

## **4. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO POR RESIDENTES**

### **4.1. VALOR TRIBUTÁVEL**

### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

#### **4.2.1. PESSOAS SINGULARES - CIRS**

#### **4.2.2. PESSOAS COLECTIVAS - CIRC**

1

## **4. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO POR RESIDENTES**

### **4.1. VALOR TRIBUTÁVEL**

2

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.1. VALOR TRIBUTÁVEL**

O Estado português, enquanto Estado da residência e independentemente dos rendimentos terem sido tributados no Estado da fonte, tem o poder de tributar rendimentos obtidos pelos residentes fora do território nacional (art. 15º, n.º 1, CIRS e art. 4º, n.º 1, CIRC).

Tais rendimentos deverão ser declarados pelo seu valor bruto, ou seja, pelo valor ilíquido dos impostos suportados nos estrangeiro, concedendo-se, no entanto, um crédito relativamente a tais impostos.

No caso do IRS, por razões de equidade, pretende-se tributar os sujeitos passivos residentes de acordo com a sua capacidade contributiva global, o que implica chamar à tributação todos os seus rendimentos (taxas progressivas).

3

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.1. VALOR TRIBUTÁVEL**

*Art. 22º, CIRS: “6 - Quando o sujeito passivo aufera rendimentos que dêem direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto no artigo 81.º, os correspondentes rendimentos devem ser considerados pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.”*

No fundo tudo se passa como quando os rendimentos são obtidos em território nacional, em que os rendimentos são declarados pelo seu valor bruto, ou seja, ilíquido das retenções na fonte que foram efectuadas.

Os rendimentos obtidos no estrangeiro por sujeitos passivos de IRS, independentemente do seu tipo, deverão ser declarados no Anexo J, DR3.

4

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.1. VALOR TRIBUTÁVEL

Em sede de IRC, temos uma situação idêntica ...

**Art. 68º, CIRC:** *“1 – Na determinação da matéria colectável sujeita a imposto, quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que dêem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do artigo 91º, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.”*

No entanto, como estamos a tratar de pessoas colectivas, obrigadas a dispor de contabilidade nos termos do POC, haverá que fazer as necessárias adaptações, pois o LT tem como ponto de partida o RLE que nos é dado pela contabilidade.

5

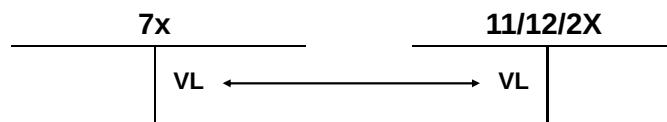
#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.1. VALOR TRIBUTÁVEL

Ora, em princípio, os rendimentos obtidos no estrangeiro deverão ser contabilizados como proveito influenciando dessa forma o RLE e, naturalmente, o LT.

Porém, estarão os rendimentos contabilizados pelo seu valor ilíquido? Ou, pelo contrário, estará o RLE (e o LT) influenciado pelo valor líquido dos rendimentos?

Se a contabilização for feita pelo valor líquido (VL), ou seja,



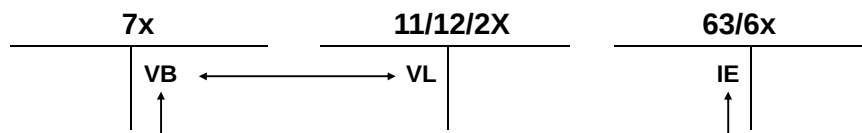
deverá o imposto pago no estrangeiro ser acrescido no C217, Q07, DR22 – *“correções nos casos de crédito de imposto (art. 68º, n.º 1)”*.

6

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.1. VALOR TRIBUTÁVEL

A opção poderá passar por contabilizar o rendimento obtido no estrangeiro pelo valor bruto (VB) e o imposto pago no estrangeiro (IE) como custo:



Neste caso deverá também o imposto pago no estrangeiro ser acrescido no C217, Q07, DR22, dado o RLE e o LT estarem influenciados pelo valor líquido dos rendimentos.

Conclui-se que apenas não será de fazer a correcção fiscal se o IE for contabilizado numa conta de terceiros (2419?)

7

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.1. VALOR TRIBUTÁVEL

Embora não nos pareça a melhor solução, a mesma será possível (?) se o imposto suportado no estrangeiro for:

- Totalmente dedutível (o que poderá não suceder se a “fracção do IRC” for inferior...) e
- Totalmente absorvido pela colecta de IRC.

