

EMPRESA QUE PAGA RENDIMENTOS A NÃO RESIDENTES

A empresa ALFA é uma sociedade por quotas com sede em Barcelos. Durante o ano de 2015, pagou a não residentes os seguintes rendimentos:

1. Direitos de fabrico, no valor de € 10.000, a uma empresa com sede em Espanha;
2. Lucros a uma sociedade com sede na Irlanda, no montante de € 50.000, que participa no capital da empresa ALFA em 50% desde Fevereiro de 2015;
3. Comissões, no valor de € 10.000, a uma empresa de Cabo Verde;
4. Rendas a uma empresa sediada em Espanha, no montante de € 1.500, devidas pelo aluguer de um armazém sito em Esposende.
5. Serviços prestados por uma empresa com sede em França, relativos a um estudo de mercado, realizado nesse país, no valor de € 20.000.
6. Rendas, na importância de € 2.500, paga a uma pessoa singular residente na Suíça, devida pelo arrendamento de um armazém em Barcelos.
7. Serviços, no montante de € 25.000, prestados por um advogado (pessoa singular) residente em Espanha, pela sua intervenção num processo judicial que decorreu no Tribunal Judicial de Barcelos.
8. Comissões, no valor de € 50.000, a uma pessoa singular residente na Alemanha, pelos serviços de intermediação prestados à empresa ALFA.

RESOLUÇÃO

1. Direitos de fabrico, no valor de € 10.000, a uma empresa com sede em Espanha;

Refere o art. 2º, n.º 1, al. c), CIRC (1) que as entidades não residentes são sujeitos passivos de IRC, sendo tributados nos termos do art. 3º, n.º 1, als. c) ou d), consoante tenham, ou não, estabelecimento estável (EE) em território nacional, respectivamente. No nosso exemplo aplicar-se-á a al. d) uma vez que se considera que a empresa espanhola não possui EE no nosso território.

Por outro lado, face ao disposto no ponto 1), al. c), n.º 3, art. 4º, este rendimento (propriedade industrial - royalties) considera-se obtido em território português, pois situa-se aqui a fonte financeira (empresa ALFA), pelo que, face à legislação interna, o Estado português tem competência para tributar, devendo a empresa ALFA reter IRC a título definitivo, sem prejuízo do disposto na CDT celebrada entre Portugal e Espanha.

De notar que, ainda que nada seja dito no enunciado, deverá ser analisada a possibilidade de haver lugar a isenção (dos royalties), nos termos do nº 12 e nº 13 do art. 14º, caso se verifiquem os pressupostos aí previstos (requisitos cumulativos, ou seja, deverão ser todos cumpridos).

Partindo do pressuposto, tal como se referiu anteriormente, que a empresa espanhola não possui EE em Portugal ao qual estejam ligados os rendimentos em questão, que se verificam os restantes pressupostos de aplicação da CDT e que não se trata de uma empresa associada (não aplicação da Diretiva dos juros e royalties – art. 96º), duas situações podem ocorrer (art. 98º):

- A empresa espanhola não activou os mecanismos da CDT através de um formulário apropriado (modelo 21-RFI; al. a), n.º 2, art. 98º) ⇒ neste caso, porque o formulário não nos foi apresentado no prazo estabelecido nos n.ºs 2 e 5 do art. 98º, a empresa ALFA deverá reter imposto à taxa liberatória de 25%, prevista no art. 87º, n.º 4, aplicável nos termos do disposto no art. 94º, n.º 1, al. a), n.º 3, al. b) e n.º 5, logo, deverá reter na fonte o montante de € 2.500 (€ 10.000 x 25%). A empresa espanhola poderia no prazo de 2 anos a contar do final de 2015 pedir o reembolso do excesso retido ($20\% = 25\% - 5\%$) à AT portuguesa, devendo, nesse caso, apresentar o modelo 23-RFI, validado pelo Estado da residência (Espanha), conforme o disposto no n.º 7 do art. 98º.

