



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**A TRIBUTAÇÃO EM IMPOSTOS SOBRE O
RENDIMENTO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS POR
NÃO RESIDENTES**

ANTÓNIO ALTINO ALMEIDA FIGUEIREDO

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Índice

1- Introdução	2
CAPÍTULO I – CONCEITOS GERAIS	3
1- Elementos de conexão	3
2- Princípio da territorialidade	4
3- Elementos de conexão nos impostos sobre o rendimento.....	5
4- Conceitos de residência e estabelecimento estável.....	5
4.1- Conceito de residência.....	6
4.2- Conceito de estabelecimento estável	6
CAPÍTULO II – TRIBUTAÇÃO EM ESPECIAL	8
1- Generalidades.....	8
2- Não residentes sem estabelecimento estável	8
2.1- Incidência.....	8
2.2- Matéria colectável.....	9
2.3- Sujeito passivo, responsabilidade subsidiária e representante fiscal.....	10
2.4- Taxas.....	12
2.5- Deduções à colecta	13
2.6- Isenções	13
2.7- Dispensa de retenção na fonte	13
2.8- Rendimentos objecto de declaração	14
3- Não residentes com estabelecimento estável	15
Conclusão	18
Bibliografia.....	19

1- Introdução

A evolução da economia portuguesa, principalmente fruto do processo de integração comunitária, tem sido no sentido de uma cada vez maior internacionalização. Ou seja, cada vez existem mais operações, quer comerciais quer de investimento, com o estrangeiro.

Este facto tem originado que cada vez mais fluxos de rendimentos e de capitais circulem de e para Portugal e, conseqüentemente, as questões relacionadas com o tratamento fiscal desses fluxos assumam uma grande relevância.

Neste contexto, a tributação dos rendimentos obtidos pelos não residentes, em imposto sobre o rendimento, vem merecendo uma redobrada atenção por parte da Administração Fiscal, facto que tem sido bem patente na regulamentação cada vez mais cuidada das operações com o exterior.

No desenvolvimento do tema, para além da análise da legislação fiscal e instruções administrativas, efectuei uma pesquisa à bibliografia que consegui reunir, assim como à recolha de artigos publicados em revistas da especialidade.

O trabalho foi estruturado da seguinte forma:

No capítulo I, definem-se alguns conceitos e princípios básicos de fiscalidade internacional, nomeadamente os elementos de conexão, o princípio da territorialidade, conceitos de residência/sede, fonte e estabelecimento estável e a sua adopção pelas normas fiscais portuguesas, em sede de imposto sobre o rendimento.

No capítulo II, passa-se à análise na especialidade, dos regimes de tributação adoptados para a tributação dos rendimentos obtidos em território português pelos não residentes, com e sem estabelecimento estável.

CAPÍTULO I – CONCEITOS GERAIS

1- Elementos de conexão

O elemento de conexão, é o elemento da previsão normativa que, fixando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.¹

Os elementos de conexão serão subjectivos, se referidos às pessoas, através de critérios como a naturalidade ou a nacionalidade ou a residência ou objectivos se se referem aos factos, como o local da celebração de um contrato, etc.

Nem sempre a lei ou as convenções utilizam uma única conexão nas suas previsões normativas, sendo frequentes os casos de pluralidade de conexões. Fala-se então de conexão complexa ou múltipla, por contraposição à conexão simples ou única.

A conexão complexa ou múltipla, pode revestir três modalidades: subsidiária, alternativa e cumulativa.

A conexão subsidiária é aquela em que a norma prevê duas ou mais conexões, embora uma delas, a conexão secundária, só se aplique na falta ou impossibilidade da conexão principal.

A conexão alternativa é aquela em que existem duas conexões idóneas para se aplicarem.

A conexão cumulativa é aquela em que há mais do que um elemento de conexão, que se devem verificar simultaneamente para que se desencadeie a competência tributária de um certo Estado.

Também é possível distinguir os elementos de conexão entre variáveis ou móveis e invariáveis ou fixos.

Os primeiros alteram-se no tempo e no espaço, como a nacionalidade a residência e a sede.