Caso contrário, o IE poderá não constituir um verdadeiro crédito de imposto, pelo menos na sua totalidade...

Na estimativa de IRC, nesta hipótese, deveriam ter-se em conta não apenas as RF, PEC e PC, como também o IE, i.e.:

$$\text{Estimativa IRC} = \text{IRC pagar} + \text{RF} + \text{PEC} + \text{PC} + (...) + \text{IE}$$

8

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.1. VALOR TRIBUTÁVEL

Também os rendimentos obtidos em território nacional deverão ser considerados para efeitos fiscais pelo seu valor ilíquido dos impostos retidos.

*Art. 68º, CIRC: 2 – Sempre que tenha havido lugar a retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação, o montante a considerar na determinação da matéria colectável é a respectiva importância ilíquida do imposto retido na fonte.”*

Neste caso, no entanto, não se mostra necessário efectuar qualquer correcção fiscal dado que a contabilização dos rendimentos como proveito é sempre feita pelo valor bruto, dado que as retenções têm uma natureza provisória.

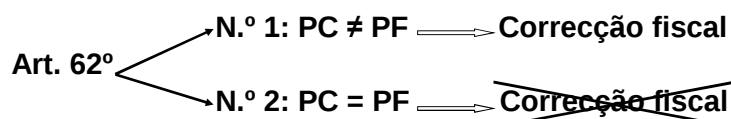
9

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.1. VALOR TRIBUTÁVEL

Se as retenções de IRC (efectuadas em território nacional a residentes que exercem a título principal...) têm a natureza de pagamentos por conta, constituirão sempre um crédito sobre o Estado, que deverá ser evidenciado na contabilidade como tal, devendo, em contrapartida, os rendimentos inerentes ser contabilizados pelo valor bruto.

Conclui-se assim que, em geral, não decorrem correcções fiscais do disposto no art. 68º, n.º 2, CIRC, contrariamente ao n.º 1 do mesmo artigo, dado que, naquele caso, há uma total sintonia entre a contabilidade e a fiscalidade.



10

## **4. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO POR RESIDENTES**

### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

11

## **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

O crédito de imposto por dupla tributação internacional encontra-se previsto nos artigos 81º do CIRS e 91º do CIRC, transcritos no capítulo 2.2..

A formulação das normas é idêntica, correspondendo o crédito de imposto, à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fracção do IRS / IRC, calculado antes da dedução, líquido das deduções específicas / custos ou perdas inerentes aos rendimentos.

12

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

A dedução será efectuada à colecta de IRS ou de IRC (art. 78º, n.º 1, al. h), CIRS e art. 90º, n.º 2, al. a), CIRC), não podendo resultar valor negativo, ou seja, sem que a mesma possa gerar direito a reembolso (art. 78º, n.º 3, CIRS e art. 90º, n.º 7, CIRC).

Quanto ao IRC (1) questionamo-nos sobre o alcance da al. b), n.º 1, art. 91º, quando se refere aos rendimentos obtidos no estrangeiro líquidos dos custos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção. Deverá ser feita uma análise casuística por tipo de rendimentos, de forma a aferirem-se os custos indirectos a deduzir...

(1) Em caso de aplicação do regime simplificado de IRC (...) não será aplicável a dedução correspondente à dupla tributação internacional, conforme o disposto no art. 83º, n.º 3, CIRC (remissão para a al. b), n.º 2 do mesmo artigo? erro...).

13

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

Para calcular a fracção do IRS, e desde 2009 também do IRC (introdução de um sistema de taxas dual), é necessário proceder a uma liquidação que permita conhecer o imposto gerado pela totalidade dos rendimentos, para depois se calcular a parte que proporcionalmente corresponde aos rendimentos obtidos no estrangeiro (1).

Dois caminhos: Regra de três simples ou determinar a taxa média...

(1) Salvo no caso de aplicação de taxas especiais, quando não haja opção por englobamento (art. 72º, n.º 5 e 7; ver...), pois neste caso o IRS perde a sua natureza progressiva, sendo proporcional (taxa fixa de 20%), sendo o cálculo da fracção imediato (rend. obtido estrangeiro x 20%).

14

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI

Assim:

Total Rend. Colectável \_\_\_\_\_ Colecta Total  
Rend. Obtidos Estrang. \_\_\_\_\_ X (Fracção IRS/IRC)

Ou:

Colecta total / Total Rend. Colectável = Taxa média

Rendim. obtido Estrang. x taxa média = Fracção do IRS/IRC.