- A empresa espanhola activou atempadamente os mecanismos da CDT através de um formulário apropriado, devidamente certificado pela AT espanhola (modelo 21-RFI) ⇒ neste caso, a retenção na fonte em Portugal corresponderá à taxa prevista na CDT, que é de apenas 5%, logo, € 500 (ver a tabela prática das CDT,

art.º 12.º) – competência para tributação limitada no Estado da fonte, art. 98º, n.º 1.

Quanto às obrigações e procedimentos a adoptar pela empresa ALFA, para além do cumprimento do disposto anteriormente (obrigação de efectuar a retenção), destaca-se:

- a) A inscrição da empresa espanhola, para atribuição de NIF (especial), caso a mesma ainda não disponha de NIF atribuído (caso já possua NIF português, recebe-se essa indicação no momento da submissão do pedido via internet).
- b) A entrega do imposto retido, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foi efectuada a retenção (art. 94º, n.º 6), neste caso, nos montantes de € 2.500 ou € 500, consoante o exposto anteriormente.
- c) A apresentação da declaração modelo 30, no prazo estabelecido na al. a), n.º 7, art. 119º do CIRS, aplicável por força do art. 128º do CIRC, logo, a apresentar até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorre o acto do pagamento (deverá ser mencionado, entre outros elementos, o NIF da entidade espanhola, o valor dos rendimentos e a retenção efectuada).
- d) O arquivo pelo prazo de 12 anos (art. 130º) do formulário modelo 21-RFI, na hipótese desse documento ter sido apresentado atempadamente pelo titular do rendimento (empresa espanhola) à entidade pagadora (ALFA).

2. Lucros a uma sociedade com sede na Irlanda, no montante de € 50.000, que participa no capital da empresa ALFA em 50% desde Fevereiro de 2015;

Neste caso, considerando que a detenção da participação (não inferior a 5%) fosse superior a 2 anos (que não é o caso), estariam isentos os lucros pagos à sociedade irlandesa, conforme previsto no art. 14º, n.º 3 (Directiva n.º 90/435/CEE, alterada pela Directiva 2011/96/UE), conjugado com o art. 96º nº 3.

Contudo, tal isenção não é aplicável. Sendo assim, e uma vez que se trata de rendimentos considerados obtidos em território nacional, nos termos do art. 4º, n.º 3, al. c), ponto 3), deverá ser aplicada uma taxa de retenção na fonte definitiva de 25%, em conformidade com o disposto no art. 87º, aplicável por força do disposto no art. 94º, n.º 1, al. c), n.º 3, al. b) e n.º 5 – retenção na fonte no montante de € 12.500 (€ 50.000 x 25%).

Porém, existe CDT celebrada com a Irlanda, pelo que, se a empresa irlandesa nos apresentar o modelo 21-RFI, no prazo estabelecido no n.º 2 do art. 98º, deveremos reter imposto à taxa prevista na CDT que, no caso de lucros / dividendos (art.º 10.º), é de 15%, logo, a retenção na fonte seria de € 7.500 – competência para tributar limitada no Estado da fonte.

Na hipótese de não ter sido apresentado tempestivamente o modelo 21-RFI com vista à redução da retenção na fonte, a empresa irlandesa poderia, no prazo de 2 anos contados a partir do termo do ano de 2015, pedir o

reembolso do excesso retido (10%) à AT portuguesa através do modelo 23-RFI (n.º 7, 98º), devidamente validado pela AT do Estado da residência do titular dos rendimentos (Irlanda).