Os outros, uma vez verificados, nunca mais se alteram, como seja o lugar da celebração de um contrato ou da situação dos imóveis.

¹ Alberto Xavier – Direito Tributário Internacional

2- Princípio da territorialidade

Segundo o entendimento clássico, as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertence, independentemente de outras características que eventualmente possam ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo.

A territorialidade tem assim um vector negativo e um vector positivo. Segundo o primeiro, as leis estrangeiras não se aplicam no território do país em causa ou, por outras palavras, os órgãos de aplicação do direito de cada Estado apenas aplicam as suas próprias normas tributárias, jamais podendo desencadear a produção de efeitos previstos em leis tributárias estrangeiras. Nos termos do segundo, as leis tributárias internas aplicam-se no território nacional, de modo generalizado, inclusivamente aos que não são nacionais do respectivo Estado, isto é, aos estrangeiros.

Tradicionalmente o princípio da territorialidade referia-se à conexão com o território de elementos de carácter real ou objectivo dos factos tributários, como o local da situação dos bens o local do exercício de uma actividade, o local da fonte de produção ou pagamento de um rendimento, o local do estabelecimento estável, etc.

Por conseguinte, rejeitava a conexão com o território de elementos de carácter pessoal ou subjectivo, diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte.

Todavia, a progressiva internacionalização da economia, a crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência para a personalização da tributação conduziram a que as legislações internas ou as convenções internacionais elegessem como elementos relevantes de conexão com o território já não aspectos objectivos ou reais, mas elementos subjectivos diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte.

3- Elementos de conexão nos impostos sobre o rendimento

No tocante aos impostos sobre o rendimento os elementos de conexão mais utilizados são a nacionalidade e a residência (elementos de carácter pessoal ou subjectivos) e a origem ou fonte de rendimentos (elementos de carácter real ou objectivos).

A nacionalidade não é, actualmente, elemento de conexão relevante quer em Portugal quer na maioria dos países, a não ser em situações excepcionais (EUA, Filipinas).

A residência é o elemento de conexão mais importante, sendo com referência a ela que se define a própria extensão do imposto. Os residentes são sujeitos a imposto por obrigação pessoal ou ilimitada – isto é independentemente da origem ou fonte dos rendimentos – enquanto que os não residentes estão sujeitos a imposto por obrigação real ou limitada – ou seja apenas os rendimentos obtidos no território estão sujeitos a imposto (artigo 15.º do CIRS e n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do CIRC).

A origem ou fonte dos rendimentos é, quando não opera, o elemento da residência, o outro elemento de conexão relevante, significando que a tributação deve fazer-se no Estado de que os rendimentos são provenientes. Quando se atende a este elemento, a sujeição, diz-se real ou limitada.

Nem sempre é fácil estabelecer a relação rendimento/território pois não existe um critério geral que sirva para todas as situações, embora de um modo genérico apenas exista a fonte pagadora em sentido financeiro e fonte produtora ou em sentido económico.

A lei, em regra, enuncia especificamente para cada tipo de rendimentos qual o critério que os permite qualificar como tendo a sua origem ou fonte num dado território (artigo 18.º do CIRS e artigo 4.º n.ºs 3, 4 e 5 do CIRC).

4- Conceitos de residência e estabelecimento estável

Dois conceitos fundamentais no âmbito da tributação dos não residentes são os conceitos de residência e estabelecimento estável, dado que, por um lado, as pessoas não residentes, sejam pessoas singulares ou colectivas, apenas são tributáveis em Portugal pelos rendimentos que aqui tenham sido obtidos, isto é, por rendimentos

imputáveis a fontes nacionais e por outro lado, o regime de tributação é diferente se o não residente possuir ou não estabelecimento estável em Portugal.

Assim se o não residente não possuir estabelecimentos estável, a lei considera os rendimentos auferidos de forma isolada ou analiticamente, submetendo cada um, ao tratamento que lhe for individualmente aplicável. No caso, de possuir estabelecimento estável a lei considera os rendimentos auferidos pelos não residentes sinteticamente, submetendo-os todos ao regime do lucro das empresas, apurado pelo mesmo método do lucro das pessoas colectivas com sede em Portugal.

