



# A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES

**Carlos Manuel Araújo Marques**

*Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças*

Orientador: Doutor José Carlos Lopes

Co Orientador: Dr. Manuel Sérgio Martins Mesquita

Viana do Castelo, dezembro de 2012





# A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES

**Carlos Manuel Araújo Marques**

Orientador: Doutor José Carlos Lopes

Co Orientador: Dr. Manuel Sérgio Martins Mesquita

**Viana do Castelo, dezembro de 2012**



## DECLARAÇÃO DO AUTOR

Nome: Carlos Manuel Araújo Marques

Endereço eletrónico: carlos.marques@browning-int.com

Título da Dissertação: A Tributação das Sociedades não Residentes

Orientador: Professor Doutor José Carlos Lopes

Co Orientador: Dr. Manuel Sérgio Martins Mesquita

Ano de conclusão: 2012

Designação do curso de Mestrado: Contabilidade e Finanças

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL OU INTEGRAL DESTA  
TESE/TRABALHO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE  
DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viana do Castelo, dezembro de 2012

Assinatura: 



### **Agradecimentos:**

À minha mulher Maria José, aos meus filhos Ana Rita e Tomás e a todos os meus colegas e amigos, que de alguma forma contribuíram para a realização desta dissertação e deste Curso.

Um agradecimento especial aos meus orientadores Doutores José Carlos Lopes e Manuel Sérgio Martins Mesquita, por toda a compreensão, revisão e motivação, que foram fundamentais para a realização deste trabalho.



**PALAVRAS-CHAVE:**

Dupla Tributação Internacional, Sociedades não residentes, Convenção Modelo da OCDE, Estabelecimento Estável

**RESUMO:**

A relevância da tributação na escolha da localização física do investimento, apesar de não ser o único fator determinante (ou o mais relevante em muitos casos), tem sido apontado como sendo, por vezes, um importante fator de desempate, em virtude de a tributação afetar sempre a rentabilidade líquida de qualquer investimento. Assim, é importante analisar sob o ponto de vista fiscal a tributação das sociedades não residentes. Nesta dissertação, os principais objetivos consistem em analisar os aspetos fiscais mais importantes associados à tributação das referidas sociedades, em particular os problemas relativos ao fenómeno da dupla tributação, análise do conceito de estabelecimento estável e as formalidades legais associadas a esta problemática. Em termos metodológicos, esta dissertação segue uma perspetiva hermenêutica, analisando-se o contexto social e legal envolvente, assim como a literatura, jurisprudência e legislação existente relativa à tributação das sociedades não residentes. Em termos globais, constata-se que os acordos de dupla tributação são fundamentais para evitar ou atenuar a dupla tributação internacional dos rendimentos. O conceito de estabelecimento estável desempenha um papel relevante no âmbito da tributação das sociedades não residentes, equiparando em termos de tratamento fiscal as sociedades não residentes com estabelecimento estável às sociedades residentes. Constata-se igualmente que as formalidades administrativas sofrem de algumas lacunas e deverão ser melhoradas, no sentido de as tornar mais claras e tornar menos onerosos os custos de cumprimento da legislação associada.



**KEYWORDS:**

International Double Taxation, Non-resident companies, OECD Model Convention, Permanent Establishment

**ABSTRACT:**

The importance of taxation when selecting the place where to invest, though not being the sole determinant element, (or the more relevant in most cases), has been regarded as a key factor of decision, since taxation has always an impact on the revenue of any investment. Thus, it is important to analyze from the point of view of taxation the case of non-resident companies. In this dissertation, the main objectives are to analyze the main aspects related to fiscal taxation of non-residents, particularly the problems related to the phenomenon of double taxation, analysis of the concept of permanent establishment and the legal formalities related to this issue. In terms of methodology, this dissertation follows a hermeneutic perspective, analyzing the social and legal environment, as well as literature, case law and existing legislation concerning the taxation of non-resident companies. Over all, it appears that the double taxation agreements are essential to prevent or mitigate the double taxation of income. The concept of permanent establishment plays a relevant role in the taxation of non-resident companies, equating in terms of tax treatment of non-resident companies with permanent establishment to resident companies. It also follows that bureaucracy suffer from some shortcomings and should be improved in order to make them clearer and make less burdensome compliance costs associated with the legislation.



“Trabalho apresentado à Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Viana do Castelo, como parte dos requisitos para obtenção do grau de Mestre de Contabilidade e Finanças”

## ÍNDICE

RESUMO .....	ix
ABSTRACT .....	xi
ÍNDICE .....	xiii
LISTA DE SIGLAS .....	xix
INTRODUÇÃO .....	3
<b>CAPÍTULO I – O FENÓMENO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL .....</b>	<b>7</b>
1.1 Introdução .....	7
1.2 As convenções internacionais .....	9
1.3 Métodos para evitar a dupla tributação internacional previstos no sistema fiscal português (dirigidos ao país de residência).....	10
1.3.1 Método da isenção.....	11
1.3.2 Método do crédito de imposto.....	13
1.4 Diferentes tipos e níveis de harmonização na União Europeia .....	15
1.4.1 A necessidade de harmonização .....	15
1.4.2 A proposta do projeto MCCCIS .....	17
1.4.3 O código de conduta.....	21
1.5 Conclusões .....	21
<b>CAPÍTULO II - A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL.....</b>	<b>23</b>
2.1 Introdução .....	23
2.2 Breve resenha histórica.....	24
2.3 Estrutura do Modelo de Convenção da OCDE.....	25
2.4 Os comentários à Convenção Modelo da OCDE.....	31
2.5 As convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal.....	32
2.5.1 A tributação dos não residentes relativamente aos dividendos, juros e royalties..	32
2.5.2 A tributação dos não residentes relativamente a outros rendimentos.....	34
2.5.3 Hierarquia das CDT'S portuguesas em relação ao direito interno .....	35

2.5.4 As críticas às CDT'S.....	35
2.5.5 Troca de informações no âmbito das CDT'S .....	36
2.6 As medidas da União Europeia para atenuar ou eliminar a dupla tributação.....	37
2.6.1 Diretiva da Poupança N.º 2003/49/CE – Regime comum aplicável ao pagamento de juros e royalties .....	37
2.6.2 Diretiva “Sociedades-Mãe e Sociedades Afiliadas” N.º 2011/96/UE - Dividendos ...	41
2.7 Conclusões .....	45
<b>CAPÍTULO III - A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL.....</b>	<b>47</b>
3.1 Introdução .....	47
3.2 O conceito de estabelecimento estável .....	48
3.2.1 Elemento de conexão fundamental .....	48
3.2.2 A evolução do conceito .....	49
3.2.3 Harmonização dos interesses dos países exportadores de capital e dos países importadores de capital .....	51
3.2.4 O estabelecimento estável no Modelo de Convenção da OCDE.....	52
3.2.4.1 Elementos positivos do conceito .....	52
3.2.4.2 Elementos negativos do conceito (Atividades preparatórias ou auxiliares) .....	56
3.2.4.3 Análise do conceito de estabelecimento estável na ordem jurídica interna .....	57
3.2.4.4 Desvios do conceito de estabelecimento estável da ordem jurídica interna em relação ao Modelo de Convenção da OCDE.....	60
3.2.4.5 O conceito de estabelecimento estável na nova ordem jurídica comunitária.....	60
3.2.4.6 Desafios ao conceito de estabelecimento estável.....	61
3.3 Os estabelecimentos estáveis vs. empresas subsidiárias ou filiais .....	62
3.4 Conclusões .....	63
<b>CAPÍTULO IV- PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS RELACIONADOS COM O PAGAMENTO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS POR SOCIEDADES NÃO RESIDENTES.....</b>	<b>65</b>
4.1 Introdução .....	65
4.2 Tributação em Portugal dos sujeitos passivos não residentes .....	66
4.3 Verificação da necessidade de inscrição da entidade não residente no cadastro nacional.....	67
4.4 Procedimentos para acionar uma CDT .....	67
4.5 Obrigações declarativas .....	70
4.6 Os custos de cumprimento .....	70
4.7 Estudo de jurisprudência .....	71
4.7.1 Substituição tributária.....	72
4.7.2 Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0888/07 de 31-01-2008 .....	72
4.8 Conclusões .....	75

CONCLUSÃO GERAL .....	77
LIMITAÇÕES DO ESTUDO E INVESTIGAÇÃO FUTURA.....	79
BIBLIOGRAFIA: .....	80



## ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1 - TAXAS DE RETENÇÃO NA FONTE RELATIVAS AO PAGAMENTO DE DIVIDENDOS, JUROS E ROYALTIES A ENTIDADES NÃO RESIDENTES .....	33
QUADRO 2 - TIPOS DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL .....	57
QUADRO 3 - OS SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES E AS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO EM IRC .....	66
QUADRO 4 - PAGAMENTO ÀS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM PORTUGAL .....	69



