CONFEDERAÇÃO
DO COMÉRCIO E SERVIÇOS
PORTUGAL

CIRCULAR

N/REFª: 53/2019
DATA: 01/07/2019

Assunto: **O artigo 18º do Código do IRS – Rendimentos obtidos em território português**

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 6/2019 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

N.º 6/2019 28 de junho

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

Para quem ainda esteja lembrado, tratou-se neste espaço, no número anterior, de alguns dos dados estatísticos acabados de divulgar relativamente ao IRS e ao triénio 2015-2017. Com a promessa de que, este mês, nos dedicaríamos ao IRC. É, pois, o que vamos fazer.

São pouco mais de 475 000 os sujeitos passivos de IRC. Destes, são cerca de 444.000 (93,4%) os que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Podemos, pois, chamar-lhe o tecido empresarial, sob a forma societária, português.

Trata-se, no entanto, de um tecido empresarial constituído esmagadoramente por micro, pequenas e médias empresas. Sabendo de antemão que não é apenas o volume de negócios o critério para as definir e não coincidindo no Mapa 5 os escalões de volume de negócios com os sugeridos no âmbito da UE para essa definição, havia em Portugal, em 2017, 637 empresas (0,1%) com um volume de negócios acima de 75 milhões de euros, a que certamente se acrescentariam, para a categoria de grandes empresas, mais algumas das 1207 (0,2%) das que o Mapa nos situa entre os 25 e os 75 milhões (as que tivessem tido um volume de negócios superior a 50 milhões de euros).

O regime geral de tributação predomina, com 91,7% das empresas nele incluídas. Não deixa, porém, de ser interessante notar que existiam 16063 (3,4%) a aproveitar do regime simplificado, 9620 (2,0%) ainda obrigadas ao regime de transparência fiscal e 4385 (0,9%) tributadas segundo o regime de grupo de sociedades.

O IRC liquidado atingiu 4.493 milhões de euros, a que devem adicionar-se, como parcelas mais significativas, as respeitantes à derrama municipal (311 milhões) e às tributações autónomas (510 milhões). Verifica-se, porém, que os sp com volume de negócios superior a 25 milhões de euros (0,4%) concentram 53,5% do IRC liquidado, suportando os restantes 99,6%, 46,5% do mesmo imposto.

No plano territorial, Lisboa, Porto, Setúbal, Braga e Aveiro concentram 81% da receita de IRC e no domínio das atividades económicas, a atividade financeira e seguros, comércio por grosso e a retalho, reparação de veículos automóveis e indústrias transformadoras concentram 51%. É este o IRC que temos.

O artigo 18.º do Código do IRS - Rendimentos obtidos em território português

1. Sistematicamente integrado, desde a origem, na Secção II (Incidência Pessoal) do Capítulo I do Código do IRS, o artigo 18.º estabelece, de acordo com a unanimidade da doutrina e da jurisprudência, os elementos de conexão objetivos (fonte de produção ou de pagamento do rendimento, o lugar do exercício da atividade, o *locus rei sitae*, o lugar do estabelecimento estável) que consistem nas relações existentes entre as pessoas, os objetos e os factos com o ordenamento tributário português, preponderantemente para efeitos de IRS.

2. Em conformidade com ALBERTO XAVIER (*Direito Tributário Internacional*, 2.ª ed., pp. 231):

> *"Enquanto os princípios da fonte e da residência dizem quais são as conexões relevantes para fundamentar o poder tributário de um Estado, eles não respondem directamente à questão de saber qual é a extensão desse poder, isto é, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas.*
>
> *Embora conceptualmente várias combinações de critérios sejam possíveis, certo é que os sistemas fiscais modernos tendem, quando adoptam o elemento de conexão-residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, no sentido de que o residente de um país, seja pessoa singular ou pessoa coletiva, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa: e daí que se fale num princípio da universalidade (...) que conduziria, assim, a uma extensão 'extra-territorial' da lei interna.*
>
> *Simetricamente, os mesmos sistemas fiscais tendem a impor uma obrigação tributária limitada aos não residentes, submetendo a imposto apenas os rendimentos decorrentes de fontes localizadas no seu território: fala-se, em tais casos, de um princípio da territorialidade em sentido estrito (...)"*

3. Sendo o nosso sistema de tributação do rendimento pessoal assente no elemento de conexão "residência" e no princípio da universalidade para os residentes, o artigo 18.º não teria qualquer utilidade em matéria de incidência subjetiva tributária. Admite-se, quando muito, que, nas normas relativas ao mecanismo do pagamento antecipado do imposto por substituição tributária, própria ou imprópria, uma norma determinasse, naturalmente, que a retenção na fonte só poderia incidir sobre rendimentos obtidos em território português e que, para esse efeito, se considerariam os que ali mesmo se enumerassem. Tratar-se-ia, em todo o caso, de uma enumeração instrumental. Isso, porém, reconhece-se, nunca foi feito. E como somos um Estado de brandos costumes, também daí nunca parece ter resultado qualquer constrangimento.