Uma referência, ainda, ao disposto no n.º 1 do art. 95º, que permite à empresa irlandesa vir a ser reembolsada da totalidade do imposto retido na fonte, para além dos 10% referidos anteriormente, se o período mínimo de detenção da participação (2 anos) se completar após a data da colocação à disposição dos lucros. Neste caso, a empresa irlandesa deveria comprovar que preenche os requisitos de aplicação da Directiva n.º 90/435/CEE, formulando o pedido no prazo de dois anos contados a partir da verificação dos pressupostos de aplicação da Directiva, ou seja, contados a partir do momento em que se verifica o período mínimo de detenção da participação (devolução do imposto até ao final do 3º mês seguinte ao pedido – art. 95º, n.º 2).

Face ao exposto, poderíamos concluir da seguinte forma:

i) Se fosse apresentado à empresa ALFA o modelo 21-RFI, deveria reter-se imposto à taxa de 15% prevista na CDT respectiva, podendo a empresa irlandesa ser reembolsada posteriormente da totalidade do imposto retido em território nacional nos termos do art. 95º;

ii) Caso contrário, deveria ser retido imposto à taxa de 25% prevista na legislação interna, podendo a empresa não residente, numa primeira fase, pedir o reembolso do excesso retido (10%) através do modelo 23-RFI (n.º 7, art. 98º) e, numa segunda fase, após se completar o período mínimo de detenção de 2 anos, mediante requerimento, solicitar ainda o reembolso dos 15% restantes nos termos do art. 95º, n.º 1.

Relativamente às restantes obrigações e procedimentos a adoptar pela empresa ALFA, serão em tudo idênticos aos referidos na situação 1, com as necessárias adaptações (o mesmo se passando nas situações seguintes).

3. Comissões, no valor de € 10.000, a uma empresa de Cabo Verde;

Estes rendimentos (comissões) são tributáveis em território nacional face ao disposto no art. 4º, n.º 3, al. c), ponto 6), resultando que, face ao normativo interno, o Estado português tem competência para tributar os rendimentos em causa.

Neste caso, tal como nas situações anteriores, existe CDT celebrada entre Portugal e Cabo Verde, podendo ocorrer uma de duas situações (n.º 1 e seguintes, art. 98º):

- A empresa de Cabo Verde activou atempadamente os mecanismos da CDT através de um formulário apropriado (modelo 21-RFI) ⇒ neste caso, a empresa ALFA não deverá fazer qualquer retenção na fonte (art. 98º, n.º 1) uma vez que o Estado da fonte não tem competência para tributar, nos termos do art. 7º da CDT

respectiva, os designados “lucros das empresas”, onde se subsume o rendimento em causa (comissões – competência para tributação exclusiva do Estado da residência. Aliás, o mesmo se passaria caso este tipo de rendimento fosse enquadrado como “Outros Rendimentos” (art. 21º da CDT).

· A empresa de Cabo Verde não activou os mecanismos da CDT através de um formulário apropriado (modelo 21-RFI) ⇒ neste caso, a empresa ALFA deverá reter imposto à taxa de 25% prevista no art. 87º, n.º 4, aplicável por força do disposto no art. 94º, n.º 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.º 5, logo, deverá reter IRC na fonte no montante de € 2.500 (€ 10.000 x 25%). A empresa estrangeira poderia, no prazo de 2 anos a contar do final de 2015, pedir o reembolso do imposto retido em excesso (totalidade do imposto) à AF portuguesa, devendo, nesse caso, utilizar o formulário modelo 24-RFI, devidamente validado pela AT de Cabo Verde, conforme o disposto no n.º 7 do art. 98º.

4. Rendas a uma empresa sediada na Espanha, no montante de € 1.500, devidas pelo aluguer de um armazém sito em Esposende.

Tratando-se de rendimentos prediais relativos a um imóvel situado em território nacional, a competência para tributar fundamenta-se no disposto no art. 4º, n.º 3, al. a). Trata-se de uma situação diferente das anteriores, uma vez que, neste caso, mesmo tratando-se de um não residente sem EE, a retenção na fonte não será efectuada a título definitivo, mas terá a natureza de imposto por conta, em conformidade com o disposto no art. 94º, n.º 1, al. c), n.º 3, al. b) e n.º 4

– tal situação, deve-se à existência de um forte elemento de conexão consubstanciado na propriedade de um imóvel sito no nosso território.