## LISTA DE SIGLAS

<b>CDT</b>	Convenção para evitar a Dupla Tributação Internacional
<b>CDT's</b>	Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional
<b>CEE</b>	Comunidade Económica Europeia
<b>CIRC</b>	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>CIRS</b>	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>CRP</b>	Constituição da República Portuguesa
<b>e.e.</b>	estabelecimento estável
<b>E.M.</b>	Estado (s) Membro (s)
<b>EFTA</b>	European Free Trade Association (Associação Europeia do Comércio Livre)
<b>IRC</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>IRS</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>IVA</b>	Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>LGT</b>	Lei Geral Tributária
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
<b>ONU</b>	Organização das Nações Unidas
<b>STA</b>	Supremo Tribunal Administrativo
<b>TJE</b>	Tribunal de Justiça Europeu
<b>U.E.</b>	União Europeia
<b>MCCIS</b>	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades



# **A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES**

## INTRODUÇÃO

### *Enquadramento do tema*

O presente trabalho procura analisar os diferentes aspetos no âmbito da tributação das sociedades não residentes em Portugal. No âmbito da alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), consideram-se como não residentes, as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

A evolução da economia portuguesa, principalmente desde o processo de integração na então Comunidade Económica Europeia (CEE), evidencia uma crescente internacionalização. De facto, cada vez existem mais operações, quer comerciais, quer de investimento, com o estrangeiro. Dá-se uma integração dos mercados (globalização) de bens e serviços e de capitais, sendo reduzidas as barreiras à sua circulação.

Face à crescente globalização e abertura das economias, os Estados têm que prestar cada vez mais atenção às relações internacionais e, portanto, às suas políticas fiscais, podendo dizer-se que existe verdadeiramente uma concorrência fiscal entre os Estados, sobretudo no que concerne à captação de investimento estrangeiro e ao fomento das exportações (Santos e Martins, 2009, p. 159 e ss.).

Esse facto tem por consequência um cada vez maior fluxo de rendimentos e capitais a circular entre Portugal e países estrangeiros, sendo de crescente importância a regulamentação fiscal dessas operações, nas decisões de investimento e de localização das empresas.

Observe-se a cada vez maior importância que tem a localização de um investimento, que tem levado a um aumento crescente das atividades realizada fora do Estado de residência dos contribuintes. Isto traz por consequência que os rendimentos obtidos pelas entidades não residentes têm vindo a sofrer um crescente e justificado controle por parte da Administração Tributária Portuguesa.

Conforme refere Sanches (2007, p. 75), “O envolvimento de qualquer país num processo de integração económica conduz ao estreitamento da sua liberdade decisória em matéria fiscal, uma vez que deve estar atento às consequências externas da política tributária seguida internamente”.

Em consequência da internacionalização da nossa economia, a tributação internacional dos rendimentos tem sofrido alterações, o que levou a que a mesma se tenha convertido, a seu modo, num assunto de discussão entre as nações. Tem havido nos últimos anos um grande aumento em matérias como instruções administrativas e legislação fiscal, existindo uma evolução em termos legislativos com impacto nas sociedades não residentes e na Administração Fiscal Portuguesa. Ao nível da União Europeia, de acordo com Nabais (2011, p. 178 e ss.),

*“O direito da atual União Europeia constitui uma fonte cada vez mais importante do direito fiscal. A este propósito, podemos mesmo falar de direito comunitário fiscal, do qual se destacam dois segmentos: o do direito comunitário fiscal próprio e o do direito comunitário fiscal interestadual, (...) que respeita à harmonização e à cooperação fiscal entre os Estados Membros, (...) nomeadamente questões relacionadas com um regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entrada de ativos e permuta de ações e também a um regime fiscal comum aplicável às sociedades mãe e sociedades afiliadas de diferentes Estados Membros e na eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros de empresas associadas”.*

### Objetivos

No sentido de contribuir para o debate da dupla tributação internacional, a investigação centra-se na análise da tributação em Portugal das sociedades não residentes. Assim, considerando esse objeto de estudo identificaram-se como objetivos subjacentes a este trabalho os seguintes:

- (i) Descrever o fenómeno da dupla tributação internacional e os métodos utilizados para a evitar ou atenuar;
- (ii) Caracterizar o Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e os seus desenvolvimentos recentes;
- (iii) Descrever o conceito de estabelecimento estável;
- (iv) Identificar e caracterizar os procedimentos relacionados com o pagamento de rendimentos a não residentes;
- (v) Analisar a jurisprudência no âmbito dos pagamentos a não residentes.

Relativamente aos objetivos da tributação internacional podemos referir que a tributação internacional do rendimento visa, de uma perspetiva económica internacional, dois objetivos fundamentais: garantir a equidade e a eficiência.

A equidade na repartição da receita fiscal numa situação internacional é assegurada pelo princípio da não discriminação. Tal princípio pressupõe que cada Estado deve tributar os não residentes da mesma forma que tributa os seus residentes.

De um ponto de vista de eficiência o que se procura é a chamada *eficiência económica global*. A esse respeito Nabais (1998, p. 469)<sup>1</sup>. refere que “Em mercados perfeitamente competitivos, a eficácia económica global atingir-se-ia por meio de impostos que não distorcessem a decisão dos investidores, ou seja, por impostos que fossem neutrais”. Porém, isso não é o que normalmente acontece. Os investidores baseiam as suas decisões no rendimento líquido (depois da aplicação do imposto) que podem obter entre vários investimentos alternativos. Com efeito, devido às diferenças entre os sistemas fiscais dos países, a rentabilidade líquida do investimento depende não apenas do lucro bruto obtido, mas também de outros fatores como a localização do investimento ou o local de residência dos investidores.

O *princípio da neutralidade* é caracterizado como sendo o “princípio segundo o qual a tributação não deve interferir na escolha entre várias formas de investimento ou de organização dos negócios” (Sanches, 2007, p. 80) e que, num plano internacional, se reflete também numa neutralidade na localização dos investimentos e das poupanças. Contudo, tal como Franco (1995, p. 198) refere, “uma completa neutralidade fiscal não é possível enquanto houver tributação e, sobretudo, enquanto existirem diferentes sistemas de tributação”.

Sendo a legislação fiscal relativa a esta matéria objeto de controvérsia, existe o objetivo de uma maior clarificação desta temática, através da análise da tributação aplicável às sociedades não residentes.

### *Metodologia*

Considerando os objetivos referidos anteriormente, e também que se pretende conhecer e aprofundar o fenómeno da dupla tributação económica, em particular o processo de tributação das entidades não residentes em Portugal, poderá afirmar-se que a abordagem seguida se afasta de um paradigma positivista (*positivistic paradigm*) e se aproxima mais de um paradigma fenomenológico (*phenomenological paradigm*). A metodologia adotada segue uma perspetiva hermenêutica

(*hermeneutics*<sup>2</sup>); Assim, ao longo do trabalho desenvolvido, além da evolução histórica relativa a alguns instrumentos/processos para evitar a dupla tributação dos rendimentos, consideram-se o

---

<sup>1</sup>Que refere que um imposto com esta tipologia seria inconstitucional em Portugal, por violar o princípio da capacidade contributiva.

<sup>2</sup>Cf. Hussey, Jill and Hussey Roger (1997).

{Business Research – A Practical Guide for Undergraduate and Pos graduate Students; Palgrave;

contexto social e legal envolvente, e procura-se fazer uma interpretação da literatura e da legislação existente (passada, presente e eventualmente futura) diretamente relacionada com a questão analisada.

Por último, efetuaram-se várias pesquisas na *internet*, usando diversos motores de busca. Consultaram-se diversas revistas relacionadas com o assunto, assim como atas de conferências. Efetuaram-se igualmente pesquisas em diversas bases de dados *on-line*. Foram consultados os catálogos das principais universidades portuguesas, tal como diversas bases de dados na área jurídica e fiscal.

Nas diversas pesquisas e consultas, foram utilizadas as principais palavras-chave: dupla tributação, imposto, tributação internacional, estabelecimento estável, Convenção Modelo da OCDE, métodos para evitar a dupla tributação, entre outras.

### *Organização da dissertação*

Na primeira parte do trabalho serão identificados os fundamentos teóricos que sustentam esta problemática e que permitem a identificação das principais características estruturantes da atual fiscalidade relativa às sociedades não residentes, enquadrada na nossa realidade.

