

CASOS PRÁTICOS

Nota: Valores em euros (€)

1. EMPRESA QUE OBTÉM RENDIMENTOS NO ESTRANGEIRO

A empresa ALFA, com NIPC 501.000.007, é uma sociedade por quotas com sede em Barcelos, que se dedica ao sector têxtil. Relativamente ao exercício de 2009 apurou um Resultado Antes de Impostos (RAI) no valor de 500.000, sabendo-se que nos rendimentos **estão incluídos**:

1. Lucros distribuídos por uma sociedade por quotas com sede no Porto, na qual a empresa ALFA detém uma participação de 15% desde Janeiro de 1998 – o valor recebido ascendeu a 15.000;
2. Dividendos distribuídos por uma sociedade anónima com sede em Famalicão, na qual a empresa ALFA detém uma participação de 5% desde 2001 – o valor recebido foi de 16.000.
3. Dividendos distribuídos por uma sociedade com sede na Austrália, a qual é detida em 30%, desde 1995, pela empresa ALFA – o valor recebido ascendeu a 32.500, tendo sido retido na fonte imposto sobre as sociedades australiano à taxa de 35%.
4. Dividendos pagos por uma sociedade irlandesa em virtude de uma participação de 10% no respectivo capital social, detida desde 1998 – o valor líquido dos dividendos ascendeu a 21.250.
5. Royalties no valor 10.000 pagos por uma empresa espanhola. A empresa ALFA participa no capital da empresa espanhola em 50% desde 1999.
6. Juros pagos por um banco brasileiro no montante de 16.000 (valor líquido), tendo sido retido na fonte imposto brasileiro à taxa de 20%.
7. Comissões pagas por uma empresa com sede em Itália no valor de 25.000 (valor líquido).

8. Rendimentos derivados de um estudo de mercado realizado pela empresa ALFA em Espanha, tendo os serviços prestados sido facturados, pelo valor de 50.000 (valor ilíquido), a uma empresa com sede no Japão que reteve “imposto japonês”, à taxa de 20%. Para a realização do estudo de mercado, a empresa ALFA suportou custos em Espanha no montante de 30.000.

9. Dividendos, no valor de 20.000 (valor ilíquido), distribuídos em Abril de 2009 (relativos a lucros gerados em 2008), por uma empresa com sede nas Ilhas *Cayman*, na qual a empresa ALFA detém uma participação correspondente a 80%, tendo sido efectuada uma retenção na fonte nas Ilhas *Cayman* no montante de 1.000. Os lucros obtidos, depois de impostos, pela empresa das Ilhas *Cayman*, relativamente a 2009, ascenderam a 50.000.

10. Recebeu em Junho de 2009 a título de dividendos, de uma empresa estabelecida na Holanda, na qual detém uma participação de 5%, desde 2004, o montante líquido de 80.000, tendo suportado imposto na Holanda à taxa de 20%.

11. A sociedade portuguesa é proprietária de um imóvel situado na cidade de Berlim. O imóvel encontra-se arrendado a uma sociedade alemã. Em 2009, o total dos rendimentos (rendas) atingiu o montante bruto de 50.000, tendo suportado imposto a título definitivo na Alemanha no valor de 12.500.

12. A empresa portuguesa obteve uma mais-valia, no montante de 60.000, referente à alienação de um imóvel, sito em Sevilha (Espanha) de que era proprietária, tendo suportado em Espanha imposto à taxa de 35%.

13. A empresa Alfa, abriu, em Janeiro de 2009, uma sucursal em Vigo (Espanha), tendo obtido nesse ano, com a actividade desse estabelecimento, um prejuízo de (5.000), já reflectido no resultado.

14. Recebimento do montante líquido de 9.475, relativo a serviços técnicos prestados a uma empresa sediada em Angola, tendo sido retido imposto nesse país à taxa de 5,25%

Pretende-se o enquadramento das situações anteriores em sede de IRC e, com os dados disponibilizados, o cálculo do IRC e da Derrama a pagar relativamente a 2009.

RESOLUÇÃO

1. Os lucros distribuídos à sociedade ALFA, contabilizados como rendimentos, encontram-se amputados do IRC suportado pela empresa que os distribui, pelo que ao tributar-se este rendimento na esfera da empresa ALFA ocorre aquilo que se designa por **dupla tributação económica** (duas entidades distintas a serem tributadas relativamente ao mesmo rendimento) – art. 51º, CIRC ⁽¹⁾.

Atendendo a que se verificam os pressupostos previstos no art. 51º, n.º 1, é possível abater ao RAI / RLE ⁽²⁾ a totalidade dos lucros incluídos nos rendimentos, logo, no RLE (“rendimentos incluídos na base tributável”), eliminando-se completamente a **dupla tributação económica**.

O valor a abater corresponderá ao valor bruto rendimentos, pressupondo-se ser esse o valor contabilizado como rendimento na classe 7, uma vez que o imposto retido tem a natureza de imposto pago por conta (n.º 3, art. 94º; débito na conta 241) – aliás, se a contabilidade (mal) evidenciasse o rendimento pelo valor líquido, teria que acrescer-se no **C217,Q07** o imposto retido conforme o disposto no n.º 2, art. 68º.

Terá assim que se ter em conta uma eventual retenção na fonte efectuada pela entidade que distribui os lucros. Neste caso, o valor recebido (valor líquido) corresponde ao valor bruto, pois, em princípio, não houve retenção na fonte em virtude da dispensa consignada na al. c), n.º 1, art. 97º. Assim, o valor bruto dos lucros corresponde ao valor recebido, sendo esse o valor a abater ao RLE: **(C232, Q07) – ↓ RLE = 15.000**.