Note-se que, no caso em apreço, não se mostra necessário activar a CDT que existe com a Espanha, pois trata-se de uma situação em que decorre expressamente das CDT que o Estado da fonte (onde se situa o imóvel) tem competência para tributar sem quaisquer limites e, como tal, em sintonia com o disposto no CIRC (art. 6º, n.º 1, CDT).

Assim, deverá a empresa ALFA reter imposto de acordo com a legislação interna em vigor, logo, à taxa de 25% aplicável por força do disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 94º do CIRC. A taxa de tributação a final corresponderá também a 25%, conforme dispõe o art. 87º n.º 4 CIRC.

Este pagamento, apesar de não ter sido tributado à taxa liberatória, deveria também ser declarado na declaração modelo 30 a entregar até ao final de Julho, juntamente com os restantes rendimentos pagos a não residentes.

Finalmente, é de referir que a empresa espanhola proprietária do armazém deveria ter declarado em Portugal o início de actividade (n.º 3, art. 118º), deveria ter nomeado um representante (art. 126º) e dar cumprimento às suas obrigações declarativas (art. 120º, n.º 4) – deveria apresentar a DR22 até ao final de Maio (al. a), n.º 5, art.

120º) e a IES (com anexo E) até ao dia 15 de Julho (art. 121º, n.º 2).

5. Serviços prestados por uma empresa com sede em França, relativos a um estudo de mercado, realizado nesse país, no valor de € 20.000.

Este serviço prestado pela empresa francesa, por se tratar de um estudo (de mercado), deverá ser objeto de tributação em território nacional, face ao disposto no art. 4º, n.º 3, al. c), ponto 7), conjugado com o n.º 4 do mesmo artigo (mesmo sabendo-se que o serviço foi realizado integralmente fora do território nacional), sendo a taxa de retenção na fonte, liberatória ou definitiva, de 25%, conforme dispõe o art. 87º n.º 4 (art. 94º, n.º 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.º 5).

Contudo, uma vez mais, existindo CDT celebrada entre Portugal e a França, poderá não haver retenção na fonte se o titular dos rendimentos accionar a CDT através da apresentação à entidade pagadora (empresa ALFA) do formulário modelo 21-RFI validado pela AF francesa – situação idêntica à verificada quando se trata de comissões, competência para tributação exclusiva do Estado da residência (art. 7º, CDT – “lucros das empresas” ou art. 21º, CDT – “Outros Rendimentos”).

Sendo assim, duas situações podem ocorrer (n.º 1 e seguintes, art. 98º):

- A empresa francesa activou atempadamente os mecanismos da CDT através de um formulário apropriado (modelo 21-RFI) ⇒ neste caso, a empresa ALFA não deverá fazer qualquer retenção na fonte uma vez que o Estado da fonte não tem competência para tributar – competência para tributação exclusiva do Estado da residência.
- A empresa francesa não activou os mecanismos da CDT através do formulário modelo 21-RFI ⇒ neste caso, a empresa ALFA deverá reter imposto à taxa de 25% prevista no art.º 87º, aplicável por força do disposto no art. 94º, n.ºs 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.º 5, logo, deverá reter na fonte. A empresa francesa poderia, no prazo de 2 anos, a contar do final de 2015, pedir o reembolso do imposto retido em excesso (totalidade do imposto) à AT portuguesa, devendo, nesse caso, apresentar juntamente com o pedido o modelo 24-RFI, devidamente validado pela AT francesa, conforme o disposto no n.º 7 do art. 98º.

6. Rendas, na importância de € 2.500, paga a uma pessoa singular residente na Suíça, devida pelo arrendamento de um armazém em Barcelos.

As pessoas singulares não residentes são tributadas em território nacional apenas pelos rendimentos que se considerem aqui obtidos (art. 15º, n.º 2, CIRS – princípio da fonte).