Desta forma será feita uma breve revisão de literatura predominantemente nacional no primeiro capítulo. Serão ainda identificadas as situações que configuram uma dupla tributação internacional e analisadas as legitimidades que os Estados alegam, para ter o poder de tributar. Faremos igualmente referência à necessidade de uma coordenação das legislações para se obter regimes fiscais aproximados. No segundo capítulo, faremos uma abordagem à tributação das sociedades não residentes sem estabelecimento estável. Será analisado o Modelo de Convenção da OCDE, que serve de ponto de partida e exemplo para todas as CDT's (Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional), e às Diretivas que vão sendo publicadas e que regulam as competências de tributação dos Estados. No terceiro capítulo serão abordadas as questões relativas à tributação das sociedades não residentes com estabelecimento estável. Será estudada a eficácia espacial e a importância da noção de estabelecimento estável. No quarto capítulo serão enumerados alguns dos procedimentos administrativos relacionados com a temática, assim como um estudo da jurisprudência associada à matéria em estudo, através de uma análise de um acórdão e, de que forma os conflitos judiciais são tratados e quais as decisões emanadas dos Tribunais. Finalmente, serão apresentadas as conclusões gerais sobre o tema, e as sugestões para futuras investigações.

## CAPÍTULO I – O FENÓMENO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

### 1.1 Introdução

Podemos focar quatro pressupostos para identificar o fenómeno da dupla tributação: uma identidade do objeto, uma identidade do sujeito, uma identidade do período tributário e uma identidade do imposto (Xavier, 2007, p. 35 e ss.). Ou seja, duas administrações fiscais distintas terão a pretensão de tributar o mesmo rendimento, o mesmo sujeito passivo, o rendimento terá que dizer respeito ao mesmo período tributário e o imposto, apesar de poder não ser o mesmo, terá porém que ter uma natureza semelhante, embora com nomes eventualmente diferentes.

Há assim “dois sistemas em colisão”, como refere Pinto (2011, p. 23). Se forem pertencentes a diferentes ordenamentos fiscais de estados soberanos, estamos a falar da existência da dupla tributação internacional.

Na economia atual existem cada vez mais situações em que uma sociedade desloca investimentos para o exterior. Isso implica que em relação aos rendimentos obtidos por essa sociedade, existe a pretensão de tributação por parte de dois sistemas fiscais distintos. Assim surge a figura da dupla tributação internacional, que é um fenómeno tributário indesejado. Mas compreende-se que ambos os sistemas tributários têm legitimidade para tributar. São alegados princípios distintos que legitimam essa pretensão.

Relativamente à questão de tributar na fonte ou na residência, podemos ter dois diferentes tipos de argumentação: assim, a Administração Fiscal do país de residência do contribuinte beneficiário do rendimento, alega o princípio da universalidade, que defende a não discriminação. Ou seja, é defendido que não pode haver um tratamento mais ou menos favorável, ou discriminatório, dos rendimentos que os seus residentes auferem internamente, em relação ao que auferem no exterior. Eles terão que ter uma carga tributária com o mesmo peso. Pode alegar igualmente que “o rendimento só foi gerado no Estado da fonte pelo facto de ter existido um investimento com capitais oriundos do Estado de residência do investidor” (J. Neves, 2011). Ao invés, a administração fiscal do país da fonte do rendimento defende o princípio da territorialidade, ou seja, entende que os rendimentos obtidos no seu território por não residentes, terão que ser tributados no local onde os rendimentos foram gerados e colocados à disposição. Igualmente pode argumentar que “o rendimento só foi gerado no Estado da fonte porque naquele Estado foram criadas as condições necessárias para o efeito” (J. Neves, 2011).

Sem dúvida que temos pretensões diferentes, cada qual analisada segundo uma perspectiva própria. Veja-se a citação de Schindel e Atchabahian dada por M. Pereira (2010, p. 232), em que “as causas da dupla tributação internacional são sintetizadas em quatro categorias: (i) conflitos residência-fonte, (ii) conflitos residência-residência, (iii) conflitos fonte-fonte, (iv) conflitos quantitativos. Estes últimos ocasionados por, entre os países em causa, haver diferenças nos critérios de quantificação ou determinação dos rendimentos”.

Em Portugal, e como regra, “os residentes são tributados pelos rendimentos que obtém no território nacional e também pelos que obtém fora do território nacional. Os não residentes são tributados pelos rendimentos obtidos no nosso país” (M. Pereira, 2010, p. 221).

Vamos analisar os fundamentos relativos ao princípio da universalidade e da territorialidade, e de que forma se conjugam e articulam as legislações fiscais dos Estados. Será dada particular relevância, no sentido da resolução do fenómeno da dupla tributação, à descrição e escolha dos diferentes métodos utilizados pelos Estados, que contribuem para a resolução de problemas que configuram este tipo de situações.

Em resumo, para que se encontrem situações de dupla tributação internacional, Xavier (2007, p. 38 e ss.) considera necessário que se conjuguem os seguintes fatores:

- 1) Aplicação cumulativa de duas normas;
- 2) As normas pertencerem a ordenamentos tributários distintos, originando uma colisão de sistemas fiscais. Existir uma duplicação de pretensões entre dois Estados soberanos na medida em que ambos consideram ter jurisdição sobre o facto tributário;
- 3) Serem ordenamentos paritários, gerando a “dupla tributação horizontal”;
- 4) As normas se apliquem em concreto e originem pretensões tributárias, constituindo assim “um encargo fiscal mais elevado do que aquele que resultaria da aplicação exclusiva da mais elevada das pretensões em concurso”;
- 5) Aplicação autónoma e independente resultando na produção conjunta de consequências jurídicas.

Para solucionar a disputa entre o Estado de residência e o Estado da fonte, tem sido importante a crescente rede de tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

## 1.2 As convenções internacionais

Os Estados, tendo a consciência que a dupla tributação constitui um obstáculo às relações económicas entre agentes pertencentes a diferentes espaços fiscais, sentem a necessidade de legislar de forma a colmatar esses efeitos negativos, através de convenções bilaterais. Como refere Lousa (2000, p. 241), “as convenções bilaterais em matéria de impostos sobre o rendimento (...) são um dos instrumentos fundamentais que fornecem as bases legais adequadas de atuação das autoridades fiscais e dos contribuintes”. No mesmo sentido Sanches (2007, p. 81) refere que “No Direito Fiscal Internacional temos o reino em matéria das celebrações bilaterais: os acordos de dupla tributação são uma limitação mínima do poder tributário de cada Estado, que mantém o essencial das suas competências em matéria fiscal. Tudo se baseia em cedências mútuas de dois Estados em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação fiscal”.

No passado, as reformas fiscais levadas a cabo pelo legislador português confinaram-se aos aspetos nacionais, descurando-se os assuntos internacionais, tais como o uso de medidas unilaterais ou bilaterais para eliminar a dupla tributação jurídica ou económica internacional. Apenas em 1968 foi assinada a primeira convenção sobre dupla tributação com o Reino Unido. A partir daqui “viveu-se um período de grande instabilidade e estagnação a este nível, e só recentemente, a partir da década de oitenta se reiniciou o processo de negociação de convenções sendo assinadas mais duas, com a Alemanha e com a Itália” (G.Teixeira, 2010, p. 279). A situação alterou-se com a entrada de Portugal na CEE em 1986, obrigando o país a abrir as portas ao exterior, com uma total e forçosa internacionalização da nossa economia, verificando-se um enorme dinamismo na celebração de novas convenções.

Assim, as convenções para evitar a dupla tributação internacional são “acordos em matéria fiscal para atenuar ou evitar a dupla tributação ou lutar contra a fraude e evasão fiscal” (Nabais, 2011, p. 186). Têm vindo a aumentar cada vez mais e resultam da abertura económica em primeira lugar, e depois, da internacionalização e tendencial globalização dos mercados. Visam igualmente eliminar ou atenuar situações de dupla tributação internacional: jurídica ou económica. A dupla tributação jurídica ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. A dupla tributação económica ocorre quando o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado. “Apesar de inicialmente as CDT’s terem origem no emergir do fenómeno da dupla tributação o seu âmbito estende-se ao combate à fraude e à evasão fiscal”. (Cardona, 1995, p. 248).

### **1.3 Métodos para evitar a dupla tributação internacional previstos no sistema fiscal português (dirigidos ao país de residência)**

Quando se confere ao Estado da fonte o direito de tributar total ou parcialmente certos rendimentos, o Estado de residência deverá conceder um desagravamento, de modo a evitar a dupla tributação. Segundo Xavier (2007, p. 740), “o ónus da eliminação da dupla tributação é do país de residência, devendo o país da fonte limitar-se à redução das taxas nos casos especiais de rendimentos como juros, dividendos e royalties”. Através de mecanismos, tais como, aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte, isenções (método da isenção) e concessão de créditos (método do crédito), os Estados signatários da convenção atenuam ou eliminam situações de dupla tributação internacional.