⁽¹⁾ Doravante as referências a artigos sem menção expressa do diploma a que pertencem devem considerar-se reportadas ao CIRC.

⁽²⁾ É indiferente trabalhar com o RLE (Resultado Líquido do Exercício) ou com o RAI (Resultado Antes de Impostos). Na prática, para efeitos de elaboração da declaração modelo 22, para efeitos de determinação do Lucro Tributável (LT), teremos que partir do RAI que resulta da diferença entre os rendimentos e os gastos (classes 7 e 6 do SNC, respectivamente) e só depois de feita a estimativa do IRC é que poderemos passar a trabalhar com o RLE, passando este a constar no C201 e o valor da estimativa no C211 (a acrescer). Na resolução iremos falar em acréscimos e deduções ao RLE por ser essa a designação que consta do C201, Q07 da declaração modelo 22.

2. Uma vez que a participação não preenche os requisitos previstos no n.º 1 do art. 51º (partindo do princípio que o valor de aquisição da participação não é superior a 20.000.000), apenas poderemos atenuar a **dupla tributação económica**, deduzindo ao RLE um valor correspondente a 50% do valor (bruto) dos dividendos incluídos nos rendimentos contabilísticos (RLE), nos termos da al. a), n.º 8, art. 51º (“50% dos lucros incluídos na base tributável”) ⁽³⁾.

No nosso exemplo, teremos que ter em conta a retenção na fonte de 20% prevista no art. 71º, n.º 3, al. c) do CIRS (conjugado com o disposto no art. 101º, n.º 2, al. a) do CIRS), aplicável por força do n.º 4 do art. 94º do CIRC, retenção essa que terá a natureza de pagamento por conta (art. 94º, n.º 3) ⁽⁴⁾.

Deverá apurar-se o valor bruto dos dividendos $[(16.000 / (1 - 0,2) = 20.000)]$, sendo deduzido 50% desse valor (al. a), n.º 8, art. 51º: **(C232, Q07) – ↓ RLE = 10.000** (o valor de 20.000 foi contabilizado como rendimento), conseguindo-se por esta via apenas atenuar a dupla tributação (situação análoga ao IRS, em caso de opção pelo englobamento – art. 40º-A, CIRS). O valor da retenção na fonte (4.000) será deduzido à colecta: **C359, Q10 – ↓ Colecta = 4.000.** ⁽⁵⁾

⁽³⁾ Até 31/12/2006 não era aplicável este mecanismo de atenuação de dupla tributação económica previsto no n.º 8 do art. 51º quando os dividendos fossem provenientes do estrangeiro (EM da UE ou países terceiros), pois era sempre exigível a condição prevista na al. a), n.º 1, art. 51º, ou seja, que a entidade que distribui os lucros fosse uma entidade residente. A partir de 01/01/2007 passou a ser aplicável tal mecanismo aos dividendos distribuídos por empresas residentes num EM da UE, nas condições previstas na “nova” al. b), n.º 8, art. 51º.

⁽⁴⁾ Até 31.12.2005, a retenção na fonte de IRC no caso de lucros distribuídos era de 15%, por aplicação do art. 101º, n.º 1, al. a), CIRS. Com a entrada em vigor do DL n.º 192/2005, de 7 de Novembro, que entrou em vigor em 01.01.2006, a retenção passou a ser de 20%, conforme se refere no texto. Embora em sede de IRS se trate de uma taxa liberatória, em sede de IRC irá forçosamente funcionar como uma retenção na fonte com a natureza de pagamento por conta em virtude do disposto no art. 94º, n.º 3, CIRC.

⁽⁵⁾ Este exemplo, tal como o anterior, poderia ser adaptado a dividendos/lucros distribuídos a um EE, situado em território português, de uma sociedade residente na UE, dado serem aplicáveis os n.ºs 1 e 8 do art. 51º, por força do n.º 6 do mesmo artigo.

3. Tratando-se a empresa ALFA de uma entidade residente em território nacional, estará vinculada ao princípio da residência, conforme o disposto no art. 4º, n.º 1. Dado que no enunciado se refere que os rendimentos estão incluídos nos rendimentos, ou seja, estão a influenciar o RLE e o Lucro Tributável (LT), concluímos que o IRC irá de facto incidir sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, cumprindo-se o disposto no n.º 1, art. 4º do CIRC.

Neste caso, verifica-se também uma situação de **dupla tributação económica (internacional)**, uma vez que os lucros recebidos foram certamente objecto de tributação na Austrália (país terceiro), em sede da empresa que gerou o lucro e, posteriormente, conforme referimos, novamente tributados em território nacional.

No entanto, tal fenómeno de dupla tributação não pode ser eliminado pois o n.º 1 do art. 51º não é aplicável, dado que apenas contempla dividendos derivados de participações em entidades residentes e em entidades não residentes com sede na UE (n.º 5, art. 51º). Também não é aplicável o disposto no n.º 8 do art. 51º, pelo que, sendo assim, a **dupla tributação económica** não pode sequer ser atenuada.

Em todo o caso, estamos ainda perante uma situação de **dupla tributação jurídica (internacional)**, em que a empresa ALFA suporta, ela própria, imposto na Austrália (imposto retido à taxa de 35%) e também em Portugal, dado ter sido efectuada a contabilização dos dividendos como rendimentos (financeiros) pelo valor líquido da retenção na fonte efectuada no estrangeiro (32.500) ⁽⁶⁾.

