- Os sócios que participem na constituição da sociedade ou no aumento do capital social sejam exclusivamente pessoas singulares, sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;
- O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos.

Nos termos do artigo 6.º do Código do IRC é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos do Código do IRC, das entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal.

Ora, sendo o lucro tributável destas entidades apurado de acordo com as regras do regime geral, concluímos que o incentivo em causa é aplicável, ainda que as mesmas não sejam tributadas em IRC.

A dedução ao lucro tributável do IRC proporcionada por este benefício, a efectuar no campo 234 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22, é aplicável exclusivamente às entradas, no âmbito de constituição de sociedades ou de aumento do capital social, que ocorram nos anos de 2008 a 2010 e é efectuada no apuramento do lucro tributável, relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos dois períodos seguintes. ■

(RESPOSTA REDIGIDA EM JUNHO DE 2009)