4.1- Conceito de residência

A condição de residente supõe a presença física no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica e um certo grau de integração social.

A residência é, hoje, geralmente aceite como constituindo o elemento de conexão que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado. Tal legitima a tributação dos rendimentos dos residentes numa base mundial, ou seja, todos os rendimentos independentemente do local onde os mesmos sejam obtidos.

A definição de residente é feita, unilateralmente, pela lei de cada Estado podendo, por isso, acontecer que um contribuinte seja considerado residente em dois ou mais Estados, com as consequências relativas à dupla tributação jurídica que daí podem advir.

Existindo convenção sobre dupla tributação entre os Estados, estas estabelecem regras de “desempate” que permitem qualificar um contribuinte como residente em um dos Estados contratantes quando ambos o consideram como tal.

Os critérios específicos criados pelo legislador português para qualificar as pessoas e outras entidades como residentes ou não em território português constam para efeitos de IRS do artigo 16º do respectivo Código e para efeitos de IRC do n.º 3 do artigo 2.º do respectivo Código.

4.2- Conceito de estabelecimento estável

O conceito de estabelecimento estável, mais utilizado actualmente é o do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, cujos elementos essenciais são: existência de uma

instalação fixa ou representação; carácter fixo ou permanente destas; exercício de uma actividade empresarial através da instalação fixa ou representação permanente.

A definição de estabelecimento estável na ordem interna consta do artigo 18.º, n.º 2 do CIRS e do artigo 5.º do CIRC, em termos que se podem considerar muito próximos do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, ainda que não integralmente coincidentes:

- Enquanto na Convenção-Modelo, um local ou estaleiro de construção ou montagem só é considerado estabelecimento estável ao fim de doze meses, no Código do IRC essa qualificação ocorre ao fim de seis meses (artigo 5.º, n.ºs 3 a 5 do CIRC);
- Enquanto que na Convenção-Modelo, a actuação através de agentes independentes exclui sempre o conceito de estabelecimento estável, desde que o agente actue no âmbito da respectiva actividade, na nossa legislação interna tal só acontece se o agente assumir os riscos do negócio (artigo 5.º, n.º 6 e 7 do CIRC);
- Por outro lado a nossa lei considera que os sócios de sociedades fiscalmente transparentes, que não sejam residentes em Portugal exercem aqui a sua actividade através de estabelecimento estável (artigo 5.º, n.º 8 do CIRC).

Tem sido entendido como essencial ao conceito de estabelecimento estável a existência de uma instalação fixa, a partir da qual se exerce a actividade em determinado território. Esse conceito, funciona bem no espaço geográfico tradicional, no entanto, com o desenvolvimento exponencial do comércio electrónico, que consiste num espaço sem fronteiras, onde o local do exercício da actividade é difícil de enquadrar, existem divergências sobre se deveria exigir uma presença física para caracterizar um estabelecimento estável ou sobre se o servidor automático pode nalguns casos constituir estabelecimento estável.

CAPÍTULO II – TRIBUTAÇÃO EM ESPECIAL

1- Generalidades

Em matéria de imposto sobre o rendimento a distinção entre residentes e não residentes é essencial uma vez que os residentes são sujeitos a imposto por obrigação pessoal ou ilimitada, enquanto que os não residentes são sujeitos a imposto por obrigação real ou limitada.

No que concerne aos não residentes em território português, há que distinguir, consoante disponham ou não, de estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis os rendimentos em causa: é que enquanto no primeiro caso são tributados da mesma forma que as pessoas colectivas domiciliadas em Portugal, no segundo caso estão, regra geral, sujeitos a um imposto retido na fonte sobre os rendimentos individualmente considerados.

Assim, para a análise da tributação dos rendimentos obtidos pelos não residentes em Portugal, começamos por analisar os não residentes sem estabelecimento estável e em seguida os não residentes com estabelecimento estável.

2- Não residentes sem estabelecimento estável

2.1- Incidência

O facto gerador do imposto encontra-se descrito, no que concerne às pessoas singulares, no artigo 13.º, n.º 1 do CIRS, segundo o qual ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que, não residindo no território português, aqui obtenham rendimentos, acrescentando o n.º 2 do artigo 15.º que tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

No que concerne às pessoas colectivas, dispõe a alínea d), do n.º 1 do artigo 3.º do

CIRC, que este imposto incide sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos do IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.