Convém salientar que, ao negociar uma Convenção para evitar a Dupla Tributação Internacional (CDT), os Estados abdicam parcialmente de algumas receitas fiscais em favor de outro Estado contratante (princípio da reciprocidade). Em geral, nas CDT's é seguido o método do crédito, a menos que, por exemplo, esteja em vigor um sistema territorial de tributação ou que seja escolhido o método da isenção. Segundo G. Teixeira (2010, p. 302),

*“Os objetivos da receita pública têm que ser cuidadosamente analisados no contexto internacional, pois ao reduzir-se as taxas dos rendimentos sobre as pessoas coletivas sem alterar as taxas de retenção na fonte aplicadas nas CDT's, os países que seguem o método do crédito ordinário (para salvaguardar o princípio da tributação mundial), têm um sistema de crédito total ou mesmo um sistema de isenção, em oposição direta ao princípio da tributação mundial. Ou seja, os tesouros dos países da fonte cobrarão os seus impostos à custa dos tesouros dos países de residência”.*

A atual tendência da taxa de imposto poderá colocar um ponto final na questão controversa da escolha entre um ou outro método (de isenção ou de crédito), para eliminar a dupla tributação internacional. A aproximação entre as taxas de imposto acabará por diluir as diferenças entre ambos os métodos e respetivas variantes. As tendências dos padrões comerciais também poderão contribuir para acabar com esta disputa. Refere ainda G. Teixeira (2010, p. 302) que,

*“o principal beneficiário será o contribuinte, que verá creditados todos os impostos estrangeiros “admissíveis” a menos que, como é evidente, as limitações ao crédito de imposto não sejam eliminadas ou que se verifiquem divergências na determinação do rendimento nos países da fonte ou de residência. Com a harmonização progressiva das taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, acabarão por ser aplicadas taxas de imposto idênticas em praticamente todos os países. O que implica que a neutralidade na importação/exportação de capitais poderá ser alcançada, tornando escusada toda a controvérsia que atualmente rodeia esta questão”<sup>3</sup>.*

Em termos da legislação fiscal portuguesa, e em sede de IRC, podemos dizer que o método do crédito de imposto é o que se encontra consagrado. Assim e de acordo com o artigo 91.º do CIRC, quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, deve-se efetuar uma dedução, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração de IRC, (segundo Pinto (2011, p. 32) essa fração é constituída por: (rendimento obtido no estrangeiro + imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro - custos necessários à sua obtenção) X taxa de IRC)), calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos de gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

### **1.3.1 Método da isenção**

O método de isenção está previsto no Artigo 23.º-A do Modelo de Convenção da OCDE. Este método dispensa de tributação interna os rendimentos com proveniência num outro Estado. No entanto, os rendimentos poderão ser tomados em consideração para efeitos da aplicação da taxa de tributação adequada sobre o total dos rendimentos do contribuinte. É o método da isenção com progressividade. Como refere G. Teixeira (2010, p. 296), a França e a Holanda poderão ser mencionados como exemplos de países que usam o método da isenção com progressividade.

---

<sup>3</sup>Tanto a neutralidade às exportações de capital (NEC) quanto a neutralidade às importações de capital (NIC) são conceitos que visam assegurar a neutralidade. No caso das exportações (NEC), a neutralidade é assegurada pelo igual tratamento entre os investidores do país e os estrangeiros. Ou seja, a tributação é devida no país de residência (aplicação do critério da residência). Já no caso das importações (NIC), todos os investidores beneficiam do mesmo tratamento fiscal, independentemente da sua residência (aplicação do critério da fonte).

Carateriza-se por uma “limitação do direito à tributação do Estado de residência e a sua atribuição exclusiva ao Estado da fonte ou da localização do estabelecimento estável, relativamente a determinadas categorias de rendimentos” (Abreu, 2012, p. 122). Como parâmetros favoráveis para a escolha deste método, temos uma maior eficiência na prevenção da dupla tributação internacional, e superior capacidade de êxito e menor custo de execução. Como fator desfavorável, temos que o sujeito passivo não residente irá preferir muitas vezes exercer a sua atividade através de estabelecimento estável, com o objetivo de beneficiar da isenção prevista no país de residência.

#### *Isenção integral*

Se o rendimento da fonte externa não é tido em consideração seja para que efeito for, em sede de tributação dos rendimentos da fonte interna. Enquanto o método do crédito de imposto promove a equidade entre os contribuintes, este mostra-se numa perspetiva de concorrência, na medida em que as empresas não sofrem de nenhuma desvantagem fiscal por advirem de Estados diferentes. É igualmente um sistema que traz menos custos administrativos para o Estado e prima pela simplicidade.

Em suma, o Estado da residência concede uma isenção a um rendimento auferido no estrangeiro (de fonte externa), sem consequências; esse rendimento não é considerado aquando da tributação dos rendimentos de fonte interna.

#### *Isenção com progressividade*

Se os rendimentos de fonte externa são tomados em consideração, juntamente com os da fonte interna, para efeitos da determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento global (de fonte interna). A taxa aplicada pelo Estado de residência corresponde assim ao rendimento global e não apenas ao rendimento nacional. O conceito de “isenção com progressividade” pode trazer uma complicação, que é quando existem prejuízos e não lucros no estrangeiro; será que não se deveria tomar em consideração estes prejuízos na determinação da taxa aplicável a outros rendimentos?

É de realçar que, em geral, os países que utilizam este método não concedem créditos de imposto para impostos estrangeiros pagos no país estrangeiro.

### 1.3.2 Método do crédito de imposto

O método do crédito de imposto, previsto no Artigo 23.<sup>o</sup>-B do Modelo de Convenção da OCDE “implica a concessão pelo Estado de residência do direito subjetivo de um crédito de imposto, a ser deduzido dos impostos devidos nesse Estado” (Abreu, 2012, p. 123). É o método mais indicado para alcançar o objetivo da neutralidade fiscal, na medida em que tende a igualar o imposto pago com as taxas de imposto praticadas no Estado de residência. Neste método, o Estado de residência concede um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte contra o imposto a pagar no Estado de residência.

Como crítica principal a este método, aponta-se a neutralização das políticas fiscais do Estado da fonte destinadas a atrair capitais estrangeiros, pois propicia a eliminação do impacto efetivo para o beneficiário do rendimento das taxas de imposto mais baixas que eventualmente vigorem no Estado da fonte.

Existem duas variantes deste método. A primeira concede o crédito total aos impostos pagos no Estado da fonte (imputação integral). O segundo limita o montante de crédito do imposto ao imposto interno correspondente que incidiria sobre os rendimentos estrangeiros, determinado de acordo com as leis fiscais do Estado de residência (imputação ordinária).

#### *Imputação integral*

Se o Estado de residência deduz o montante total do imposto estrangeiro, isto é, o imposto efetivamente pago no país de origem do rendimento. A existência de um crédito de imposto pela totalidade do imposto pago no Estado da fonte pode acarretar duas consequências diferentes, consoante a taxa de imposto praticada pelo Estado da residência. Se a taxa de imposto for superior à taxa de imposto do Estado da fonte, o contribuinte terá ainda imposto a pagar na sua residência, na medida em que o imposto que lhe vai ser creditado é inferior ao imposto que terá que pagar pelo seu rendimento universal, isto é, o rendimento obtido dentro e fora das suas fronteiras. Ao contrário, se a taxa de imposto no Estado de residência for inferior à taxa de imposto praticada no Estado da fonte, o Estado da residência do contribuinte irá restituir o montante de imposto pago a mais do que teria sido pago caso tivesse investido a totalidade do seu capital no Estado de residência.

#### *Imputação ordinária*

Se o Estado de residência limita a dedução à fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte. Na prática, os Estados não estão dispostos a

conceder reembolsos de receitas fiscais que não arrecadaram, razão pela qual caso a taxa de imposto no Estado da residência seja inferior à praticada no Estado da fonte, o sistema de crédito de imposto é concedido apenas até ao limite do imposto que seria devido por esses rendimentos no Estado de residência.

Este sistema tem a vantagem de promover a equidade entre os contribuintes, pois empresas com a mesma percentagem de rendimento estrangeiro e rendimento doméstico, pagam a mesma percentagem de imposto. Além disso, as decisões de investimento são realizadas primordialmente por razões comerciais, reduzindo a evasão fiscal, uma vez que a deslocação de investimentos para zonas de baixa tributação, em princípio apenas reduz o crédito de imposto pago no estrangeiro, aumentando o imposto no Estado de residência.

Estabelece ainda o n.º 2 do artigo 91.º do CIRC que, quando existir CDT celebrada por Portugal, a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro. Vejamos a sua aplicação prática, através do seguinte exemplo:<sup>4</sup>

*A Sociedade “Charters, Lda.”, com sede em Lisboa auferiu em 2012, rendimentos em Espanha (país da fonte) no valor de € 10.000, os quais foram aí tributados a uma taxa de 20 %, ou seja, € 2.000. A taxa de IRC em Portugal é de 25%. Obteve igualmente de rendimentos em Portugal (país de residência) € 80.000. Em sede de IRC, como será o preenchimento da Declaração Modelo 22 a entregar em Portugal relativamente a esta situação?*

O Resultado líquido do período é de € 88.000 (10.000 + 80.000 - 2.000), pois o imposto pago em Espanha é registado como gasto. Mas o lucro tributável a considerar na Modelo 22 é de € 90.000, sendo o imposto pago no estrangeiro acrescido no quadro 07<sup>5</sup>, pois apesar de ser considerado custo contabilístico, não é custo fiscal.