Estamos perante um rendimento enquadrável na categoria F (art. 8º, CIRS) que se considera obtido em território nacional, em virtude de estar relacionado com um imóvel sito neste território, conforme o disposto na al. h), n.º 1, art. 18º, CIRS.

A empresa ALFA deverá proceder à devida retenção na fonte à taxa de 25% (art. 101.º, n.º 1, al. e), CIRS) - mais adiante sujeita, na liquidação final do imposto, à taxa especial de 28%, como se verá - imposto este que terá a natureza de pagamento por conta (na óptica do titular dos rendimentos) e devendo ser efectuada a retenção na fonte até dia 20 do mês seguinte (art. 98º, n.º 3, CIRS).

É de referir que não se trata de um rendimento previsto no art. 71º do CIRS (taxas liberatórias), logo, não se encontra abrangido pela dispensa de apresentação da declaração (DR3) prevista no art. 58º do CIRS.

Assim, o titular dos rendimentos (não residente) deverá, em relação ao exercício de 2015, no prazo estipulado na al. b), n.º 1, art. 60º, CIRS, proceder à entrega da DR3 de IRS, acompanhada do respectivo anexo F (rendimentos prediais), onde mencionará o valor dos rendimentos anuais da categoria F obtidos em território português, bem como as retenções na fonte com a natureza de pagamentos por conta (provisórias), como é o caso da situação em apreço, que lhe foram efectuadas. A tributação, a calcular em relação ao exercício de 2015, processar-se-á à taxa especial de 28% (art. 72º, n.º 1, al. b) e e), CIRS).

O facto de existir CDT celebrada com a Suíça não condiciona a resolução, dado tratar-se de rendimentos de imóveis, situação em que o Estado da fonte não tem limitações na sua competência para tributar (art. 6º, n.º 1, CDT).

7. Serviços, no montante de € 25.000, prestados por um advogado (pessoa singular) residente em Espanha pela sua intervenção num processo judicial que decorreu no Tribunal Judicial de Barcelos.

Neste exemplo, vamos estabelecer duas hipóteses: com ou sem instalação fixa. Assim:

i) Assumindo que o advogado espanhol é um não residente, que não possui uma instalação fixa, ou seja, um EE em território nacional e que não activou a CDT celebrada com a Espanha, estaremos perante um rendimento da categoria B (art. 3º, n.º 1, al. b), CIRS) que se considera aqui obtido (al. f), n.º 1, art. 18º, CIRS), devendo a empresa ALFA efectuar uma retenção na fonte a título definitivo, correspondente a 25% do valor do rendimento (al. a), n.º 4, art. 71º, CIRS).

A empresa ALFA (substituto tributário) deveria proceder à entrega do montante retido nos cofres do Estado (art. 98, n.º 3, CIRS) e o advogado estrangeiro (substituído) não teria quaisquer obrigações a cumprir em território nacional (taxa liberatória), podendo, no entanto, solicitar o reembolso da totalidade do imposto retido utilizando o formulário mod. 24 RFI (art.º 101º-C, nº 7, CIRS).

Na hipótese da CDT ter sido acionada atempadamente, através da apresentação do formulário modelo 21-RFI, não haveria lugar a retenção na fonte em território nacional – Estado da fonte sem competência para tributar (art.º 101º-C, nº 1 e nº 2, CIRS).