Os não residentes apenas são tributados em Portugal pelos rendimentos que aqui obtenham e apenas são tributados os rendimentos expressamente indicados nos respectivos códigos.

A tipificação dos rendimentos que se consideram obtidos em território português para efeitos de imposto sobre o rendimento é feita pelos artigos 4.º do CIRC e 18.º do CIRS.

O facto gerador do imposto no que concerne às pessoas colectivas, vem definido no n.º 10 do artigo 8.º do CIRC que distingue três hipóteses:

- ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado na data da transmissão;
- rendimentos, objecto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela;
- incrementos patrimoniais referidos na alínea e) do n.º 3 do artigo 4.º, em que o facto gerador se considera verificado na data da aquisição.

No que concerne às pessoas singulares, o artigo 98.º do CIRS, estabelece que nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros, estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.

Podemos então concluir que o momento temporal do facto gerador da retenção na fonte, se verifica, em regra, no primeiro dos seguintes actos que ocorrer: liquidação do débito, vencimento, colocação à disposição e pagamento.

2.2- Matéria colectável

De acordo com o disposto nos artigos 51.º e 15.º n.º 1 alínea d), ambos do Código do

IRC, a matéria colectável, é constituída pelos rendimentos das várias categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos do IRS.

No que se refere à tributação por retenção na fonte, as taxas liberatórias em matéria de IRS, incidem sobre os rendimentos ilíquidos, com excepção das pensões que beneficiam da dedução prevista no artigo 53.º do CIRS, sem prejuízo do que se disponha na lei, designadamente no Estatuto dos Beneficiários Fiscais (artigo 71º, n.º 5, do CIRS).

Nos termos do n.º 2 do artigo 51º do CIRC, os não residentes são tributados em Portugal quando, estando domiciliados em país, território ou região, sujeito a um regime claramente mais favorável constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças², aqui detenham prédios urbanos não arrendados ou não afectos a uma actividade económica. Neste caso, ficcionou-se a atribuição de um rendimento predial bruto àqueles prédios, considerando-se como tal o montante correspondente a 1/15 do respectivo valor patrimonial. O n.º 3 exceptua da aplicação do número anterior os casos em que a entidade não residente detentora do prédio demonstre que este não é fruído por entidade com domicílio em território português e que o prédio se encontra devoluto.

No que concerne à determinação da matéria colectável no caso dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades não residentes e não imputáveis a estabelecimento estável situado em Portugal, estabelece-se no n.º 4 do artigo 51º do CIRC que o seu valor é calculado de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 21.º do mesmo Código, considerando-se como valor de aquisição o seu valor de mercado, não podendo este ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

2.3- Sujeito passivo, responsabilidade subsidiária e representante fiscal

Sujeito passivo do imposto retido na fonte sobre residentes no estrangeiro, são as pessoas singulares ou colectivas, não residentes em Portugal, que sejam titulares do direito ao rendimento obtido em território nacional, isto é, os verdadeiros titulares de capacidade contributiva, em relação aos quais se verificam os respectivos pressupostos,

² Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro

conforme o artigo 13.º, n.º 1, do CIRS e artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do CIRC.

Estando os rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável sujeitos a retenção na fonte a título definitivo a figura jurídica da substituição tributária, tem especial relevância.

De acordo com o disposto no artigo 28.º da LGT, 106º, n.º 5 do CIRC e 21º do CIRS, no caso de retenções na fonte com carácter definitivo, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.

Por sua vez, o CIRS determina, no artigo 21º: quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS, a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respectivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103º.

A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE para 2007) veio regular a responsabilidade na substituição em duas novas situações: (i) tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido (artigo 103º n.º 4 do CIRS); (ii) em caso de não cumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 101º e no artigo 120.º, as entidades emitentes de valores mobiliários são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto em falta (artigo 103.º n.º 5 do CIRS).

Figura jurídica distinta do substituto é a do representante.