Rua Padre Luís Aparício, n.º 11-1.º- B - 1150-248 LISBOA
T. +351 213 523 862 F. +351 213 576 181 E-mail: geral@pffd.pt

Novas Fiscais

Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28/06 - Estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2019

Portaria n.º 200/2019, de 28/06 - Estabelece os prazos para a declaração inicial do RCBE e revoga os artigos 13.º e 17.º da Portaria n.º 233/2018, de 21 de agosto

Lei n.º 44/2019, de 21/06 - Regime de subsídios de apoio à atividade política dos Deputados (altera o Estatuto dos Deputados, aprovado pela Lei n.º 7/93, de 1 de março, e o estatuto remuneratório dos titulares de cargos políticos, aprovado pela Lei n.º 4/85, de 9 de abril)

Portaria n.º 190-A/2019, de 21/06 - Primeira alteração à Portaria n.º 77/2018, de 16 de março de 2018, que procede à regulamentação necessária ao desenvolvimento da Chave Móvel Digital (CMD)

Portaria n.º 190-B/2019, de 21/06 - Primeira alteração à Portaria n.º 287/2017, de 28 de setembro, que procede à regulamentação dos mecanismos técnicos de acesso e leitura dos dados constantes de circuito integrado do cartão de cidadão, do prazo geral de validade do cartão de cidadão, dos casos e os termos em que o Portal do Cidadão funciona como serviço de receção de pedidos de renovação de cartão de cidadão, do sistema de cancelamento do cartão de cidadão pela via telefónica e eletrónica, do montante devido pelo Instituto dos Registos e Notariado, I. P. (IRN), à Agência de Modernização Administrativa, I. P. (AMA), pelo exercício das suas competências, previstas no artigo 23.º da Lei n.º 7/2007, de 5 de fevereiro, alterada pelas Leis n.os 91/2015, de 12 de agosto, e 32/2017, de 1 de junho, e das regras relativas à conservação do ficheiro com o código pessoal de desbloqueio (PUK) do cartão de cidadão

Lei n.º 38/2019, de 4/06 - Estabelece o regime fiscal aplicável às competições UEFA Nations League Finals 2019 e UEFA Super Cup Final 2020

4. Estamos, então, em condições de delimitar o sentido e o âmbito do artigo 18.º do Código do IRS: sendo uma norma de incidência subjetiva, tem por exclusivo objeto delimitar a soberania tributária do Estado português relativamente aos rendimentos obtidos em território português por sujeitos passivos não residentes, isto é, o Estado português não pode exercer a sua soberania tributária sobre um não residente que obtenha em território português rendimentos que não estejam previstos no artigo 18.º. O exemplo de escola são os rendimentos comerciais não excecionados e que não sejam imputáveis a um estabelecimento estável aqui situado (independentemente de existir ou não convenção de dupla tributação, diga-se...). E se existir convenção de dupla tributação, a aplicação deste artigo 18º fica condicionada ao que naquela se dispuser, em obediência ao artigo 8.º da CRP.

5. Esta "limitação" do artigo 18.º decorria já expressamente, no plano dos entendimentos administrativos, embora oficiosamente, do n.º 1 do comentário ao Código do IRS, Comentado e Anotado, 2.ª ed., da DGCI (1990) "1 – os principais elementos de conexão territorial – determinantes para a tributação dos não residentes – acolhidos em sede de IRS são os seguintes: (...).

6. Vem tudo o que acaba de expor-se a propósito da Informação Vinculativa n.º 1556/2018, de 23-05-2018, recentemente divulgada (a primeira que está, no site das Finanças, em "anotação" ao artigo 18.º) e que tem a ver com dois aspetos ainda não tratados. O primeiro, e que acaba por provocar a situação concreta sobre a qual a Informação se pronuncia, resulta do facto de a Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, ter alterado a al. a) do n.º 1 do ainda artigo 17.º, que, para os rendimentos de trabalho, apenas previa, desde o início da vigência do Código, como obtidos em território português "os decorrentes de atividades nele exercidas" para, mantendo esse elemento de conexão agora limitado a *rendimentos do trabalho dependente*, estender a soberania tributária do Estado Português "*quando tais rendimentos sejam devidos por ele tenham residência, sede ou direção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento*".

7. A nova redação, mesmo com o âmbito subjetivo limitado a não residentes, potenciou, objetivamente, a existência de duplas tributações, uma vez que um não residente titular de rendimento do trabalho realizado fora do território português, mas pago por uma entidade nele residente, certamente não deixaria de ser tributado (princípio da universalidade) pelo Estado da sua residência, *e passaria a ser também objeto de retenção na fonte, a taxa liberatória, em Portugal*.