Assim, podemos considerar a dedução relativa à **dupla tributação internacional** (al. a) do n.º 2 do art. 90º do CIRC).

Esta dedução é calculada em conformidade com as regras previstas no art. 91º do CIRC:

⁽⁶⁾ Quando a retenção na fonte se refere a “imposto estrangeiro”, mesmo sabendo-se que o imposto suportado a título definitivo no estrangeiro pode acabar assumir, de certa forma, a natureza de imposto por conta (crédito de imposto por dupla tributação internacional – dedução à colecta), não fará sentido contabilizar o imposto retido no estrangeiro a débito da conta 241, pelo que, o movimento contabilístico, no caso de dividendos/lucros recebidos do estrangeiro, salvo melhor opinião, poderá ser “11/12 a 7x” pelo valor líquido do rendimento. Outra opção é contabilizar o rendimento pelo valor ilíquido e o imposto pago no estrangeiro como gasto. Em ambos os casos o efeito será idêntico, ou seja, o RLE estará sempre a ser influenciado pelo valor líquido do rendimento obtido no estrangeiro. Na resolução iremos partir do pressuposto que o TOC da empresa ALFA adoptou a primeira hipótese.

“... 1 - A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do art. 90º é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados...”

No caso em apreço, como não existe CDT celebrada com a Austrália, deveremos atender apenas ao disposto no art. 91º, n.º 1. Teremos que determinar o valor do imposto retido na Austrália e a fracção do IRC, deduzindo-se o menor desses valores. O valor bruto dos dividendos é de 50.000 [32.500 / (1 – 0,35)], logo, a retenção na fonte na Austrália foi de 17.500.

Assim, e mesmo na ausência de CDT celebrada entre Portugal e a Austrália, será possível atenuar a **dupla tributação jurídica**, abatendo à colecta do IRC o imposto pago na Austrália tendo como limite máximo a fracção do imposto que em Portugal incide sobre estes rendimentos (art. 91º, n.º 1 e art. 87º, n.º 1): (C353, Q10) – ↓ **Colecta = 12.346,90** ⁽⁷⁾

Finalmente, atendendo a que a tributação deve incidir sobre o valor ilíquido dos dividendos e o valor do imposto retido não está a influenciar o RLE / LT, deverá acrescer-se ao RLE o valor do imposto retido no estrangeiro, conforme o n.º 1, art. 68º: (C217, Q07) – ↑ **RLE = 17.500**.

⁽⁷⁾ Até 2008, como sobre a matéria colectável incidia uma taxa de IRC proporcional de 25% (salvo para algumas regiões do país que poderiam beneficiar de tributação mais baixa, designadamente por benefícios fiscais relativos à interioridade) era relativamente simples e linear o cálculo que se fazia para a dedução à colecta nos termos do art. 91º).

Neste caso em concreto, até 2008, a solução seria:

Art. 91º, n.º 1, al. a): imposto pago no estrangeiro = **17.500**;

Art. 91º, n.º 1, al. b): fracção do IRC 50.000 x 25% = **12.500**.

Logo, seria (C353, Q10) – ↓ **Colecta = Menor dos valores = 12.500**).

Com a Lei n.º 64-A/2008 (OE 2009) foi introduzido um novo escalão de tributação, que prevê a aplicação de uma taxa de apenas 12,50%, à matéria colectável até ao valor de € 12.500, independentemente do seu valor global. O valor excedente será tributado à taxa normal de 25%.

Assim, sempre que a matéria colectável seja superior a 12.500, teremos que calcular qual a taxa média resultante da colecta total, para efeitos da fracção do IRC que será aplicável para o cálculo do crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do referido art. 91º do CIRC – o cálculo consta na parte final da resolução.

4. Conforme refere o enunciado, o RAI, no montante de 500.000, inclui os rendimentos obtidos fora do território nacional, situação que dispensa quaisquer correcções fiscais estritamente derivadas da aplicação genérica do disposto no art. 4º, n.º 1. Nesse sentido, o rendimento foi, em princípio, contabilizado pelo valor líquido do eventual imposto retido no estrangeiro.

No caso em apreciação, verificam-se estar reunidas as condições previstas no n.º 1, do art. 51º, aplicável por força do disposto no n.º 5 do mesmo artigo, pelo que, é possível eliminar a **dupla tributação económica**, possibilitando-se a dedução integral dos dividendos recebidos incluídos na base tributável (valor líquido contabilizado como rendimento): (C232, Q07) – ↓ RLE = 21.250.

No nosso exemplo, verificam-se também as condições para eliminar a dupla tributação jurídica, pois estão cumpridos os requisitos mínimos da Directiva n.º 90/435/CEE (participação ≥ a 10%), donde se pode concluir que a empresa “filha” irlandesa, em princípio, não reteve imposto na fonte ⁽⁸⁾.

5. Estamos perante royalties pagos por uma empresa espanhola considerada como associada da empresa ALFA, para efeitos da Directiva n.º 2003/49/CE, dado que o nível de participação é superior a 25% e a detenção da participação verifica-se desde há mais de 2 anos.

Iremos partir do pressuposto de que foram adoptados e praticados preços de mercado em condições de independência (atendendo às relações especiais existentes entre as duas empresas – aplicação em Espanha de um artigo análogo ao “nosso” art. 87º, n.º 6, al. b)) e que se verificam todos os requisitos e condições previstos na Directiva dos juros e royalties e na legislação interna (de transposição) espanhola (nomeadamente a exigência de um eventual meio de prova a apresentar perante a entidade pagadora).

