

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.94º - Retenção na fonte

Assunto: Retenção na Fonte - Caução e Devolução de Caução

Processo: 25417, com despacho de 2024-01-23, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: No caso em apreço, foi solicitado esclarecimento sobre a emissão de faturas e notas de crédito de cauções de rendas entre sociedades, designadamente:

a) Se emitir uma fatura relativa a uma caução de renda a outra sociedade, caução esta que pode ser restituída no final do contrato, deve ser efetuada retenção?

b) Se sim e se houver lugar à restituição da caução no final do contrato, é necessário emitir uma Nota de Crédito com a retenção?

O artigo 20.º, n.º 1 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) determina que se consideram "rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória".

Possegue com uma enumeração meramente exemplificativa dos rendimentos que concorrem para a formação do lucro tributável, incluindo nestes os "[r]endimentos de imóveis" (artigo 20.º, n.º 1, al. b) do CIRC). Nesta norma não é concretizado o que se entende por rendimento de imóveis, pelo que se terá que recorrer às regras gerais de interpretação.

O n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil (CCiv.) determina que "[a] interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada".

Lançando mão da interpretação sistemática, verifica-se que o legislador fiscal concretiza no CIRC o que entende por rendimentos prediais para efeitos de IRC, aquando, na al. c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, remete para a qualificação de rendimentos prediais "tal como são definidos para efeitos de IRS", o qual passamos a analisar.

A al. c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC determina, relativamente aos rendimentos obtidos em território português, que o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos "()" rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade". Esta norma remete, portanto, para a qualificação de rendimentos prediais constante no Código de Imposto sobre Pessoas Singulares (CIRS), pelo que se impõe analisar a definição de rendimentos prediais que se encontra definida no artigo 8.º do CIRS.

O artigo 8.º do CIRS determina que:

"1- Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B.

2- São havidas como rendas:

- a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;
- b) As importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado;
- c) A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
- d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade;
- e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;
- f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos;
- g) As indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria.
- h) As importâncias relativas aos contratos de direito real de habitação duradoura. ()"

Da leitura dos n.º 1 e 2 do artigo 8.º do CIRS, conclui-se, desde logo, que o conceito fiscal de renda, por ser mais extenso, não coincide com o conceito de renda do direito civil.

Quanto à classificação como rendimentos prediais dos montantes pagos a título de caução, no âmbito de um contrato de arrendamento, existe o Ofício Circulado n.º 20256 de 2023-06-07, que veio esclarecer que:

"1. Com a celebração do contrato de arrendamento, as partes podem estipular o recebimento de valores a título de antecipação de rendas (n.º 1 do artigo 1076.º do Código Civil) e a título de caução (n.º 2 do artigo 1076.º do Código Civil), podendo esta última assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes desse contrato, ou seja, quer o pagamento das rendas, quer a reparação de eventuais danos que possam ser causados no imóvel e/ou mobiliário.

2. Considerando o estabelecido no artigo 8.º do Código do IRS, verifica-se que o legislador fiscal procedeu a uma redefinição, para efeitos de IRS, do conceito de renda utilizado no direito civil, dando-lhe uma amplitude maior do que a que resulta desse ramo do Direito.

3. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do Código do IRS, consideram-se rendimentos prediais as rendas de prédios rústicos, urbanos e mistos colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B, explicitando o n.º 2 as ações incidentes sobre o bem imóvel que dão origem à qualificação do rendimento como renda, nomeadamente, "as importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência.

4. Ora, considerando-se que o rendimento disponibilizado a título de caução traduz-se, efetivamente, num acréscimo de valor ao património de quem cede o uso ou o gozo temporário do bem locado, associado e acordado em razão do contrato celebrado e com reflexos na sua capacidade contributiva do ano da disponibilização, e tendo em conta que, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do Código do IRS, os rendimentos prediais (rendas) relevam no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, é de considerar a caução como renda para efeitos de IRS, no ano do seu recebimento."

Este não é um entendimento inovatório, na medida em que este Ofício Circulado seguiu o entendimento que já vinha sendo sancionado "por despachos da Subdiretora-Geral da

Área de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento de 12-12-2019 e de 20-12-2022" (transcrito do Ofício Circulado n.º 20256 de 2023-06-07), assim como nas Fichas Doutrinárias proferidas no Processo n.º 2729/2018, com despacho concordante da Diretora de Serviço do IRS, de 2018-12-11, e no Processo n.º 731/2018, com despacho concordante da Subdiretora-Geral do IR, de 2018-12-12.

Também a DSIRC se pronunciou sobre esta matéria, na Ficha Doutrinária proferida no Processo n.º 2020 000557, PIV n.º 17067, sancionado por Despacho, de 31 de março de 2020, da Subdiretora-Geral do IR, e na qual se concluiu que:

" ()

3. E quanto à qualificação, como rendimentos prediais, dos montantes pagos a título de caução no âmbito de um contrato de arrendamento, existe entendimento sancionado em sede de IRS no sentido de que "A caução, estabelecida por qualquer das formas legais previstas, serve para que o locador / senhorio assegure o cumprimento das obrigações decorrentes desse contrato, salvaguardando, quer o pagamento das rendas, quer a reparação de eventuais danos que possam ser causados no imóvel e/ou mobiliário, e constitui, em sede de Categoria F do Código do IRS, um rendimento predial.