A Coleta em Portugal seria, antes da dedução do crédito do imposto a que se refere o artigo 91.º do CIRC, de € 22.500 (90.000 X 25%). Mas aplicando o referido artigo vem:

-Imposto pago em Espanha: € 2.000

-IRC relativo ao rendimento obtido em Espanha: € 2.500 (10.000 X 25%)

Logo, a menor das duas importâncias é € 2.000, pelo que a dedução à Coleta é de € 2.000, sendo o IRC a pagar de € 20.500 (22.500 – 2.000).

No caso da coleta não ser suficiente para efectuar a dedução que se registou no ativo, então os valores não recuperados deverão ser anulados no ativo e registados como gastos do exercício.

---

<sup>4</sup>Adaptado de um exemplo publicado no jornal de Negócios de 03/12/2007 da autoria de Elsa Costa

<sup>5</sup>No n.º 2 do artigo 68.º do CIRC o rendimento sujeito a retenção na fonte no estrangeiro e englobado na matéria coletável deve ser considerado pelo seu valor ilíquido

## 1.4 Diferentes tipos e níveis de harmonização na União Europeia

### 1.4.1 A necessidade de harmonização

Para que um regime fiscal comum ao nível da União Europeia resulte, “teremos que ter uma coordenação de legislações, em termos de cooperação internacional dos Estados, concretizando-se através de convenções ou diretivas, em termos idênticos ao da aproximação das legislações” (Nabais, 2011, p. 181). Essa aproximação localiza-se ao nível da cooperação internacional dos Estados, em que se procura criar uma base comum de princípios e regras, para que não só as soluções, mas também os próprios direitos nacionais se tornem, senão idênticos, pelo menos similares, o que é levado a cabo através de convenções ou diretivas.

A harmonização procede à erradicação das disparidades existentes entre as legislações nacionais de modo a chegar a soluções idênticas, sem limitar contudo, o exercício da competência legislativa nacional, o que pressupõe um leque mais alargado de instrumentos, em que se contam também os regulamentos comunitários. No âmbito da União Europeia (U.E.), e tal como refere R. Pires (2008, p. 11), “Se em vez de harmonização, se falar em unificação ou uniformização, temos uma eliminação total das disparidades e o conseqüente abrir mão de parcelas significativas da soberania fiscal e que tem por instrumento exclusivamente, os regulamentos comunitários”

Na realidade, em sede de tributação direta, ou seja, da tributação das empresas e da tributação dos rendimentos proporcionados pelas aplicações financeiras, os avanços da harmonização fiscal continuam a ser modestos. Esta situação deve-se, essencialmente, ao facto de que “os avanços da união económica e monetária, que provocaram a que os Estados abrissem mão da sua política monetária e cambial, vindo estes refugiar-se na soberania fiscal que lhes resta, mantendo a regra da unanimidade na adoção de medidas fiscais” (Nabais, 2011, p. 184), havendo “grandes cautelas na aceitação de novas áreas de harmonização fiscal ou de aprofundamento de áreas já existentes” (Pitta Cunha, 1999, p. 122). Relativamente às resistências existentes nos Estados acerca da harmonização, P. Cunha (2006, p. 541) refere:

*“O crescente desenvolvimento das trocas entre os Estados e a conseqüente interpenetração económica tem conseqüências profundas a nível tributário, uma vez que os Estados são conduzidos a (tentar) tributar os não residentes que obtêm rendimentos no seu território. Ainda que inseridos num projeto de integração económica, no qual participam ativamente, os Estados rivalizam na captação de atividades económicas e na arrecadação de receitas fiscais,*

*ao mesmo tempo que se harmonizam em função das inovações que surgem num ou noutro Estado”.*

De facto, existem inúmeras dificuldades numa harmonização fiscal dos Estados. A este respeito Nabais (2005, p. 170) sublinha que “não se pode erguer um sistema fiscal supranacional tendo por base apenas a demolição dos aspetos dos sistemas fiscais nacionais que se revelam incompatíveis com o direito comunitário”. Além disso, Nabais (2005, p. 197) considera que relativamente ao processo difícil da harmonização fiscal,

*“Os avanços da harmonização fiscal continuam a ser muito modestos ou a seguir a via pouco recomendável da harmonização fiscal negativa. O que se fica a dever ao verdadeiro bloqueio dos órgãos legislativos da U.E. no domínio fiscal, decorrente sobretudo da manutenção da regra da unanimidade em matéria fiscal, manutenção para a qual concorreu, de resto, a perda dos instrumentos de política monetária e cambial e a forte limitação da política fiscal dos Estados Membros (E.M.)”.*

Em síntese, em termos gerais, a harmonização fiscal consiste em coordenar os regimes fiscais dos países membros da U.E. de maneira a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno. Todavia, a realização de uma verdadeira harmonização fiscal com os 27 países que hoje compõem a U.E. é um processo difícil, dado que são os Estados Membros que continuam, em grande medida, a ter as competências neste domínio. Apesar das dificuldades, foi atingido um grau mínimo de harmonização, nomeadamente com os intervalos comuns das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

O último alargamento aumentou consideravelmente os diferenciais fiscais no seio da União. Paralelamente, a adoção da moeda única em 17 países europeus tornou necessário o estabelecimento de verdadeiras taxas comuns de IVA e de normas comuns para a tributação das empresas na U.E.

Desde 1997, os Estados Membros têm realizado um amplo debate sobre as possibilidades de uma ação coordenada para tentar controlar os efeitos prejudiciais da concorrência fiscal. Foram abordados em especial três domínios: o imposto sobre as sociedades, a tributação dos rendimentos da poupança e a tributação das "royalties" entre sociedades.

No quadro do "pacote fiscal" com vista a lutar contra a concorrência fiscal prejudicial, o Conselho adotou as seguintes medidas:

- Código de conduta sobre a fiscalidade das empresas (dezembro de 1997);
- Instrumento normativo para remediar as distorções existentes na tributação efetiva dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamento de juros ("Diretiva sobre a fiscalidade da poupança transfronteiriça" - junho de 2003) e
- Medida legislativa para eliminar as retenções na fonte sobre os pagamentos transfronteiriços de juros e "royalties" efetuados entre sociedades associadas ("Diretiva sobre os pagamentos de juros e "royalties" - junho de 2003).

#### **1.4.2 A proposta do projeto MCCCIS**

Em 2004 surgiu um projeto denominado “Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades” (MCCCIS), com o objetivo de “instituir a possibilidade legal de as sociedades com filiais ou estabelecimentos estáveis em diferentes Estados-Membros da U.E. determinarem uma base tributável conjunta no âmbito do imposto sobre o rendimento societário” (Santos e Martins, 2009, p. 42). Trata-se de um sistema de regras comuns para calcular a matéria coletável das sociedades com residência fiscal na U.E. e das sucursais situadas na U.E. de sociedades de países terceiros, de que resulta a consolidação das matérias coletáveis dos vários membros do grupo, sendo determinada uma base tributável conjunta, com um conjunto de regras e princípios comuns, seguindo-se depois mecanismos de repartição adequados.

Baseia-se na aceitação de uma fórmula de repartição que sirva de base à distribuição de receitas entre os diferentes E.M. e da criação de uma estrutura centralizada para gestão de contribuintes, com competências na resolução de conflitos.

“Sobre este projeto, foram desenvolvidos na esfera comunitária trabalhos aprofundados entre 2004 e 2008” (Santos e Martins, 2009, p. 42). Em 2008 não se chegou a concretizar a apresentação da Proposta de Diretiva sobre a MCCCIS, surgindo apenas a 16 de março de 2011.

##### *Caraterísticas da MCCCIS*

Este projeto não visa a harmonização das taxas de imposto sobre as sociedades nem a fixação de um nível mínimo para as taxas. Serão os E.M. que continuarão com o poder e legitimidade de optar pelas taxas que julguem mais convenientes para responder às especificidades económicas e fiscais próprias. Por conseguinte, “o projeto não implicaria a criação de um imposto europeu

sobre as sociedades, limitando-se, tão só, ao apuramento da base tributável, dando total liberdade aos E.M. para fixarem o nível das taxas de imposto” (Santos e Martins, 2009, p. 413).

A MCCCIS está disponível para empresas de todas as dimensões e não será imposta mas sim facultativa. Existe uma dupla opção: “uma, a ser exercida pelos E.M. que decidirem nesse sentido; outra, pelas sociedades residentes dentro de cada um daqueles Estados” (Santos e Martins, 2009, p. 399).