A LGT estabelece, no n.º 4 do artigo 19.º, que os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses, bem como as pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a actividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante, com residência em território nacional. Por sua vez, dispõe o artigo 130.º do CIRS que os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS, bem como os que, embora residentes em território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses, devem, para efeitos tributários, designar uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Portugal, para os representar perante a Direcção-Geral dos Impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

O artigo 118.º do CIRC determina, no n.º 1, que as entidades que, não tendo sede, nem direcção efectiva em território português, não possuam estabelecimento estável aí situado, mas nela obtenham rendimentos, assim como os sócios ou membros referidos no n.º 9 do artigo 5º, são obrigadas a designar uma pessoa singular ou colectiva com residência, sede ou direcção efectiva naquele território para os representar perante a Administração fiscal quanto às suas obrigações referentes ao IRC. A designação de representante deve ser feita na declaração de início de actividade, de alterações ou de registo de número de contribuinte (artigos 118º, CIRC e 130º, CIRS), devendo dela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

A falta de cumprimento da obrigação de designar representante, tem como consequência, que não haverá lugar às notificações previstas na lei, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitam junto dos serviços centrais da Direcção-Geral do Impostos (artigo 118.º, n.º 3, CIRC e artigos 130.º e 142.º, n.º 2, CIRS).

O não cumprimento daquela obrigação, assim como a designação de representante que omita a aceitação expressa por este, é punível pelo artigo 124.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

2.4- Taxas

As taxas do IRS e do IRC sobre não residentes que não disponham de estabelecimento estável em Portugal, encontram-se reguladas, nos artigos 71.º e 72º do CIRS e nos artigos 80.º e 88.º, do CIRC.

Os rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável são, por regra, tributados a taxas liberatórias.

Os rendimentos auferidos por não residentes sem estabelecimento estável, que não estão sujeitos a taxas liberatórias de retenção na fonte, são tributados pelas taxas proporcionais (taxas especiais), previstas no artigo 72.º do CIRS.

Assim, o artigo 72.º, n.º 1, do CIRS estabelece que as mais-valias e outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias são tributados á taxa autónoma de 25%, ou de 15%, quando se trate de rendimentos prediais, salvo o disposto no n.º 4.

2.5- Deduções à colecta

Estando os não residentes sujeitos a imposto por obrigação real ou limitada, não se atende à sua situação pessoal ou familiar pelo que as deduções que visam a pessoalização do imposto não se lhes aplicam, conforme n.º 4 do artigo 78º do CIRS.

Sobre este assunto a Comissão Europeia recomendou aos Estados-membros que uniformizem o tratamento fiscal das pessoas físicas residentes e não residentes (residentes em outro Estado-membro) quando se verificarem certas circunstâncias, como seja a de o rendimento obtido pelo não residente em causa representar, no mínimo, 75% do seu rendimento total.³

2.6- Isenções

As isenções, em matéria de retenção definitiva sobre residentes no estrangeiro, classificam-se em subjectivas e objectivas.

São subjectivas as isenções concedidas em função da natureza do sujeito que auferes os rendimentos, são objectivas as isenções concedidas em função da natureza da actividade ou da operação a que se referem.

Relativamente às subjectivas temos as concedidas pelos artigos 35.º e 55º do EBF, quanto às objectivas temos as concedidas pelos artigos 26.º, 27º, 29.º e 30.º do EBF, a do artigo 13º do CIRC e as concedidas ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de Novembro.

2.7- Dispensa de retenção na fonte

Existem situações em que os rendimentos auferidos por não residentes em Portugal e aqui sujeitos a imposto, estão dispensados de retenção na fonte.

Os lucros distribuídos ao abrigo da Directiva n.º 90/435 /CEE estão isentos de retenção na fonte, consoante as normas reguladoras do acesso a esta isenção dos artigos 14.º, 89.º

³ É o chamado “Residente virtual”.

e 89.º-A do CIRC.

De acordo com o disposto no artigo 90.º-A do CIRC, não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

De acordo com o disposto no artigo 18º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no artigo 71º do CIRS quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Para aplicação do regime do artigo 90º-A do CIRC e do artigo 18º do Decreto-Lei n.º 42/91, é necessário a verificação dos pressupostos aí indicados.