ii) Se o advogado possuísse um escritório em território nacional, o mesmo constituiria um EE (n.º 2, art. 18º, CIRS), devendo, nesse caso, aplicar-se a al. e), n.º 1, art. 18º, CIRS, ou seja, tratar-se-ia também de rendimentos considerados obtidos em território nacional e como tal tributáveis. Tratando-se de rendimentos da Categoria B auferidos por um advogado, a retenção na fonte a efectuar pela empresa ALFA iria corresponder a 25% do valor dos rendimentos (al. b), n.º 1, art. 101º, CIRS), tendo a mesma a natureza de pagamento por conta. Nesta hipótese, o advogado deveria proceder, em relação ao exercício de 2015, à entrega em território nacional, no prazo estipulado na al. b), n.º 1, art. 60º, CIRS, da DR3 de IRS, onde deveria mencionar todos os rendimentos (e também os custos, se não estivesse enquadrado no regime simplificado...) imputáveis ao escritório de que dispõe no nosso país. A tributação dos rendimentos iria dar-se à taxa especial de 25% prevista no art. 72º, n.º 2, CIRS. A existência de uma CDT aplicável ao caso concreto não condiciona a resolução, pois o Estado português tem competência total para tributar os rendimentos dos profissionais independentes imputáveis a um EE (instalação fixa) situado no nosso território (art. 7º/14º das CDT).

8. Comissões, no valor de € 50.000, a uma pessoa singular residente na Alemanha, pelos serviços de intermediação prestados à empresa ALFA.

Assumindo que não foi acionada atempadamente a CDT através do formulário modelo 21-RFI, estaremos perante um rendimento da categoria B (art. 3º, n.º 1, al. b), CIRS – comissões por intermediação) que se considera obtido em território nacional (al. f), n.º 1, art. 18º, CIRS).

A empresa ALFA deveria proceder a uma retenção na fonte à taxa liberatória de 25% (al. a), n.º 4, art. 71º) e entregar o montante retido nos cofres do Estado (art. 98, n.º 3, CIRS), não tendo o comissionista alemão quaisquer obrigações a cumprir em território nacional (poderia solicitar, no prazo de dois anos, contados a partir do termo do ano de 2015, o reembolso da totalidade do imposto retido através do formulário modelo 24-RFI – art.º 101º-C, nº 7, CIRS).

Se tivesse sido accionada a CDT com a Alemanha (modelo 21-RFI) não deveria ser efectuada qualquer retenção uma vez que se trata de comissões (rendimentos empresariais) – Estado da fonte sem competência para tributar (art.º 101º-C, nº 1, CIRS).

2. EMPRESA QUE OBTÉM RENDIMENTOS NO ESTRANGEIRO

A empresa ALFA, relativamente ao exercício de 2015, 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 ascenderam a € 15.000.
2. Dividendos distribuídos por uma sociedade anónima com sede em Famalicão, na qual a empresa ALFA detém uma participação de 3% 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. Juros pagos por um banco brasileiro no montante de € 16.000 (valor líquido), tendo sido retido na fonte imposto brasileiro à taxa de 20%.
6. Comissões pagas por uma empresa com sede em Itália no valor de € 25.000 (valor líquido).
7. Rendimentos derivados de um estudo de mercado realizado pela empresa ALFA em Espanha, tendo os serviços prestados sido faturados, 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.

8. 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.

RESOLUÇÃO

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;

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.º 51º, CIRC.

Atendendo a que se verificam os pressupostos previstos no art.º 51º, n.º 1, é possível abater ao RAI / RLE (*) 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 dos 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.º 94º; débito na conta 241) – aliás, se a contabilidade (mal) evidenciasse o rendimento pelo valor líquido, teria que ser acrescido no Q07 o imposto retido conforme o disposto no n.º 2, art.º 68º.

Terá assim que se ter em conta uma eventual retenção na fonte efetuada 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.º 97º.

Assim, o valor bruto dos lucros corresponde ao valor recebido, sendo esse o valor a abater ao RLE: Q07 a deduzir = 15.000 (campo 771).

(*)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 efectuada a estimativa do IRC é que poderemos passar a trabalhar com o RLE.

2. Dividendos distribuídos por uma sociedade anónima com sede em Famalicão, na qual a empresa ALFA detém uma participação de 3% desde 2001 – o valor recebido foi de € 16.000.