8. A situação agrava-se com os residentes deslocados fora do território português pelas suas entidades empregadoras, ainda que temporariamente, uma vez que, com uma tradição que se instalou de considerar o artigo 18.º "critério" para determinar quais eram os rendimentos obtidos em território português para efeitos de retenção *tout court*, passava a subsistir, para essas entidades, a obrigação de retenção na fonte do "imposto português" (como residente) e, em regra, no Estado onde o trabalhador se encontrava deslocado, havia lugar a um pagamento de imposto definitivo, à luz do elemento de conexão "local da prestação do trabalho".

9. Certamente para atenuar o excessivo encargo a que corresponderia uma remuneração líquida demasiado e indevidamente diminuída, veio a Lei n.º 100/2009, de 7/09, acrescentar ao artigo 99.º do Código do IRS o n.º 5, com a seguinte redação: "*Ficam dispensados da retenção na fonte a que se refere o n.º 1, os rendimentos do trabalho obtidos por actividades exercidas no estrangeiro por pessoas singulares residentes em território português, sempre que tais rendimentos sejam sujeitos a tributação efectiva no país da fonte em imposto similar ou idêntico ao IRS*".

10. Trata-se (porque tudo ainda se mantém) de uma solução de recurso, porque, em nosso entender, a situação global só se normalizaria com a eliminação da segunda parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS: a retenção na fonte, para residentes, sobre rendimentos de trabalho dependente é sempre uma retenção com natureza de pagamento por conta, tais rendimentos, sendo pagos por uma entidade localizada em Portugal são sempre do conhecimento da AT e suscetíveis de controlo, e, sendo assim, a sua tributação em Portugal está, com grande probabilidade, garantida. Para não residentes, é objetivamente excessivo, à luz dos critérios comummente aceites pelas nações desenvolvidas, pretender que Portugal tem alguma soberania tributária subjetiva sobre rendimentos de trabalho não realizado no seu território só porque em Portugal se situa a fonte pagadora. Tudo sem prejuízo – o que infelizmente parece não estar a ser preocupação de ninguém – de se estudarem e consagrarem as soluções de tributação justas para as novas formas de trabalho à distância, suportadas pelas novas tecnologias, e que podem propiciar a deslocação transfronteiras de prestação de trabalho cujo resultado é exclusivamente utilizado em território português.

11. No caso que foi objeto de consulta à AT e respondido pela Consulta Vinculativa supra identificada, está-se precisamente perante o caso de um trabalhador deslocado temporariamente por uma empresa portuguesa para Taiwan. E que em Taiwan, pelos dados conhecidos, é sujeito a imposto sobre o rendimento resultante do trabalho que lá é realizado. Do que se tratava de saber era se o trabalhador teria ou não direito ao crédito do imposto, em Portugal, pago em Taiwan.

12. Supomos, pois, que sobre as remunerações que lhe foram pagas não houve retenção do IRS português. E, porque se questionou a suscetibilidade de crédito de imposto por dupla tributação internacional em Portugal, tudo leva a crer que este trabalhador será aqui tributado à luz do elemento de conexão "residência" e do princípio da universalidade: por todos os rendimentos obtidos, independentemente do local, da forma e da moeda por que foram obtidos.

13. Resta-nos então a dúvida sobre a conformidade com os princípios da justiça na tributação acerca do entendimento que a Informação transmite e segundo o qual não há lugar a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional porque os rendimentos obtidos pelo trabalho realizado em Taiwan são, à luz da legislação interna, *rendimentos obtidos no território português*. Esta é a segunda parte da questão. Choca, pois, que, à luz do elemento literal do n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRS (medida unilateral para eliminar a dupla tributação jurídica internacional), que apenas permite o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional quando aquele tenha sido suportado *sobre rendimentos obtidos no estrangeiro)*, o imposto suportado pelo trabalhador em Taiwan não possa ter sido deduzido.

14. Sendo assim, e para repor a justiça, parece necessário estabelecer, por via normativa, que, também para efeitos de crédito de imposto, "*os rendimentos do trabalho obtidos por actividades exercidas no estrangeiro por pessoas singulares residentes em território português, sempre que tais rendimentos sejam sujeitos a tributação efectiva no país da fonte em imposto similar ou idêntico ao IRS*" se consideram obtidos no estrangeiro.

15. Ou, então, a via alternativa é resolver a questão de fundo antes referida (alteração do artigo 18.º à luz dos cânones internacionais) já que atualmente considera obtidos no território português, por exemplo, os rendimentos de trabalho dependente que uma sociedade residente pague aos trabalhadores contratados localmente em obras que possa estar a fazer em Angola ou no Ártico.