Sendo assim, pode concluir-se que não foi efectuada qualquer retenção na fonte em Espanha em virtude da aplicação da Directiva antes referida, logo, não haverá que efectuar quaisquer ajustamentos fiscais pois os rendimentos estão incluídos nos rendimentos (art. 4º, n.º 1) e não ocorre qualquer fenómeno de dupla tributação jurídica (a generalidade dos EM, incluindo a Espanha,

⁽⁸⁾ Aplicação na Irlanda de um artigo análogo ao nosso art. 14º (isenção de IRC) do CIRC.

perderam a sua competência para tributar na fonte os juros e royalties pagos a empresas associadas de outros EM, com a entrada em vigor, em 2005.07.01, da Directiva) ⁽⁹⁾.

6. Se o valor líquido dos rendimentos (valor contabilizado como rendimento financeiro) é de 16.000 e a taxa de retenção aplicada no Brasil foi de 20%, isso significa que o valor bruto dos juros ascendeu a 20.000 ($16.000 / 1 - 0,2$) e a retenção na fonte a 4.000.

Neste caso, pode concluir-se que a empresa portuguesa não activou a CDT, ou seja, não comprovou perante o banco brasileiro ter residência fiscal em território nacional através de um formulário apropriado exigível no Brasil, logo, a taxa de imposto retido não foi a prevista na CDT (15%) mas a prevista na legislação interna brasileira que, segundo os elementos de que dispomos, será de 20%.

A empresa poderá beneficiar do crédito de imposto por **dupla tributação internacional** previsto no art. 91º, n.º 2 ⁽¹⁰⁾, consistindo numa dedução à colecta correspondente ao valor do imposto retido no Brasil nos termos previstos na CDT, ou seja, tendo como limite máximo a taxa aí prevista (15%): **(C353, Q10) – ↓ Colecta = 3.000** ($20.000 \times 15\%$) ⁽¹¹⁾.

⁽⁹⁾ Não deve sequer equacionar-se a hipótese de aplicação da CDT celebrada entre Portugal e a Espanha pois os benefícios da Directiva dos juros e royalties, no caso concreto das royalties, suplantam os benefícios das CDT (a taxa de retenção prevista na CDT PT/ES corresponde a 5%). Porém, se fosse a situação inversa, ou seja, se Portugal fosse a fonte das royalties, pelo menos até 30/06/2009, era mais benéfico activar a CDT celebrada com a Espanha (modelo 21-RFI) pois o nosso país goza de um regime derogatório excepcional e temporário em que, nos 4 primeiros anos de aplicação da Directiva, poderá reter IRC à taxa de 10% (al. g), n.º 4, art. 87º).

⁽¹⁰⁾ Pelo art. 91º n.º 1 o valor do crédito de imposto seria igual a 20% (4.000), por ser inferior à fracção do IRC ($20.000 \times 24,693792562\%$ (taxa média apurada, conforme resolução no final) = 4.938,76) – menor dos valores, contudo, existindo CDT ... (art. 91º n.º 2).

⁽¹¹⁾ Temos que confrontar este valor com a taxa média resultante da colecta total, pois se essa taxa for inferior a 15%, o que não é o caso, nem sequer podemos deduzir à colecta a totalidade destes 3.000.

Se a legislação brasileira fosse idêntica à nossa (art. 98º, n.º 7), a empresa ALFA poderia pedir posteriormente o reembolso do excesso retido (5% - 1.000) à AT brasileira, no prazo de dois anos a contar do final do ano de 2009, desde que apresentasse um formulário equivalente ao nosso modelo 23-RFI (pelo menos a AT portuguesa iria exigir esse documento, no caso de ser um banco português a pagar os juros).

Finalmente, o valor da retenção na fonte deverá ser acrescido ao RLE nos termos do art. 68º, n.º 1: (C217, Q07) – $\uparrow \text{RLE} = 4.000$.

7. Na situação em apreço iremos presumir que a empresa ALFA accionou os mecanismos da CDT, comprovando perante a entidade pagadora (empresa italiana) a sua residência fiscal em Portugal através de um formulário em vigor nesse Estado, podendo concluir-se, nesse caso, que a empresa italiana não reteve qualquer imposto (eliminação automática da **dupla tributação jurídica internacional**).

Na realidade, nas comissões (e, em geral, nas prestações de serviços), sendo aplicável uma CDT, a competência para tributar é exclusiva do Estado da residência (Portugal), pelo que, o Estado da fonte (Itália) não tem competência para efectuar qualquer tributação. Assim, uma vez que o rendimento foi contabilizado como tal, o RLE inclui já esse montante, não havendo quaisquer ajustamentos fiscais a fazer. ⁽¹²⁾

8. O Japão, enquanto Estado da fonte (financeira), tributou a prestação de serviços à taxa de 20%, de acordo com a sua legislação interna. Tal sucedeu porque não existe uma CDT celebrada entre Portugal e o Japão, pois caso existisse e fosse devidamente activada pela empresa ALFA não teria existido retenção de imposto no Japão, dado que o Estado da fonte é incompetente para tributar a generalidade das prestações de serviços, incluindo os serviços respeitantes a estudos de mercado, face ao seu enquadramento no art. 7º das CDT.

