

Sobretaxa extraordinária



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Por Elsa Marvanejo da Costa
Departamento de Consultoria da OTOC
Atualizado em 29/09/2011

Nota: Agradece-se que coloque qualquer dúvida ou sugestão
através da sua Pasta TOC ou para o email:
consultorio@otoc.pt

Sobretaxa extraordinária

Com o texto que se segue pretendemos auxiliar os membros no tratamento prático da sobretaxa extraordinária. Referimos que alguns procedimentos sugeridos resultam da nossa interpretação sobre o diploma recentemente publicado.

O Decreto-Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro, aprovou a sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a IRS auferidos no ano de 2011.

Pode dizer-se que a sobretaxa extraordinária opera em dois momentos distintos:

1 | Por antecipação, através de retenção de imposto sobre o subsídio de Natal. Nesta fase, apenas ficam abrangidos os rendimentos de trabalho dependente e pensões, sendo que na prática, serão as entidades pagadoras destes rendimentos quem irão entregar a importância retida nos cofres do Estado.

2 | Na liquidação de IRS efetuada pela Administração Tributária aquando do processamento das declarações de rendimentos Modelo 3. O valor referido no ponto anterior (retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária nas categorias A e H) funcionará como pagamento por conta do imposto devido a final. Nesta fase, serão abrangidos todos os rendimentos englobáveis das diversas categorias de IRS, com algumas exceções pontuais, que iremos ver.

Retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária sobre o subsídio de Natal

As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões são obrigadas a reter uma importância correspondente a 50% da parte do valor devido do subsídio de Natal ou da prestação adicional correspondente ao 13º mês que, depois de deduzidas as retenções na fonte que incidem sobre a remuneração e as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde, exceda o valor da retribuição mínima mensal garantida.

Em fórmula:

Retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária = (subsídio de Natal – retenções na fonte – segurança social – remuneração mínima mensal) x 50%

Para uma perceção mais rápida do valor a pagar a título de sobretaxa extraordinária pode dizer-se que esta se obtém pela diferença entre o salário líquido do trabalhador e o salário mínimo nacional, multiplicando o resultado dessa diferença por 50%, assim saber-se-á qual o valor do vencimento que será retido como imposto especial.

Exemplo:

Trabalhador casado, dois titulares de rendimentos com um dependente, com uma remuneração de € 1.700,00

Subsídio de Natal: € 1.700,00

Retenção na fonte (taxa de 16,5%): € 280,00

Segurança Social (taxa 11%): € 187,00

Remuneração mínima mensal: € 485,00

A sobretaxa (50%) irá incidir sobre € 748,00 (1.700 – 280 – 187 – 485)

Este trabalhador irá suportar uma sobretaxa extraordinária de € 374,00

Numa situação normal receberia € 1.233,00, este ano irá receber € 859,00

Quando deve ser feita a retenção de imposto a título de sobretaxa

A retenção é efetuada no momento em que os rendimentos se tornam devidos ou, se anterior, no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares. No limite, de acordo com a legislação laboral, o subsídio de Natal é devido até ao dia 15 de dezembro.

Os valores retidos devem ser entregues nos cofres do Estado no prazo de 8 dias contados do momento em que foram deduzidas, mas nunca depois do dia 23 de dezembro. Já foi criado um código para preenchimento da guia de retenção na fonte, é o código 112.

Se o subsídio de Natal for pago fracionadamente, retém-se, em cada pagamento, a parte proporcional da sobretaxa extraordinária. Considerando-se na fórmula o valor da retribuição mínima mensal proporcional à fração paga.

Os valores de subsídio de Natal já pagos em momento anterior à entrada em vigor deste diploma (a entrada em vigor foi no dia 8 de setembro), seja porque este foi pago fracionadamente, seja por **rescisão de contrato de trabalho**, não são abrangidos por esta retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária (serão depois abrangidos pela regra do englobamento). Isto porque, no momento em que o subsídio de Natal foi devido ou pago, a lei não estava em vigor.

Ainda que o subsídio de Natal não seja pago durante o ano de 2011 (por exemplo, por motivo de **remunerações em atraso**), a sobretaxa extraordinária é devida pela entidade patronal. A retenção de imposto nas categorias A e H é sempre uma obrigação da entidade patronal ou entidade devedora dos rendimentos.

A comum retenção de imposto a que estamos habituados (por exemplo, com o pagamento das remunerações) é devida aquando do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, pelo que, se o rendimento não é pago, a retenção na fonte também não é devida. A retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária deve ser efetuada quando o subsídio de Natal se mostre devido, o que, de acordo com a legislação laboral ocorre no dia 15 de dezembro e este facto ocorre ainda que o subsídio de Natal não seja pago ao trabalhador.