2.8- Rendimentos objecto de declaração

Há casos, em que o imposto sobre o rendimento incidente sobre não residentes, não se configura como uma retenção definitiva, mediante a técnica da substituição tributária.

Assim sucede - nos termos do artigo 112.º n.ºs 4 e 5 do CIRC - com os rendimentos derivados de imóveis, com as mais-valias resultantes da transmissão onerosa de imóveis e de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português ou de outros valores referidos no artigo 4.º, n.º 3, alínea b), do CIRC e com os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados. E isto, para permitir que sejam efectuadas deduções necessárias à determinação da base de cálculo, que não seria possível num sistema de retenção definitiva sobre o rendimento bruto.

Certos tipos de incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito,

também não se encontram sujeitos a uma retenção definitiva na fonte. Estes, no entanto, não admitem quaisquer deduções. Não havendo retenção na fonte a título definitivo, o sujeito passivo não residente deverá apresentar declaração simplificada de rendimentos (CIRC, artigo 112.º). Neste caso, a liquidação do IRC será efectuada pelo próprio contribuinte (artigo 82.º do CIRC), tomando por base a matéria colectável que conste da declaração (artigo 83.º, n.º 1, alínea a)), devendo, do montante apurado, serem efectuadas as deduções relativas às retenções na fonte, quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC (artigo 83.º, n.º 4).

No que concerne aos rendimentos prediais auferidos por não residentes, o CIRC esclarece (artigo 88.º, n.º 3) que a retenção tem a natureza de imposto por conta, devendo ser efectuada à taxa prevista para efeitos de retenção na fonte de IRS relativa a residentes no território português (artigo 88.º, n.º 4).

3- Não residentes com estabelecimento estável

Os não residentes que disponham em Portugal de estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis rendimentos, são tributados, em relação a esses rendimentos, de acordo com as mesmas normas e regras de determinação do lucro das pessoas colectivas residentes em Portugal. Os estabelecimentos estáveis são, por isso, equiparados a estas, sendo tributados como se se tratasse de empresas independentes.

O princípio da tributação independente encontra-se consagrado na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC, segundo o qual o IRC incide sobre o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades não residentes, à mesma taxa que incide sobre entidades com sede e direcção efectiva em território português.

O artigo 50.º do CIRC, dispõe que o lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, as normas referentes à determinação do lucro das pessoas colectivas residentes em Portugal. Determinação do lucro que se faz em função da contabilidade (artigo 17.º, n.º 1 do CIRC);

Por seu lado, o artigo 115.º, n.º 1 do CIRC, dispõe que os estabelecimentos estáveis de

não residentes são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável⁴.

Por sua vez a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º, dispõe que, no que respeita às pessoas colectivas e outras entidades não residentes no território português, mas que aí disponham de estabelecimento estável, a centralização abrange apenas as operações que lhe sejam imputadas nos termos do Código do IRC, devendo, no caso de existir mais de um estabelecimento estável, abranger as operações imputáveis a todos eles.

Conforme dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC, relativamente às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento, determinado nos termos do artigo 50.º, dos montantes correspondentes a: 1) prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, nos termos do artigo 47.º, com as necessárias adaptações, bem como os anteriores à cessação de actividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direcção efectiva, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afectos e desde que seja obtida a autorização do Director-Geral dos Impostos, mediante requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao da data da cessação de actividade em que se demonstre aquela correspondência; 2) benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro.

O n.º 9 do artigo 58º do CIRC (Preços de transferência) dispõe que nas operações realizadas entre entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis daquela, situados fora deste território, aplicam-se as regras constantes dos números anteriores. O n.º 10 do mesmo artigo estabelece que quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último, devem ser efectuados os ajustamentos adequados, que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

⁴ Quando os sócios das entidades transparentes sejam entidades não residentes considera-se que os mesmos obtêm os rendimentos através de estabelecimento estável em Portugal, conforme n.º 9 do artigo 5º do CIRC. Relativamente a este assunto a administração fiscal veio esclarecer, através de informação vinculativa, que não necessitam de possuir contabilidade organizada sob determinadas condições.