#### *Objetivos da MCCCIS*

O executivo da Comissão Europeia, na sua proposta de diretiva, fez saber que “o objetivo desta proposta é reduzir significativamente os encargos administrativos, custos de conformidade e incertezas jurídicas que as empresas presentemente enfrentam na U.E., perante 27 sistemas nacionais diferentes, para determinar a respetiva matéria coletável”. Com efeito, visa-se eliminar os obstáculos criados às empresas europeias pela coexistência de diferentes impostos sobre as sociedades, cada um com as suas especificidades e regras.

As empresas poderão usufruir da facilidade de um sistema de “balcão único”, simplificando assim o cumprimento das suas obrigações fiscais, permitindo a consolidação imediata dos lucros e perdas para o cálculo da matéria coletável ao nível da U.E. Poderão preencher uma declaração fiscal única e consolidada perante uma só administração. Com base nessa declaração única, a matéria coletável da empresa será partilhada entre os E.M. onde exerce as suas operações, com base numa fórmula específica que consiste na repartição da matéria coletável comum consolidada.

Segundo Santos e Martins (2009, p. 398), o processo de determinação da MCCCIS desenvolve-se em quatro passos, em que o primeiro será determinar uma matéria individual segundo regras comuns, agregando em seguida as matérias coletáveis segundo o método de consolidação definido para apurar a MCCCIS. O terceiro passo será repartir a MCCCIS pelas sociedades e estabelecimentos estáveis (e.e.) de cada um dos E.M. segundo as fórmulas pré definidas. Por último, “cada E.M. determinaria o imposto devido pelas sociedades residentes e pelos e.e. das sociedades não residentes correspondente à parcela da MCCCIS imputada, aplicando a taxa prevista na legislação nacional” (Santos e Martins, 2009, p. 398).

Outra vantagem inerente é a pretensão de ultrapassar alguns dos entraves fiscais ao crescimento do mercado global, tais como as questões ligadas aos elevados custos do cumprimento das formalidades ligadas aos preços de transferência nas transações entre

empresas do mesmo grupo, assim como as duplas tributações decorrentes dos ajustamentos respetivos. Permite igualmente a compensação de perdas a nível transfronteiriço.

#### *A consolidação*

A vertente da consolidação poderia beneficiar muito da aplicação deste projeto: No que se refere à eliminação dos resultados resultantes de operações entre empresas do grupo, da compensação de prejuízos entre essas empresas e também ficariam facilitadas as obrigações fiscais decorrentes da problemática dos preços de transferência. A eliminação dos resultados ficaria adiada até à saída dos ativos da esfera do grupo ou da cessação do regime.

Esta opção traria porém, dificuldades devido ao aumento da complexidade, dependentes de uma regulamentação rigorosa sobre as regras de funcionamento de todas as questões fiscais inerentes ao grupo de entidades: constituição do grupo, tratamento contabilístico e fiscal de todas as operações de consolidação, problemática ligada à entrada e saída de empresas do grupo e tratamento dos prejuízos, no caso de cessação do regime.

#### *Estrutura da MCCCIS*

“O ponto de partida para a definição da matéria coletável comum será a contabilidade elaborada pelas sociedades segundo os princípios contabilísticos geralmente aceites, procedendo-se *a posteriori* aos ajustamentos necessários para dar cumprimento às regras fiscais definidas pela Diretiva” (Santos e Martins, 2009, p. 402). A matéria coletável seria determinada numa base anual, resultando das diferenças entre os rendimentos (de qualquer natureza, incluindo os operacionais, os financeiros e outros) sujeitos a imposto (deduzidos dos isentos) e os gastos fiscalmente dedutíveis (suportados, indispensáveis para a obtenção dos rendimentos).

Existem aspetos que suscitam divergências entre os E.M., nomeadamente os que se referem: a) ao método de cálculo das depreciações (incluindo mais e menos valias fiscais); b) à consideração das provisões e sua aceitação como custos fiscalmente dedutíveis (dependendo da sua natureza); c) determinação do rendimento líquido tributável (questões ligadas ao reconhecimento dos rendimentos, dedutibilidade fiscal ou não dos gastos); d) definição do conceito de relações especiais para questões ligadas aos preços de transferência e e) a questões relacionadas com o reporte de prejuízos, discutindo-se quais os períodos abrangidos para a sua consideração.

Relativamente à questão de repartir a MCCCIS pelas sociedades e e.e. de cada um dos E.M., ela é feita com base num mecanismo de repartição constituído por uma fórmula, tendo como objetivo ser simples de aplicar e fácil de controlar, distribuir com justiça a base tributável entre as entidades abrangidas e evitar os efeitos nefastos da concorrência fiscal.

Depois de várias discussões, “a preferência recaiu numa fórmula constituída por três fatores: trabalho (medido pela massa salarial e número de trabalhadores); capital (medido pelo valor dos ativos (menos os intangíveis e ativos circulantes) e vendas, segundo o princípio do destino” (Santos e Martins, 2009, p. 414). Ainda não se encontram definidas as ponderações relativas a cada um dos fatores da fórmula, devido a problemas de ordem prática e concetual.

Segundo a Comissão, “o cálculo da fórmula de repartição deve ser feito numa base anual (a partir da contabilidade de cada entidade), quando a base tributável consolidada seja positiva, pois se for negativa, os prejuízos fiscais consolidados seriam objeto de reporte a nível do grupo”.

“À parcela de MCCCIS atribuída a cada entidade do grupo seria possível deduzir os prejuízos fiscais anteriores a este regime (assim como os benefícios fiscais atribuídos pela legislação do E.M. de residência). À coleta seriam deduzidos os impostos locais e os créditos de imposto por dupla tributação” (Santos e Martins, 2009, p. 415).

#### *Dificuldades inerentes a este sistema*

Pese embora a convicção expressa pelas instâncias da U.E. de que tal modelo contribuiria para reduzir os obstáculos fiscais ao pleno desenvolvimento do mercado interno, existem fortes dúvidas sobre a viabilidade política e a exequibilidade prática do projeto. Com efeito, não foi efetivamente possível até ao momento obter a adesão dos E.M., dadas as sérias dificuldades resultantes da quantificação dos efeitos do novo método sobre as receitas fiscais globais de cada E.M., relativamente à atual situação.

Neste sentido, existe a convicção de que este projeto dificilmente se concretizará a curto ou a médio prazo. No seio da U.E. existe a oposição de alguns Estados a um projeto desta natureza e o ceticismo de outros. Por outro lado, estudos recentes (Devereux e Lotetz, 2008, p. 1-34) mostram que, consoante os fatores escolhidos como base de repartição, a receita fiscal dos E.M. teria variações significativas, surgindo Estados “ganhadores” e Estados “perdedores” de receita. Importaria, neste contexto, analisar, no plano quantitativo, qual o impacto de tais critérios na receita fiscal e na competitividade da economia portuguesa no quadro europeu. Assim como a

dificuldade da nossa Administração Fiscal de gerir dois sistemas fiscais distintos: o MCCCIS e o imposto nacional sobre o rendimento das sociedades.

Evidencia-se igualmente a necessidade da criação de um comité consultivo que tenha o poder de decisões vinculativas para os E.M., para uma correta interpretação e aplicação do projeto. Face ao exposto, tudo indica que o MCCCIS seja um projeto com fraca probabilidade de concretização num prazo razoável.

#### **1.4.3 O código de conduta**

Devido à enorme dificuldade que a regra da unanimidade encerra para adoção de normas comunitárias, designadamente diretivas, a U.E. criou em 1998 um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Este código tem como objetivo prevenir situações de abuso, evitar a consumação de operações sem qualquer intuito empresarial e motivadas apenas pelo objetivo de economia fiscal.

Segundo Nabais (2011, p. 185), tal Código, embora não contendo normas jurídicas, constitui um “compromisso político assumido pelos Estados Membros, no sentido de adotarem medidas fiscais em sede de harmonização fiscal da tributação das empresas”. O que, sendo um compromisso político, este Código pode levar a que Estados mais poderosos possam não cumprir determinados procedimentos e compromissos assumidos.

#### **1.5 Conclusões**

A dupla tributação internacional define-se como o fenómeno que ocorre quando duas administrações fiscais distintas submetem um sujeito passivo a um pagamento de impostos respeitante ao mesmo facto gerador de obrigação tributária.

A dupla tributação internacional traz consequências visíveis e importantes do ponto de vista económico, interferindo no movimento de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços.

As CDT's têm vindo a constituir o principal instrumento para resolver o problema da dupla tributação internacional, pois através delas, os Estados limitam os respetivos poderes tributários de uma forma abrangente. Todavia, podem também trazer desvantagens como o abuso na sua utilização. Com efeito, pode haver empresas que façam um planeamento fiscal abusivo, com formação de uma entidade num país que tenha um tratado fiscal com o país da fonte, apenas

com a finalidade de beneficiar de taxas de imposto mais baixas. Para obstar a essa situação já existem países que, ao ratificarem as respetivas CDT's, introduzem cláusulas de restrição. No caso de Portugal podemos referir uma limitação de benefícios que não serão concedidos relativamente às zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria.