⁽¹²⁾ Se a empresa portuguesa não tivesse comprovado a sua residência fiscal à empresa italiana, em princípio, teria sido aplicável a lei interna vigente nesse território, a qual desconhecemos. De referir que, nessa hipótese, não poderia ser deduzido à colecta qualquer imposto, mesmo que se demonstrasse e comprovasse que o mesmo foi pago no estrangeiro, pois, sendo aplicável uma CDT, o que é o caso, o crédito de imposto não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos aí previstos (art. 91º, n.º 2), ou seja, no caso das comissões o crédito de imposto é igual a zero, devendo, mesmo assim, tal importância ser acrescida ao RLE em conformidade com o art. 68º, n.º 1. A empresa portuguesa deveria pedir o reembolso da totalidade do imposto retido em Itália à AT desse país, devendo, para tal, comprovar a sua residência fiscal em Portugal para efeitos de aplicação da CDT, através de um formulário de modelo em vigor em Itália ou então, caso não exista um modelo específico nesse país, através de um certificado de residência fiscal a solicitar à AT portuguesa (DSRI) através do modelo 2-RFI (comprovativo de residência fiscal em Portugal para efeitos de CDT destinado a ser apresentado no estrangeiro sempre que seja necessária essa comprovação e não exista aí um modelo específico...).

Ainda assim, a eliminação da dupla tributação é possível e processar-se-á de acordo com o estipulado no art. 91º, n.º 1:

a) Imposto suportado no estrangeiro: 10.000;

b) Fracção do IRC: $(50.000 - 30.000) \times 24,693792562\%$ ⁽¹³⁾ = 4.938,76 (**C353, Q10**) – ↓ **Colecta**); rendimentos obtidos no estrangeiro “líquidos dos gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção”) ⁽¹⁴⁾.

Dado que o RLE está, em princípio, a ser influenciado pelo valor do rendimento (prestação de serviços) deduzido da retenção na fonte, e também pelos gastos suportados para a obtenção do rendimento, haverá, ainda, que proceder ao acréscimo do imposto retido no Japão: (**C217, Q07**) – ↑ **RLE = 10.000**.

Após as correcções anteriores, estaremos perante uma situação de eliminação ou de mera atenuação ou da dupla tributação jurídica? Diríamos a dupla tributação está a ser eliminada. Na verdade, o rendimento derivado da prestação de serviços foi apenas tributado no Japão, à taxa de 20% (10.000), enquanto que o Estado português abdica da tributação, na medida em que, efectivamente, está a tributar à taxa média resultante da aplicação do n.º 1 do art. 87º do IRC, o montante de 20.000 (50.000 - 30.000), o que corresponde à fracção do IRC e, posteriormente, possibilita o abatimento à colecta de um valor equivalente.

9. As Ilhas *Cayman* constam da al. 15) da Portaria n.º 150/2004, de 13/02, sendo, como tal, um território qualificado como “paraíso fiscal”, ou com um “regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável”. Sendo assim, e porque a percentagem da participação é superior a 25%, o caso em questão fica abrangido pelo disposto no art. 66º (n.º 1 e n.º 3), que contém um regime fiscal designado de “transparência fiscal internacional”, que conduz à tributação dos lucros em sede

⁽¹³⁾ Conforme já assinalámos atrás, esta percentagem é a taxa média resultante da colecta total (ver resolução final).

⁽¹⁴⁾ Em 2008, o crédito de imposto por dupla tributação internacional seria de $20.000 \times 25\% = 5.000$: (**C353, Q10**) – ↓ **Colecta = 5.000**

da participante/detentora, independentemente da sua distribuição pela sociedade participada/detida⁽¹⁵⁾.

Primeiramente, importa salientar que o regime de eliminação da **dupla tributação económica** previsto no art. 51º não é aplicável a esta situação, pelo que a este nível não haverá quaisquer correcções a efectuar.

Relativamente ao lucro obtido pela sociedade *off shore* no exercício de 2009, deverá o mesmo ser acrescido ao RLE da empresa ALFA⁽¹⁶⁾, relativamente ao próprio exercício de 2009 (art. 66º, n.º 2), na proporção da participação (80%), em virtude do mesmo não estar, em princípio, incluído nos rendimentos contabilizados: (C253, Q07) – $\uparrow$ RLE = 40.000 (50.000 x 80%).

Quanto aos dividendos, incluídos nos rendimentos contabilísticos pelo valor líquido (19.000), deverão ser abatidos ao RLE nos termos do art. 66º, n.º 5, dado que se pressupõe a sua tributação em território nacional no exercício em que os mesmos foram gerados (imputação em 2008), sem prejuízo da aplicação do crédito de imposto por dupla tributação internacional relativamente à retenção na fonte de 1.000, logo: (C237, Q07) – $\downarrow$ RLE = 19.000 e (C353, Q10) – $\downarrow$ Colecta = 1.000.

Finalmente, é de referir que não deverá ser efectuado o acréscimo de 1.000 ao RLE, nos termos do art. 68º, n.º 1, dado que em 2008, ano em que se verificou a imputação do lucro gerado nesse ano, o IRC incidiu sobre o valor ilíquido do rendimento, tal como está a suceder em 2009.

10. Neste caso, verifica-se também uma situação de **dupla tributação económica (internacional)**, uma vez que os lucros recebidos foram certamente objecto de tributação na Holanda, em sede da

⁽¹⁵⁾ Tal mecanismo visa evitar a não tributação efectiva dos lucros gerados em sociedades residentes em “paraísos fiscais” no caso dos mesmos nunca chegarem a ser distribuídos às sociedades detentoras, ou seja, nos casos em que os lucros ficam retidos nas chamadas “sociedades de base”, que funcionam como “sociedades aforro”.