No caso limite do trabalhador não ter auferido rendimentos durante o ano (por remunerações em atraso) a retenção a título de sobretaxa extraordinária é devida pela entidade patronal e deve ser paga até ao dia 23 de dezembro. Aquando do processamento da liquidação pode chegar-se a um cenário em que a retenção a título de sobretaxa tenha sido excessiva face ao rendimento objeto de englobamento, e seja devolvida ao trabalhador, pelo reembolso de IRS.

A entidade patronal perante o processamento do subsídio de Natal **por duodécimos**, proporcionalmente ao número de meses trabalhados (em casos em que a relação de trabalho se inicia ou cessa durante o ano, ou em interrupção por baixa), deve, no cálculo do imposto a reter a título de sobretaxa extraordinária considerar a retribuição mínima mensal na íntegra, isto é, não aplica a regra da proporcionalidade na fórmula ao valor da retribuição mínima mensal.

No que se refere ao procedimento a adotar para efeitos de **arredondamento** à unidade euro, uma vez que o diploma agora publicado é omissivo sobre o assunto, somos da opinião que deverá aplicar-se a regra do arredondamento para a unidade euro inferior, prevista no diploma que regulamente genericamente as retenções na fonte.

Como a questão dos **deficientes** não foi acautelada na retenção na fonte a título de sobretaxa extraordinária, estes são abrangidos exatamente pela mesma fórmula, o que poderá ser penalizador pois o valor a partir do qual estes são sujeitos a retenção na fonte é bastante superior.

No caso de **sócios-gerentes**, como não se trata de uma vulgar relação de trabalho dependente, mas sim, um contrato de mandato ou prestação de serviços, não sendo processado o subsídio de Natal, não há lugar a retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária.

De referir que o valor da retribuição mínima mensal nas **Regiões Autónomas** é diferente do vigente no continente. Assim, na Região Autónoma dos Açores a retribuição mínima mensal é de € 509,25, sendo na Região Autónoma da Madeira de € 494,70. O diploma ora publicado é omissivo relativamente a este facto, no entanto, parece ser entendimento da Administração Tributária que o valor a considerar na fórmula será o valor da retribuição mínima mensal vigente no continente.

A entidade patronal deverá inscrever a retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária na **declaração de rendimentos** a entregar ao seu trabalhador em linha autónoma. Esta importância deverá igualmente ser considerada em separado na Modelo 10.

A retenção na fonte a título de sobretaxa que incide sobre o subsídio de Natal funciona como pagamento por conta da sobretaxa final devida. Ou seja, aquando do processamento da liquidação de IRS, a Administração Tributária irá proceder a um acerto de contas entre os valores já pagos por retenção de imposto a título de sobretaxa extraordinária e os que são devidos a final, podendo daqui resultar, inclusive, um reembolso da importância já paga, ou, por outro lado, um pagamento adicional da diferença. A questão será que as pessoas titulares deste tipo de rendimentos – trabalho dependente e pensões – pagam já a quantia devida através de retenção na fonte, enquanto as pessoas titulares das outras categorias de rendimento – empresariais, capitais, prediais e incrementos patrimoniais – pagarão mais tarde, aquando da liquidação de IRS correspondente a 2011.

Cálculo da sobretaxa extraordinária no processamento do IRS

A sobretaxa extraordinária de 3,5% incidirá sobre o rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento, acrescido dos rendimentos sujeitos as taxas especiais que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida.

À coleta da sobretaxa extraordinária são deduzidas apenas:

- 2,5% do valor da retribuição mínima mensal garantida, o que se traduz em € 12,13, por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS;

- as importâncias retidas no subsídio da Natal, conforme anteriormente vimos. Estas, quando superiores à sobretaxa devida, conferem direito ao reembolso da diferença.

O rendimento coletável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções específicas previstas. As deduções específicas são as importâncias, teoricamente, indispensáveis à obtenção do tipo de rendimento.

Muito genericamente (alerte-se que esta matéria exige análise mais pormenorizada das situações), diremos que as **deduções específicas** por categoria de rendimento operam da seguinte forma para o ano de 2011:

- Categoria A – € 475,00 x 12 x 72% (por cada titular de rendimentos) ou, se superior, as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social. Acresce o valor de indemnizações pagas pelo trabalhador à entidade patronal e a importância despendida com quotas para sindicatos com limite de 1% do rendimento bruto, acrescidas de 50%. A percentagem referida sobe para 75% no caso de haver despesas de formação profissional ministrada por entidade com reconhecida competência e/ ou quotas para associações profissionais de inscrição obrigatória;

- Categoria B – o rendimento a englobar (aqui não se pode falar objetivamente de dedução específica) é o que resulta do regime de tributação em que o sujeito passivo se encontra inserido. Assim, resulta de avaliação direta dos elementos no caso do sujeito passivo estar abrangido pelo regime de tributação com base na contabilidade, ou seja, concorre para o englobamento o resultado apurado com base nas regras contabilísticas vigentes. Por outro lado, resulta de avaliação indireta quando o sujeito passivo se encontra abrangido pelo regime simplificado de tributação (por aplicação dos coeficientes), ou é tributado pelas regras da categoria A.