Em termos do método adotado para evitar a dupla tributação, podemos dizer que os diferentes métodos podem ser usados alternativamente ou cumulativamente. "A preferência por um dos métodos, em detrimento do outro, depende sobretudo das políticas comerciais ou de distribuição de receita fiscal entre os Estados envolvidos, influenciadas por atitudes históricas e pela percepção de equivalência entre os impostos estrangeiros e os impostos locais" (G. Teixeira, 2010, p. 296).

É evidente que os países interessados em atraírem investimentos para os seus territórios (países de importação de capitais) têm tendência a isentar os rendimentos gerados no estrangeiro, já tributados no país de proveniência. Por outro lado, os países exportadores de capital, têm uma preferência pelo princípio da tributação mundial e atenuam a dupla tributação internacional através do recurso ao método do crédito.

No entanto, como as taxas de imposto praticadas nos países da fonte são frequentemente mais elevadas do que as taxas nos países de residência, a consequência é o sistema de crédito poder ter o mesmo efeito que o sistema de isenção para estes estados. As questões tratadas baseiam-se essencialmente na questão da tributação no país da fonte/país de residência, tomando em consideração o aspeto da distribuição da receita fiscal entre os países contratantes, mas também olhando a posição do investidor no quadro global.

Com a gradual aproximação das taxas de imposto entre os vários Estados, (provocando uma crescente neutralidade no fenómeno da importação-exportação de capitais), esta questão terá cada vez uma menor pertinência.

Do exposto ao longo deste capítulo, pensamos que a harmonização fiscal representa a solução racional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os Estados Membros. A este propósito, a solução recomendável seria a criação de um tratado multilateral e ao mesmo tempo a nível do direito interno de cada Estado, a formulação de certas regras comunitárias em matéria fiscal. Um projeto tipo MCCCIS, apesar de teoricamente assentar em bases credíveis e corretas, é de difícil implantação, devido aos diferentes interesses e expectativas dos Estados intervenientes. Além do problema que reside nas dificuldades técnicas em identificar uma base comum de indicadores para avançar em direção a uma matéria coletável comum. Isto, apesar de se reconhecer que a introdução de uma matéria coletável única ser, na nossa opinião, o primeiro passo no sentido da harmonização fiscal.

## **CAPÍTULO II - A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL**

### **2.1 Introdução**

Os principais contributos para evitar ou atenuar a dupla tributação, têm origem na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). A OCDE é uma organização criada em 30 de Setembro de 1961 e, de entre os seus objetivos, está o de ajudar o desenvolvimento económico e social no mundo inteiro, estimulando investimentos nos países em desenvolvimento. A OCDE ajuda os países a compararem os resultados das suas políticas, procura soluções para problemas comuns, identifica as boas práticas e colabora na coordenação das políticas nacionais e internacionais.

Os objetivos pretendidos da OCDE no âmbito da dupla tributação, estão enumerados no artigo 1 do respetivo Modelo da Convenção:

- Realizar a maior expansão possível da economia, do emprego e do progresso da qualidade de vida dos países membros, mantendo a estabilidade financeira e contribuindo assim para o desenvolvimento da economia mundial;
- Contribuir para uma expansão económica saudável nos países membros bem como nos países não membros;
- Contribuir para a expansão do comércio mundial sobre uma base multilateral e não discriminatória, em conformidade com as obrigações internacionais.

Neste capítulo procuramos caraterizar o Modelo de Convenção da OCDE e principalmente, no que se refere à competência de tributação dos Estados envolvidos numa relação que traga consequências a nível tributário.

Iremos analisar as medidas que a U.E. está a adotar para eliminar ou atenuar a dupla tributação. Essa tendência é visível através da aprovação da Diretiva n.º 2011/96/UE, que dispensa a retenção na fonte sobre os dividendos pagos pelas empresas afiliadas às sociedades-mãe. Assim como a Diretiva n.º 2003/49/CEE que determina a aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte sobre juros e royalties pagos entre sociedades mãe e afiliadas. Em Portugal é notória a influência dos trabalhos executados nesta matéria pela U.E. e pela OCDE.

## 2.2 Breve resenha histórica

Os países membros da OCDE (atualmente 34), já há muito que haviam tomado consciência da necessidade de clarificar, uniformizar e assegurar a situação fiscal dos contribuintes que exercem uma atividade comercial, industrial, financeira ou outra noutros países, graças à aplicação por todos os países de soluções comuns a casos idênticos de dupla tributação.

Foi neste contexto que o Comité Fiscal iniciou os seus trabalhos em 1956, tendo como objetivo a elaboração de um projeto de convenção capaz de resolver de modo eficaz os problemas de dupla tributação que se colocam entre os Países Membros da OCDE e que fosse aceitável para todos. De 1958 a 1961, o Comité Fiscal preparou quatro relatórios provisórios antes de apresentar, em 1963, o seu relatório final, intitulado *Projeto de convenção de dupla tributação em matéria de rendimento e de património*. O Conselho da OCDE adotou, em 30 de Julho de 1963, uma *Recomendação destinada a evitar a dupla tributação* e pediu aos governos dos países membros que se conformassem com o respetivo *Projeto de Convenção*, aquando da celebração ou revisão das respetivas convenções bilaterais.

O Comité Fiscal da OCDE já havia previsto, aquando da apresentação do seu Relatório de 1963, a possibilidade de o Projeto de Convenção vir a ser revisto numa fase posterior, na sequência de estudos complementares. Tal revisão afigurou-se igualmente necessária, a fim de tomar em consideração a experiência adquirida nos Países Membros, na negociação ou na aplicação prática das convenções bilaterais, e bem assim, as alterações introduzidas nos sistemas fiscais desses países, a intensificação das relações fiscais internacionais, o desenvolvimento de novos setores da atividade económica e a emergência de formas novas e complexas de organização empresarial a nível internacional.

Em 1991, ao constatar que a revisão do Modelo de Convenção e dos Comentários se tornara um processo contínuo, o Comité dos Assuntos Fiscais decidiu adotar a ideia de um Modelo de Convenção atualizado periodicamente e por partes, sem necessidade de aguardar uma revisão completa. Isto conduziu à publicação em 1992, do Modelo de Convenção de folhas soltas. Foi a primeira etapa de um processo de revisão contínua que deveria ser concretizado em atualizações periódicas, permitindo deste modo que o Modelo de Convenção refletisse, em qualquer momento, de forma exata, as posições dos Países Membros. Em 22 de julho, o Comité da OCDE aprovou a versão 2010 do Modelo de Convenção Tributária da OCDE.

A existência deste Modelo de Convenção facilitou as negociações bilaterais entre os países membros da OCDE e permitiu chegar à harmonização desejável entre as suas convenções bilaterais no interesse quer dos contribuintes quer das administrações nacionais.

Em segundo lugar, a influência deste Modelo extravasou largamente o âmbito da OCDE. Tem sido utilizada como documento de referência internacional, fundamental nas negociações entre países membros e não membros, e mesmo nas negociações entre países não membros, e bem assim, nos trabalhos realizados por outras organizações internacionais, a nível mundial ou regional, no domínio da dupla tributação e problemas conexos. Em particular, foi usado como base para a redação inicial e subsequente revisão do Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas (ONU) em matéria de dupla tributação entre países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento.

### **2.3 Estrutura do Modelo de Convenção da OCDE**

Portugal é membro da OCDE, conseqüentemente as CDT's portuguesas sobre dupla tributação baseiam-se na Convenção Modelo da OCDE de 1963, com atualizações em 1977, 2003, 2008 e a última de 2010. Então, as "CDT's subscritas por Portugal, como acontece com as subscritas pela generalidade dos Estados, incluindo as dos Estados que não são membros da OCDE, seguem a estrutura de Modelo de Convenção dessa Organização" (Nabais, 2011, p. 190), que é a seguinte:

#### *(i) Âmbito de aplicação da Convenção*

Nos dois primeiros capítulos são definidos os sujeitos abrangidos e os impostos visados. No caso do artigo 1.º define-se o âmbito de aplicação subjetivo, ou seja, quais as pessoas abrangidas. No caso do artigo 2.º é definido o âmbito de aplicação objetivo, ou seja, quais os impostos abrangidos.

#### *(ii) Definições*

Nos artigos 3.º a 5.º são definidos o conjunto de termos usados, onde se qualifica o conceito de residente e de estabelecimento estável (que será explorado e analisado no capítulo seguinte). No art.º 4.º da Convenção tipo da OCDE, temos a definição de residente:

*"Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse*

*Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplicando-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado”.*

Deve-se referir que o processo de determinação da residência é por vezes bastante complexo num contexto atual de globalização. Conforme refere T. Neves (2010, p. 219), que define o conceito de direção efetiva como sendo “o local onde são tomadas, em substância, as decisões-chave, tanto a nível de gestão geral como de gestão a nível comercial, necessárias à condução das atividades da sociedade na sua globalidade”. Xavier (2007, p. 295) acrescenta que “o local de direção efetiva é o lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa”.