Notas:

- i) O programa de liquidação do IRS disponibilizado pela DGCI na internet (site das declarações electrónicas) não efectua a liquidação deste tipo de declarações.
- ii) A exemplificação necessária será feita aquando da resolução dos casos práticos.

15

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI

Compreende-se a dedução da menor das importâncias, algo que em teoria corresponde à adopção do “*Método da imputação ordinária ou normal*”, ou seja, concede-se um crédito de imposto que tem como limite máximo o imposto que em território nacional é gerado pelos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Em caso de competência cumulativa de dois Estados, cabe ao Estado da residência, no caso Portugal, eliminar a dupla tributação concedendo um crédito de imposto igual ao montante do imposto pago no país da fonte dos rendimentos ou igual à parcela do imposto liquidado em Portugal relativamente aos rendimentos oriundos do estrangeiro, se este for inferior.

16

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

No fundo dá-se ao contribuinte, no máximo, aquilo que ele iria pagar por força da inclusão dos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Daí que o crédito de imposto seja calculado tendo por base os rendimentos obtidos no estrangeiro líquidos das deduções específicas (IRS) ou dos custos ou perdas (IRC), no sentido em que se a tributação atinge apenas os rendimentos após as deduções, então o cálculo da “fracção do IRS / IRC” deverá ter em conta esse facto.

Poderá, no entanto, não ser possível abater à colecta de IRS ou IRC a totalidade do imposto pago no estrangeiro (IE), porque:

17

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

Poderá, no entanto, não ser possível abater (...), porque:

- A fracção do IRS / IRC é inferior ao IE; ou
- Não há colecta suficiente para absorver o IE (dedução até à concorrência...);

Na 1ª hipótese não pode falar-se de dupla tributação já que o Estado português na realidade não tributa...

Na 2ª hipótese o imposto (IE) perde-se dado que o mesmo não é reembolsável (art. 78º, n.º 3, CIRS e art. 90º, n.º 7, CIRC), nem é susceptível de reporte para os exercícios seguintes (revogação do n.º 3 dos arts. 81º CIRS e 85º CIRC, ao tempo). A dupla tributação, a existir, irá materializar-se nos exercícios seguintes...

18

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

Subsiste uma outra restrição à dedução do imposto suportado no estrangeiro que se prende com a aplicação das CDT, conforme o n.º 2 dos arts. 81º CIRS e 91º, CIRC, cuja redacção é a seguinte:

*“2 – Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.”*

Conforme iremos ver no próximo capítulo, há rendimentos em que, nos termos da CDT, o Estado da fonte não pode tributar ou pode apenas de forma limitada, devendo tal situação ser tida em conta...

19

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

Com a introdução, em 1997, do Anexo J na DR3 destinado à indicação dos rendimentos obtidos no estrangeiro, a AT passou a dispor de informação que, em sede de IRS, lhe possibilita proceder à eliminação da dupla tributação internacional (em IRC funciona a autoliquidação...).

Quando um residente em Portugal obtém rendimentos que podem ser tributados em outro Estado, prevê-se um crédito de imposto tendente à eliminação da dupla tributação que, em regra, consiste na dedução do imposto pago nesse Estado, até ao limite da fracção do imposto português calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento tributado no estrangeiro.

No entanto, o recurso a estes mecanismos fica sujeito às regras das CDT, sempre que as mesmas existam.

20

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI

O crédito de imposto permitido pela legislação ordinária interna, é aplicável independentemente da existência de CDT. No entanto, caso seja aplicável uma CDT, o mesmo não poderá ser efectivado em desconformidade com o texto das referidas CDT.

As CDT celebradas entre Portugal e outros Estados, estabelecem que determinados rendimentos podem ser tributados nos dois Estados, competindo ao Estado da residência a eliminação da dupla tributação internacional.

O mecanismo da eliminação faz-se, através da dedução ao imposto liquidado no Estado da residência de um 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.

21

#### 4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...

##### 4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI

Outros rendimentos, nos termos das CDT, são exclusivamente tributados no Estado da fonte, pelo que, nesse caso, deverá o Estado da residência isentar esses rendimentos, podendo, no entanto, considerá-los para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos (*“Método da isenção com progressividade”*).

Outros rendimentos, porém, são exclusivamente tributados no Estado da residência, pelo que, nestas situações, não deverá conceder-se a dedução relativamente ao imposto indevidamente pago no Estado da fonte. Sendo assim, a AT portuguesa não irá conceder o crédito de imposto sempre que o texto da CDT a aplicar ao caso concreto, confira ao nosso Estado, enquanto Estado da residência, o direito exclusivo de tributação.