- Categoria E – não estão previstas deduções específicas. No entanto, no caso da opção pelo englobamento e perante a existência de lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas de IRC e/ ou rendimentos resultantes da partilha, o sujeito passivo beneficiará da dedução por eliminação da dupla tributação económica.

- Categoria F – despesas de manutenção e conservação da responsabilidade do sujeito passivo, que por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente suportadas, bem como o IMI. No caso de fração autónoma são também dedutíveis os encargos que o condómino esteja, nos termos da lei civil, obrigado a suportar;

- Categoria G – a determinação do rendimento a englobar segue as diversas regras previstas na legislação: o saldo entre as mais-valias e as menos-valias considera-se em 50% (imóveis e ações micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, nesta última apenas saldo positivo); as indemnizações concorrem na totalidade;

- Categoria H - € 6.000,00, contudo se a pensão por titular for superior a € 22.500,00, a dedução específica será abatida, até à sua concorrência, de 20% da parte que exceda aquele valor. Se as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde forem superiores a € 6.000,00, será este o valor a considerar. Acresce a importância despendida com quotas para sindicatos com limite de 1% do rendimento bruto, acrescidas de 50%.

Não são englobados alguns rendimentos de capitais sujeitos a taxas liberatórias: juros de depósitos, de certificados e de suprimentos; rendimentos de títulos de dívida, de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins; lucros de entidades sujeitas a IRC, resultado de partilha; rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota, ganhos decorrentes de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo; rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades que não tenham aqui domicílio a que possa imputar-se o pagamento, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

No fundo podemos referir que a grande maioria dos rendimentos qualificados como de capitais, por estarem sujeitos a tributação de imposto a título definitivo, ou seja, a taxas liberatórias, não estão abrangidos pelo englobamento e não farão parte da base de incidência da sobretaxa extraordinária.

Contudo, nos casos em que os sujeitos passivos, conforme previsto em sede de IRS, optam pelo englobamento deste tipo de rendimentos, então, entendemos, estes farão parte da base de incidência da sobretaxa extraordinária.

Para o cálculo da base de incidência da sobretaxa extraordinária, concorrem também alguns rendimentos sujeitos a **taxas especiais** que são:

- os rendimentos da categoria A resultantes de gratificações auferidas pela prestação de trabalho, ou em razão dessa prestação, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação;
- os rendimentos da categoria G que resultem do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias que provenham da alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários, bem como o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, quer de operações relativas a instrumentos financeiros derivados (exceto quando os ganhos decorrentes de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo, que são considerados rendimentos de capitais) e, bem assim, de operações relativas a warrants autónomos e a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente (com exceção da remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição);
- os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, por residentes não habituais em território português;
- os acréscimos patrimoniais não justificados, de valor superior a € 100.000,00.

Após esta análise sobre os rendimentos que devem, ou não, ser considerados para efeitos de determinação da base de incidência da sobretaxa extraordinária, vamos analisar alguns exemplos.

Pegando no exemplo anteriormente analisado:

- Trabalhador casado, dois titulares de rendimentos com um dependente, com uma remuneração de € 1.700,00 (ambos com a mesma remuneração)

Rendimento anual bruto: € 47.600,00 (€ 1.700,00 x 14 x 2)

Dedução específica: € 8.208,00 (€ 475,00 x 72% x 12 x 2)

Rendimento coletável: € 39.392,00 (€ 47.600,00 - € 8.208,00)

Base de incidência da sobretaxa extraordinária: € 25.812,00 (€ 39.392,00 - € 485,00 x 2 x 14)

Sobretaxa a pagar: € 891,29 (€ 25.812,00 x 3,5% - 12,13)

Este agregado já tinha pago através de retenção na fonte a título de sobretaxa a importância de € 748,00, pelo que neste momento apenas terá que entregar o valor adicional de € 143,29 (€ 891,29 - 748,00)

Um outro exemplo, considerando agora rendimentos da categoria B: sujeito passivo solteiro com um valor total de serviços prestados de € 45.000,00, abrangido pelas regras do regime simplificado de tributação.

Rendimento coletável: € 31.500,00 (€ 45.000,00 x 70%)

Base de incidência da sobretaxa extraordinária: € 24.710,00 (€ 31.500,00 - € 485,00 x 14)

Sobretaxa a pagar: € 864,85 (€ 24.710,00 x 3,5%)

Para finalizar, apenas a referência a que, apesar da aparente simplicidade da formulação legal, há aspetos, como vimos, que carecem de uniformização de entendimentos por parte da Administração Tributária.

Neste texto consta o entendimento do Departamento de Consultoria da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas que pode não coincidir com entendimento que a Administração Fiscal venha a estabelecer através de doutrina interpretativa do Decreto-Lei ora publicado.

Lisboa, 28 de setembro de 2011

O Bastonário

(A. Domingos de Azevedo)