4. Para efeitos de retenção na fonte, o que releva é o pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos e não o princípio da especialização económica dos exercícios.

5. Assim, configurando a caução um rendimento predial, tal como definido para efeitos de IRS, sendo o mesmo obtido em território português e o seu devedor um sujeito passivo de IRC, atenta a remissão constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, fica o respetivo pagamento da caução sujeito a retenção na fonte à taxa de 25%, conforme determina o n.º 4 do mesmo normativo."

Este entendimento resulta do facto de a al. c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC remeter para a qualificação de rendimentos prediais constante no CIRS, pelo que, neste âmbito, releva a definição de rendimentos prediais tal e qual se encontra definida no artigo 8.º do CIRS.

Note-se que o artigo 8.º do CIRS integra um conceito mais amplo de renda do que o conceito civilístico, ou seja, o conceito de renda, para efeitos fiscais, integra, além do conceito de renda para efeitos civis, as situações legalmente previstas no n.º 1 e nas diversas alíneas do n.º 2 daquele artigo.

Sendo a caução uma importância recebida no âmbito de um contrato relativo "à cedência do uso do prédio ou de parte dele", deve a mesma considerar-se como renda, para efeitos fiscais, ao abrigo do n.º 1 e da al. a) do n.º 2 do artigo 8.º do CIRS.

E, considerando que o "rendimento disponibilizado a título de caução traduz-se, efetivamente, num acréscimo de valor ao património de quem cede o uso ou o gozo temporário do bem locado" (Ofício-Circulado n.º 20256 de 2023-06-07) e, por isso, integrando o conceito de rendimento predial para efeitos de IRS, também o será para efeitos de IRC.

Configurando a caução um rendimento predial, tal como definido para efeitos de IRS, de acordo com a remissão constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, fica o respetivo pagamento da caução sujeito a retenção na fonte. Estabelece o n.º 4 e n.º 6 do mesmo normativo que, quanto a estes rendimentos, a retenção na fonte deve ser efetuada mediante a aplicação de uma taxa de 25%, e que "a obrigação de retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida obrigação idêntica no Código de IRS". Para efeitos de retenção na fonte de rendimentos prediais, o momento relevante é o pagamento ou a colocação à disposição de rendimentos, nos termos do n.º 8 do artigo

101.º do CIRS ex vi n.º 6 do artigo 94.º do CIRC, e não o princípio da especialização dos exercícios.

Assim, relativamente à primeira questão, conclui-se que, de acordo com a remissão constante na al. c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC para o disposto no CIRS, o pagamento de uma caução fica sujeita a retenção na fonte.

Atendendo à natureza da caução, que visou o cumprimento das obrigações do contrato e que poderá ser devolvida no final deste, após o cumprimento das obrigações contratuais, para efeitos contabilísticos, na esfera jurídica da senhoria, constituiu-se uma obrigação, que poderá cumprir a definição de passivo (Estrutura Concetual, § 49, al. b)). Pelo que, caso o montante recebido a título de caução não tenha sido reconhecido, contabilisticamente, em contas de resultados e, por isso, não tenha integrado o resultado líquido do período, deverá a Requerente fazer as devidas correções no Quadro 07 da Modelo 22, designadamente, aquando do recebimento da caução, acrescer o montante da mesma no Campo 752 e deduzir esse montante, no Campo 775 do Quadro 07 da Modelo 22, no período em que se concretizar a devolução, incluindo as respetivas notas explicativas no processo de documentação fiscal (artigo 130.º do CIRC).

A segunda questão versa sobre se é necessário emitir uma Nota de Crédito pela restituição da caução com a retenção na fonte.

A retenção na fonte efetuada sobre os rendimentos prediais que são pagos ou colocados à disposição, prevista no n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, reveste a natureza de pagamento por conta de imposto devido a final, nos termos da 1.ª parte do n.º 3 do artigo 94.º do CIRC.

Significa isto que, tais pagamentos antecipados não têm um carácter definitivo e, aquando da liquidação, no cálculo do imposto devido a final, poderá resultar a existência de um remanescente em dívida ou haver lugar ao reembolso de parte do valor de imposto já pago.

Conclui-se que a retenção na fonte, efetuada sobre o montante prestado a título de caução, tem um carácter de pagamento por conta e, por isso, será tida em consideração no apuramento do IRC.

A retenção na fonte que incidiu sobre o montante prestado a título de caução não releva para efeitos de emissão da Nota de Crédito respeitante à devolução da caução prestada, porquanto já terá sido considerada a título de "pagamento por conta", no apuramento do imposto a pagar/ receber respeitante ao período em que houve o recebimento da caução.