22

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

O Estado português, enquanto Estado da residência, não concede o crédito de imposto no caso do mesmo ter sido indevidamente pago no estrangeiro, ou porque não foi aplicada a CDT ou porque tendo sido aplicada, o foi de forma incorrecta.

Se a CDT dá competência ao Estado da residência para tributar e a veda ao Estado da fonte, não poderia ser de outra forma, sob pena de se perverterem as regras convencionadas entre os Estados contratantes.

Nestes casos deverá ser solicitado o reembolso do imposto excessivamente pago ao Estado respectivo de forma a evitar a dupla tributação.

23

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

###### **Comprovação do imposto suportado no estrangeiro**

É necessário possuir um documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos.

Tais documentos têm de ser originais, ou fotocópias autenticadas pelas autoridades fiscais do Estado da fonte, onde o imposto foi pago.

Caso o documento não seja entregue com a DR3 (deverá sê-lo), a liquidação será feita e produzirá os devidos efeitos (muitas vezes não é possível obter o documento a tempo, devido aos prazos...).

24

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

Há situações em que o cálculo do CIDTI é feito de forma automática e outras em que o cálculo é feito manualmente pela DSIRS (sendo-lhe remetidas as declarações e os documentos comprovativos do rendimento e do imposto pelos serviços locais/regionais).

Mais tarde, na sequência da análise do crédito de imposto, caso o documento comprovativo não tenha sido ainda apresentado, a DSRI notificará o contribuinte para exhibir a prova (documento original ou autenticado).

O documento referido deverá comprovar os montantes totais e finais para o respectivo ano, ou seja,

25

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

➤ Tratando-se de impostos pagos por retenção a taxas liberatórias deverá o documento evidenciar o total dos rendimentos e o total das retenções (definitivas);

➤ Tratando-se de impostos pagos através de retenções provisórias (por conta), o documento deverá comprovar o imposto devido a final, ou seja, o que resultar de uma liquidação, que por sua vez implicará a entrega de uma declaração de rendimentos no Estado da fonte.

Caso o documento não venha a ser apresentado, ou caso o mesmo não obedeça aos requisitos antes descritos, a DSIRS procede à liquidação sem considerar o CIDTI (se a liquidação já estiver feita, procederá oficiosamente à correspondente liquidação adicional).

26

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

###### **Comprovação do imposto pago em Portugal**

Se o não residente estiver obrigado à apresentação de uma DR, o documento válido será a liquidação do imposto e a prova do seu pagamento.

Se o imposto foi pago através de retenção na fonte a título definitivo a declaração será emitida pela DSRI, a pedido do titular dos rendimentos ou da entidade retentora, devendo no pedido mencionar-se e fazer prova dos elementos que se pretende ver certificados.

A DSRI irá controlar o efectivo pagamento à entidade não residente, bem como confirmará a retenção na fonte e a entrega do imposto nos cofres do Estado, nomeadamente através da declaração modelo 30.

27

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

Segundo o Ofício-Circulado n.º 31010/1998 da DSBF, a certificação será feita, em regra, *“em língua portuguesa e conterá os seguintes elementos:*

- a) Identificação da entidade residente em Portugal;*
- b) Descrição do montante e tipo de rendimento pago ou colocado à disposição;*
- c) Identificação da entidade não residente (nome e domicílio fiscal);*
- d) Indicação da taxa de imposto aplicável e respectiva base legal;*
- e) Descrição do montante de imposto retido, suportado pelo não residente.”*

28

#### **4. TRIBUTAÇÃO REND. OBTIDOS NO ESTRANGEIRO ...**

##### **4.2. CRÉDITO DE IMPOSTO DTI**

###### **NOTAS FINAIS**

**Compreende-se que os contribuintes residentes em território nacional tenham dificuldade em obter o documento comprovativo dos impostos pagos no estrangeiro no momento em que apresentam a DR3.**

**Também os contribuintes estrangeiros têm o mesmo problema quando pretendem comprovar no seu país o imposto pago em Portugal:**

- **Se houve entrega de DR3 a liquidação só estará feita a partir de Junho / Julho do ano seguinte ao da obtenção do rendimento.**
- **No caso do imposto ter sido pago em Portugal através de taxas liberatórias a DSRI só passa o certificado após a apresentação pela entidade pagadora da Dec. Mod. 30, a qual só é apresentada em Julho do ano seguinte...**

29