⁽¹⁶⁾ De acordo com a parte final do n.º 2 do art. 66º, a imputação corresponde ao lucro obtido pela sociedade *off shore* sedeadada nas Ilhas Cayman “depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.”. No caso em apreço, o enunciado refere que os resultados da sociedade estrangeira em 2008 são “depois de impostos”.

empresa que gerou o lucro e, posteriormente, novamente tributados em território nacional, pois o n.º 1 do art. 51º não é aplicável, dado a participação ser inferior a 10%.

Todavia, podemos atenuar a **dupla tributação económica (internacional)** nos termos da al. b), do n.º 8 do art. 51º, deduzindo o montante de 50% aos dividendos recebidos, e também eliminar a **dupla tributação (jurídica) internacional** abatendo à colecta do IRC o crédito de imposto, determinado nos termos do n.º 1, do art. 91º, tendo como limite máximo a percentagem (10%) prevista na convenção (n.º 2, do art. 91º).

Deste modo, deverá apurar-se o valor bruto dos dividendos $[(80.000 / (1 - 0,2)) = 100.000]$, sendo deduzido 50% desse valor, nos termos da al. b) do n.º 8 do art. 51º: **(C232, Q07) – ↓ RLE = 50.000** (o valor de 80.000 foi contabilizado como rendimento), conseguindo-se por esta via apenas atenuar a dupla tributação económica. ⁽¹⁷⁾

No cálculo do crédito de imposto por **dupla tributação internacional**, dever-se-á ter em consideração (art. 91º, n.º 1 e art. 87º, n.º 1):

- a) Imposto pago no estrangeiro = 20.000,00 (al. a), n.º 1, art. 91º, CIRC);
- b) Fração do IRC = $100.000 \times 50\%$ ⁽¹⁸⁾ x taxa média apurada nos termos do art. 87º, n.º 1. (al. b), n.º 1, art. 91º, CIRC).

No entanto, face à limitação imposta no n.º 2, do art. 91º (não pode ser deduzido mais que o que está previsto na convenção), o valor a considerar será de 10.000, logo, como dedução **(C353, Q10) – ↓ Colecta = $100.000 \times 10\% = 10.000$** ⁽¹⁹⁾.

Atendendo a que a tributação deve incidir sobre o valor ilíquido dos dividendos e o valor do imposto retido não está a influenciar o RLE / LT, deverá acrescer-se ao RLE o valor do imposto retido no estrangeiro, conforme o n.º 1, art. 68º: **(C217, Q07) – ↑ RLE = 20.000,00.** ⁽²⁰⁾

⁽¹⁷⁾ Obviamente que se conclui que a empresa portuguesa não accionou a CDT. A empresa ALFA poderia pedir posteriormente o reembolso do excesso retido 10% (20%-10%) à AT holandesa, no prazo de dois anos.

⁽¹⁸⁾ Efectivamente, só 50% dos rendimentos é que estão a influenciar o resultado.

⁽¹⁹⁾ Se, por exemplo, a empresa que distribui os dividendos fosse francesa já não poderíamos deduzir o montante que está previsto na convenção (15%). Isto é, como teríamos suportado imposto no estrangeiro de 15.000 ($100.000 \times 15\%$), então teríamos que atender à al. b) do n.º 1 do art. 91º do CIRC ($50.000 \times 24,693792562\% < 15.000$), logo seria deduzido à colecta o montante de € 12.346,90.

11. Tratando-se de rendimentos provenientes ou afectos a imóveis, podem ter uma tributação prioritária, mas não exclusiva, na Alemanha (art. 6º, n.ºs 1 e 3, da Convenção) como Estado da situação do prédio, sendo a dupla tributação eliminada em Portugal (art. 24º, n.º 1, al. a), da CDT PT/DE).

Na hipótese da legislação alemã ser idêntica à nossa, não se mostra necessária a organização de uma contabilidade na Alemanha, devendo os rendimentos auferidos ser declarados como não residente sem estabelecimento estável.

Não obstante os rendimentos em causa serem tributados na Alemanha, serão obrigatoriamente tidos em conta, bem como as inerentes despesas, para efeitos de tributação em território nacional, conforme decorre do n.º 1 do art. 4º do CIRC ⁽²¹⁾. Os rendimentos, bem como os gastos inerentes (incluindo as depreciações), estarão certamente reflectidos no RLE, não sendo necessário efectuar quaisquer ajustamentos àquele resultado.

O mecanismo da eliminação da dupla tributação faz-se através da dedução ao imposto liquidado dum quantitativo igual ao do imposto pago no outro Estado, até ao limite da fracção do imposto liquidado no Estado da residência correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, calculado antes da dedução (art. 91º do CIRC e art. 24º, n.º 1, al. a) da CDT PT/DE): **(C353, Q10)** –
↓ **Colecta = 12.346,90** (cálculo no final).

Por fim, atendendo a que a tributação deve incidir sobre o valor ilíquido do rendimento, e o valor do imposto retido não está a influenciar o RLE / LT, deverá acrescer-se ao RLE o valor do imposto retido no estrangeiro, conforme o n.º 1, art. 68º: **(C217, Q07)** – ↑ **RLE = 12.500**.

⁽²⁰⁾ Após esta correcção, o IRC estará a incidir sobre 50.000 (80.000 - 50.000 + 20.000). Outra possibilidade, seria a dedução de 40.000 (50% de 80.000 que estão na base tributável) e acrescentar somente 10.000 (50% de 20.000). Em ambas as situações teríamos sempre o montante de 50.000 a concorrer para o lucro tributável.