Significa isto que, embora a contabilidade seja a base de apuramento do lucro, o Fisco pode desviar-se dela, de modo a introduzir as correcções necessárias para apurar o lucro que hipoteticamente o estabelecimento estável poderia ter obtido caso fosse uma empresa independentes.

A lei introduziu, dois desvios ao princípio da tributação do lucro do estabelecimento estável apurado em função da contabilidade.

O primeiro desvio consiste na dedutibilidade de encargos gerais de administração que, deveriam caber exclusivamente à sede estrangeira, pois foi esta que neles incorreu. O n.º 2 do artigo 50.º do CIRC determina que podem ser deduzidos como custos para a determinação do lucro tributável os encargos gerais de administração que, de acordo com critérios de repartição aceites e dentro dos limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral dos Impostos, sejam imputáveis ao estabelecimento estável, devendo esses critérios ser justificados na declaração de rendimentos e uniformemente seguidos nos vários exercícios. Na impossibilidade de efectuar uma imputação com base na utilização, pelo estabelecimento estável, dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais, são admissíveis como critérios de repartição, entre outros, o volume dos negócios, os custos directos e o immobilizado corpóreo (n.º 3 do artigo 50.º do CIRC).

O outro desvio consiste na adopção pelo legislador português do princípio da força atractiva. O n.º 3 do artigo 3.º do CIRC estabelece que são componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas.

Ora, estes últimos rendimentos não deveriam ser imputados ao estabelecimento estável. Podemos, no entanto, dizer que se trata de uma força atractiva limitada, na medida em que o estabelecimento não atrai a totalidade dos rendimentos obtidos directamente pela sede, mas apenas os decorrentes de actividades idênticas ou similares às realizadas por esse mesmo estabelecimento.

Conclusão

No tocante aos impostos sobre o rendimento os elementos de conexão mais utilizados para apurar a jurisdição competente para tributar, são a residência e a origem ou fonte de rendimentos.

Adoptando-se o elemento de conexão residência, estabelece-se a contraposição entre o tipo de obrigação fiscal a que estão sujeitos residentes e não residentes. O sujeito passivo residente de um Estado é tributável sobre a totalidade dos rendimentos auferidos, tanto de fonte interna como de fonte externa. O sujeito passivo não residente está sujeito a uma obrigação tributária limitada, tributando-se apenas os rendimentos resultantes de fontes localizadas no território desse Estado.

Na análise de uma qualquer situação que envolva a tributação, em imposto sobre o rendimento, de rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português deve ter-se em atenção o seguinte:

Se a entidade em causa dispõe de estabelecimento estável naquele território a tributação segue, com algumas nuances, as regras estabelecidas para os residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial industrial ou agrícola.

Se não dispõe de estabelecimento estável a tributação dos rendimentos, é por regra, efectuada por retenção na fonte a título definitivo.

Existindo convenção e a mesma seja accionada as normas da convenção prevalecem sobre as do direito interno, pelo que os rendimentos são tributados de acordo com o disposto na Convenção.

Finalmente há ainda que ter atenção à jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia que embora aceitando a distinção entre residentes e não residentes, cada Estado-membro deve respeitar os limites impostos pelo direito comunitário, nomeadamente no que concerne aos princípios da não discriminação em razão da nacionalidade e da liberdade de circulação e estabelecimento, pelo que as legislações internas não devem conter normas que violem estes princípios.

Bibliografia

Legislação:

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Lei Geral Tributária (LGT).

Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)

Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Livros:

Alberto Xavier – Direito Tributário Internacional – Livraria Almedina.

Campos, Diogo Leite de – Direito Tributário – Livraria Almedina.

Cunha, Patrícia Noiret – A tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades – Coimbra Editora.

Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes – Estudos de Direito Fiscal VOL. II – Livraria Almedina.

Morais, Rui Duarte – Sobre o IRS – Livraria Almedina.

Nabais, José Casalta – Direito Fiscal – Livraria Almedina.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas – Fiscalidade – Livraria Almedina.

Sanches, Saldanha – Manual de Direito Fiscal – Coimbra Editora.