A participação (< 5%) não preenche os requisitos previstos no n.º 1 do art.º 51º, e não poderemos atenuar a dupla tributação económica.

No nosso exemplo, teremos que ter em conta a retenção na fonte de 25%, aplicável por força do n.º 4 do art.º 94º do CIRC, retenção essa que terá a natureza de pagamento por conta (art.º 94º, n.º 3).

O valor da retenção na fonte será deduzido à coleta: Q10 (campo 359). Valor do dividendo ilíquido = $16.000 / (1 - 0,25) = 21.333,33$

Valor da retenção na fonte = $21.333,33 \times 25\% = 5.333,33$

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%.

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 do CIRC. 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 (art. 51º-B - prova) – não em países terceiros.

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).

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 (remissão do nº 9 do artº 51º):

“... 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) – Dedução à Colecta = € 10.500,00 (Q10 / campo 353).

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 do CIRC: (Q07 / campo 749) = € 17.500.

4. Dividendos pagos por uma sociedade irlandesa em virtude de uma participação de 10% no respetivo capital social, detida desde 1998 – o valor líquido dos dividendos ascendeu a € 21.250.

Conforme refere o enunciado, o RAI, no montante de € 500.000, inclui os rendimentos obtidos fora do território nacional, situação que dispensa quaisquer correções fiscais estritamente derivadas da aplicação genérica do disposto no art.º 4º, n.º 1 do CIRC. 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 internacional, possibilitando-se a dedução integral dos dividendos recebidos incluídos na base tributável (valor líquido contabilizado como rendimento): (Q07 / campo 771) – RLE = € 21.250.

No nosso exemplo, verificam-se também as condições para eliminar a dupla tributação jurídica, pois estão cumpridos os requisitos mínimos da Diretiva n.º 2011/96/UE (participação $\geq$ a 5%), donde se pode concluir que a empresa “filha” irlandesa, em princípio, não reteve imposto na fonte (isenção da retenção na fonte prevista no art.º 5.º da Directiva).

5. Juros pagos por um banco brasileiro no montante de € 16.000 (valor líquido), tendo sido retido na fonte imposto brasileiro à taxa de 20%.

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 ($\text{€ } 16.000 / 1 - 0,2$) e a retenção na fonte a € 4.000.

Neste caso, pode concluir-se que a empresa portuguesa não ativou 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 do CIRC, 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%):

(Q10 / campo 353) – Deduz à Colecta = € 3.000 ($\text{€ } 20.000 \times 15\%$)

Finalmente, o valor da retenção na fonte deverá ser acrescido ao RLE nos termos do art. 68º, n.º 1: (Q07 / campo 749) = € 4.000

6. Comissões pagas por uma empresa com sede em Itália no valor de € 25.000 (valor líquido) com CDT.

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). 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 efetuar 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.

7. 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.

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 ativada 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 e 21º das CDT.

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

a) Imposto suportado no estrangeiro: € 10.000;

b) Fração do IRC: $(€ 50.000 - € 30.000) \times 21\% = € 4.200,00$ (Q10)

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: (Q07) RLE = € 10.000.

Após as correções anteriores, estaremos perante uma situação de eliminação ou de mera atenuação da dupla tributação jurídica?

Diríamos que 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 o Estado português abdica da tributação, na medida em que, efetivamente, está a tributar à taxa 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 fração do IRC e, posteriormente, possibilita o abatimento à colecta de um valor equivalente.

8. A sociedade portuguesa é proprietária de um imóvel situado na cidade de Berlim. O imóvel encontra-se arrendado a uma sociedade alemã. Em 2015, 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.

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 CDT), enquanto Estado da localização do prédio, sendo a dupla tributação eliminada em Portugal (art. 24º, n.º 1, 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. 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 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 (art. 91º do CIRC e art. 24º, n.º 1 da CDT PT/DE): $(Q10) - Colecta = € 12.500$.

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: $(Q07) + RLE = € 12.500$.