⁽²¹⁾ Conforme vimos assinalando, determina o CIRC que os sujeitos passivos residentes em território nacional são tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles que provém de outros territórios (princípio da universalidade ou da tributação de base mundial).

12. Também neste caso trata-se de rendimentos provenientes ou afectos a imóveis, pelo que tais rendimentos podem ter uma tributação prioritária, mas não exclusiva, em Espanha como Estado da situação do prédio, sendo a dupla tributação eliminada em Portugal (art.º 23, n.º 2, al. a), da CDT PT/ES).

Porém, contrariamente ao caso anterior embora com os mesmos efeitos práticos, nesta situação será aplicável o art. 13º da CDT celebrada entre Espanha e Portugal, que determina que os ganhos que um residente em Portugal aufera da alienação de bens imóveis situados em Espanha “*podem*” ser tributados em Espanha.

Como na situação anterior, a empresa portuguesa será tributada pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles que provêm de outros territórios (princípio da universalidade ou da tributação de base mundial), não havendo limitações nos termos da CDT PT/ES, estando os rendimentos incluídos no RLE

Também, igualmente, no que toca à eliminação da dupla tributação faz-se, através da dedução ao imposto nele liquidado dum quantitativo igual ao do imposto pago no outro Estado, até ao limite da fracção do imposto liquidado no Estado da residência correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, calculado antes da dedução (art. 91º do CIRC) (**C353, Q10**) – ↓ **Colecta = 14.816,28** ⁽²²⁾.

Necessariamente, como nas situações anteriores, deverá acrescer-se ao RLE o valor do imposto pago ou suportado no estrangeiro, conforme o n.º 1, art. 68º: (**C217, Q07**) – ↑ **RLE = 21.000** (60.000 x 35%).

13. Enquadramento:

Antes de mais é importante referir que a sucursal sita em Espanha, não tem personalidade jurídica própria, mas é independente da empresa portuguesa para efeitos fiscais (tem personalidade tributária em Espanha).

⁽²²⁾ Neste caso, como o imposto suportado na fonte foi bastante alto (35%), podemos desde já concluir que não irá ser possível deduzir à colecta integralmente o referido imposto (ver resolução no final).

Assim, é um estabelecimento estável (EE) em Espanha dessa sociedade e, como tal, tem de estar registado neste país como sujeito passivo, sendo-lhe atribuído um número de identificação fiscal.

Este EE tem de cumprir as obrigações fiscais estabelecidas na legislação fiscal espanhola, nomeadamente as obrigações contabilísticas ⁽²³⁾.

De facto, a sucursal tem de possuir um sistema de contabilidade própria no sentido de permitir o apuramento do lucro tributável da actividade desenvolvida em Espanha. Posteriormente esses movimentos contabilísticos serão integrados na contabilidade da sede em Portugal, pois relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, de acordo com n.º 1 do art. 4º do Código deste imposto.

Trata-se da reprodução de todo o movimento escriturado na contabilidade da sucursal na contabilidade da sede em Portugal. Existem duas formas de fazer esta integração, ou através de fotocópias dos documentos ou através de resumo mensal dos movimentos reproduzindo-os nas correspondentes contas, por extracção dos balancetes a enviar pelo "estabelecimento estável", acompanhados também de fotocópia dos documentos. A este respeito referimos que embora a Administração Fiscal Portuguesa não aceite fotocópias, nesta situação devem ser aceites não só devido à particularidade do caso, como também por os originais da documentação deverem ficar na sucursal para serem presentes à Inspecção Tributária espanhola, se necessário (aplicação em Espanha de uma disposição análoga à al. b), n.º 1, art. 125º, CIRC).

Quanto ao resultado da sucursal:

A sociedade Alfa é uma sociedade com sede e direcção efectiva em Portugal, sendo os seus lucros apenas cá tributados (art. 7º, n.º 1, 1.ª parte, da CDT). No entanto a empresa portuguesa exerce a sua actividade em Espanha através de uma sucursal, que constitui um EE (art. 5º, n.º 2, al. b), CDT), podendo os lucros decorrentes do exercício da sua actividade afectos ao EE ser tributados em Espanha (art. 7º, n.º 1, 2.ª parte, CDT).

No apuramento do lucro do EE serão tidas em consideração as despesas feitas por este para a obtenção desse lucro, podendo este depois ser transferido para a empresa em Portugal. Por fim,

⁽²³⁾ Note-se que, pelo art. 125º, n.º 1, al. a) do CIRC, a contabilidade deve estar elaborada e centralizada em território nacional, abrangendo quer as operações ocorridas em Portugal, quer as realizadas no estrangeiro.

deverão ser incluídos na declaração Modelo 22 referente ao período de tributação, sendo a dupla tributação eliminada por Portugal como Estado da residência (art. 23º da CDT).

Neste caso, como o EE obteve **prejuízos** que já estão reflectidos na contabilidade da sede da empresa portuguesa, não haverá qualquer correcção fiscal a fazer (a sociedade Alfa vai ser tributada pelo apuramento do seu resultado global).

14. Aqui temos uma situação muito parecida com o ponto 8 (recebimento do Japão), isto é, estamos a receber o montante líquido de 9.475, pela realização de uma prestação de serviços a uma empresa com sede num país com o qual não temos CDT.

Também nesta situação, podemos considerar a dedução relativa à **dupla tributação internacional** calculada em conformidade com as regras previstas (já anteriormente explicitadas) no já citado art. 91º do CIRC.

Neste caso, como a retenção na fonte é baixa (5,25%), rapidamente se conclui que o montante a deduzir à colecta é o imposto suportado no estrangeiro (al. a), n.º 1, art. 91º, CIRC).

Se o valor líquido dos rendimentos (valor contabilizado como rendimento) é de 9.475 e a taxa de retenção aplicada em Angola foi de 5,25%, isso significa que o valor bruto ascendeu a 10.000 ($9.475 / 1 - 0,0525$) e a retenção na fonte a 525.

Logo, como dedução: **(C353, Q10) – ↓ Colecta** = $10.000 \times 5,25\% = 525$

Importa contudo, ter presente que o gasto suportado com o pagamento do imposto no estrangeiro deverá ser acrescido para efeitos de determinação da matéria colectável, ou seja, o rendimento deverá ser considerado pelo valor ilíquido dos impostos sobre o rendimento pago no estrangeiro, conforme o n.º 1, art. 68º: **(C217, Q07) – ↑ RLE** = 525.

Cálculo do IRC e Derrama / 2009

Resultado Antes Impostos (RAI)	+ 500.000,00
<u>Acréscimos:</u>	
(3) Imposto retido na Austrália (C217, Q07)	+ 17.500,00
(6) Imposto retido no Brasil (C217, Q07)	+ 4.000,00
(8) Imposto retido no Japão (C217, Q07)	+ 10.000,00
(9) Lucro imputado das Ilhas Cayman (C253, Q07)	+ 40.000,00
(10) Imposto retido na Holanda (C217, Q07)	+ 20.000,00
(11) Imposto retido na Alemanha (C217, Q07)	+ 12.500,00
(12) Imposto retido em Espanha (C217, Q07)	+ 21.000,00
(14) Imposto retido em Angola (C217, Q07)	+ 525,00
<u>Deduções: art. 51º</u>	
(1) Dividendos recebidos da empresa do Porto (C232, Q07)	- 15.000,00
(2) Dividendos recebidos da empresa de Famalicão (C232, Q07)	- 10.000,00
(4) Dividendos recebidos da empresa irlandesa (C232, Q07)	- 21.250,00
(10) Dividendos recebidos da empresa holandesa (C232, Q07)	- 50.000,00
<u>Deduções: art. 66º</u>	
(9) Dividendos recebidos das Ilhas Cayman (C237, Q07)	- 19.000,00
Lucro Tributável / Matéria Colectável	+ 510.275,00
Taxa 12,5% s/ 12.500,00	+ 1.562,50
Taxa 25% s/ 497.775,00	+ 124.443,75
Colecta total ⁽²⁴⁾	+ 126.006,25
<u>Deduções à Colecta:</u>	
(2) Imposto retido em Portugal (C359, Q10) – Retenção na fonte	- 4.000,00
(3) Imposto retido na Austrália (C353, Q10) – limite fracção IRC ⁽²⁵⁾	- 12.346,90
(6) Imposto retido no Brasil (C353, Q10) – limite CDT ⁽²⁶⁾	- 3.000,00
(8) Imposto retido no Japão (C353, Q10) – limite fracção IRC ⁽²⁷⁾	- 4.938,76
(9) Imposto retido nas Ilhas Cayman (C353, Q10) – sem limite	- 1.000,00
(10) Imposto retido na Holanda (C353, Q10) – limite CDT ⁽²⁸⁾	- 10.000,00
(11) Imposto retido na Alemanha (C353, Q10) – limite fracção IRC ⁽²⁹⁾	- 12.346,90
(12) Imposto retido em Espanha (C353, Q10) – limite fracção IRC ⁽³⁰⁾	- 14.816,28
(14) Imposto retido em Angola (C353, Q10) – Imposto pago ⁽³¹⁾	- 525,00
IRC a pagar	63.032,41
Derrama (510.275,00 x 1,5%) ⁽³²⁾	7.654,13
Total a pagar	70.686,54

⁽²⁴⁾ Com a Lei n.º 64-A/2008 (OE 2009) foi introduzido um novo escalão de tributação, que prevê a aplicação de uma taxa de apenas 12,50%, à matéria colectável até ao valor de € 12.500, independentemente do seu valor global. O valor excedente será tributado à taxa normal de 25%.
 $126.006,25 / 510.275,00 = 24,693792562\%$ (taxa efectiva/média; Fracção do IRC...)

⁽²⁵⁾ Nos termos da al. b), n.º 1, art. 91º, CIRC $(50.000 \times 24,693792562\%)$

⁽²⁶⁾ Nos termos do n.º 2, art. 91º, CIRC $(20.000 \times 15\%)$

⁽²⁷⁾ Nos termos da al. b), n.º 1, art. 91º, CIRC $(20.000 \times 24,693792562\%)$

⁽²⁸⁾ Nos termos do n.º 2, art. 91º, CIRC $(100.000 \times 10\% \text{ CDT}) < 50.000 \times 24,693792562\%$

⁽²⁹⁾ Nos termos da al. b), n.º 1, art. 91º, CIRC $(50.000 \times 24,693792562\%)$

⁽³⁰⁾ Nos termos da al. b), n.º 1, art. 91º, CIRC $(60.000 \times 24,693792562\%)$

⁽³¹⁾ Nos termos da al. a), n.º 1, art. 91º, CIRC $(10.000 \times 5,25\%)$

⁽³²⁾ Com a entrada em vigor da Lei das Finanças Locais que ocorreu em 01/01/2007, a Derrama, que é um imposto local, passou a incidir sobre o Lucro Tributável à taxa máxima de 1,5%.