Como poderemos verificar, esta Convenção não estabelece qualquer norma processual rígida para a sua aplicação, assim como torna claro o princípio fundamental da não discriminação, da troca de informações entre autoridades fiscais e finalmente da não imposição de práticas inaceitáveis a um Estado.

### *(iii) Tributação dos rendimentos e do património*

Dos artigos 6.º ao 22.º é determinado o tratamento a dar aos diversos rendimentos e património, abordados no âmbito da convenção. Com o propósito de eliminar a dupla tributação, a Convenção estabelece duas categorias de normas. Em primeiro lugar, os artigos 6.º a 21.º definem para as diferentes categorias de rendimentos, as competências fiscais do Estado da fonte e do Estado de residência, respetivamente, e o artigo 22.º procede de igual modo no que se refere ao património.

No caso de diversos elementos do rendimento e do património, “é atribuído o direito exclusivo de tributação a um dos Estados Contraentes” (M. Pereira, 2010, p. 57). Deste modo, o outro Estado Contratante é impedido de tributar, e a dupla tributação é eliminada. O direito exclusivo de tributar é, em regra, atribuído ao Estado da residência. Relativamente a outros elementos do rendimento e do património, a atribuição do direito de tributar não tem caráter de exclusividade. No caso de duas categorias de rendimentos (dividendos e juros), embora ambos os Estados tenham o direito de tributar, o montante do imposto cobrado pelo Estado da fonte é limitado. Em segundo lugar, na medida em que estas disposições atribuem ao Estado da fonte o direito de tributação total ou limitado, o Estado da residência deverá conceder um desagravamento, de

modo a evitar a dupla tributação. É este o objetivo dos artigos 23.<sup>o</sup>-A e 23.<sup>o</sup>-B. A convenção permite que sejam os Estados contratantes a optar entre dois métodos de desagramento (já referidos), a saber: o método de isenção e o método de imputação ou crédito.

Em suma, segundo Xavier (2007, p. 607-740), podemos estruturar as categorias de rendimentos descritas no Modelo de Convenção da OCDE, em diferentes grupos que a seguir se identificam:

#### Competência de tributação exclusiva do Estado de residência e do Estado da fonte

As de competência exclusiva primária ao Estado de residência, que reconhecem o poder exclusivo de o Estado da residência tributar, não podendo, então, o Estado da fonte fazer incidir qualquer tributo:

Neste grupo podem ser incluídos os rendimentos empresariais ou lucro das empresas em geral - art.<sup>o</sup> 7.<sup>o</sup> do Modelo OCDE, que define que os lucros da empresa não imputáveis a qualquer estabelecimento estável situado noutro Estado só são tributáveis no Estado de residência. Porém, como refere T. Neves (2010, p. 219 e 226),

*“o Estado da fonte pode ser excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das sociedades que exerçam no seu território uma atividade através de um estabelecimento estável nos casos em que os lucros da empresa imputáveis a estabelecimento estável situados no outro Estado podem ser tributados no Estado da residência da empresa, mas também no outro Estado, onde se situa o estabelecimento estável (Estado da fonte), mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável, cabendo ao Estado da residência, nestes casos, a eliminação da eventual dupla tributação”.*

Convém referir que as convenções, bem como o direito interno, atribuem autonomia patrimonial aos estabelecimentos estáveis, sendo o lucro determinado como se de uma empresa independente se tratasse e deduzindo todas as despesas efetuadas para alcançar os seus objetivos, mesmo que tais despesas não tenham sido realizadas no território de localização do estabelecimento. M. Teixeira (2007, p. 42) e T. Neves (2010, p. 226) referem que, para determinação do lucro tributável, o estabelecimento estável deve ser considerado como uma “empresa distinta e separada da empresa da qual faz parte,” pelo que o preço a cobrar por serviços entre a sede e o estabelecimento estável, deveria corresponder ao preço que seria acordado entre empresas independentes, sendo a aplicação deste princípio limitada pelos Comentários ao Artigo 7.<sup>o</sup>.

Segundo Xavier (2007, p. 613), “se os estabelecimentos estáveis são tratados para efeitos do cálculo do lucro como empresas independentes, também o deveriam ser para efeitos fiscais, como se se tratasse de verdadeiros contratos entre empresas independentes, com o consequente reconhecimento de juros, royalties, rendas, comissões e outras remunerações similares”. Além do caso dos lucros das empresas, também podem ser incluídos neste grupo os casos de rendimentos de navegação marítima ou aérea (artigo 8.º), rendimentos de trabalho dependente (artigo 15.º), rendimentos de estudantes (artigo 20.º) e também rendimentos de pensões (artigo 18.º).

Nos casos em que existe competência exclusiva primária ao Estado da fonte, podemos referir um grupo onde se incluem os rendimentos da função pública (artigo 19.º do Modelo OCDE)

#### *Competência de tributação cumulativa ilimitada e limitada do Estado da fonte*

De competência cumulativa ilimitada ao Estado da fonte, em que é reconhecida a competência cumulativa do Estado da fonte também poder tributar, sem estabelecer qualquer limite: Neste grupo incluem-se os rendimentos imobiliários (artigo 6.º), os rendimentos de mais-valias (artigo 13.º), os rendimentos de membros de conselhos (artigo 16.º), os rendimentos de artistas e atletas (artigo 17.º) e outros rendimentos (artigo 21.º).

Existem casos em que as normas atribuem competência cumulativa ao Estado da fonte, estabelecendo um limite quantitativo que se traduz na obrigação de não exceder as taxas definidas (limites máximos) no Modelo (tabela apresentada atrás, neste trabalho). Estas normas respeitam aos dividendos, juros e royalties. Conforme refere P. Pereira (2007, p. 55), “a tributação no Estado da fonte pode ser limitada através da limitação da retenção na fonte ou através do reembolso subsequente do imposto pago em excesso”.

#### *Os rendimentos de juros*

“O conceito de juro tem por base a contraprestação de créditos de qualquer natureza, de acordo com o n.º 3 do artigo 11.º do Modelo OCDE. De acordo com o artigo 96.º, n.º 2 alínea a), do CIRC, excluem-se do conceito de juros os juros de mora por falta ou atraso nos pagamentos” (Pinto, 2011, p. 95).

#### *Os rendimentos de royalties*

Os rendimentos de royalties estão previstos no Artigo 12.º do Modelo da OCDE. Segundo G. Teixeira (2010, p. 294),

*“as royalties são definidas como as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes ou gravações para transmissão, pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico”.*

Ou como refere Basto (2007, p. 306), que designa royalties como “os rendimentos provenientes da cessão ou utilização temporária de direitos de propriedade industrial e *know-how*”, sendo que a expressão que ele encontrou para *know-how* foi: “os direitos resultantes de uma experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico”.

Nos Comentários ao artigo 12.º do Modelo de Convenção, os contratos de *know-how* são considerados aqueles em que são transmitidas informações tecnológicas já existentes e não reveladas ao público (confidenciais) sob a forma de cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia ou garanta o seu resultado. A contraprestação destes contratos é geralmente uma percentagem da faturação, da produção ou do lucro.

As grandes discussões que se têm colocado internamente têm ocorrido no domínio da definição do termo “royalties”, em virtude da tendência da administração fiscal para estender esta caracterização a realidades que, muitas vezes, não podem ser qualificadas como tal (por exemplo, outro tipo de rendimentos, fundamentalmente rendimentos comerciais, ou gastos decorrentes de acordos ou contratos de repartição de gastos), e, por vezes, das próprias empresas que não distinguem as diferentes realidades em contratos mistos por si celebrados. Esta experiência mostra a importância que tem a redação das cláusulas contratuais, bem como a necessidade de poder apresentar provas sobre a realidade que está subjacente àqueles contratos (Xavier, 2007, p. 709 e ss.).

#### *Os rendimentos de dividendos*

Os rendimentos de dividendos são incluídos no Artigo 10.º do Modelo da OCDE. “Os rendimentos distribuídos pelas sociedades de capitais dotadas de personalidade jurídica distinta da dos seus sócios classificam-se como dividendos” (Pinto, 2011, p. 82). Fiscalmente, os dividendos são considerados rendimentos de capital, segundo o artigo 20.º, n.º 1, alínea c) do

CIRC, no caso de o titular dos rendimentos ser uma pessoa coletiva. Portugal quis alargar a definição de dividendos que está nos Comentários ao artigo 10.º da Convenção<sup>6</sup>, fazendo por isso uma reserva. O objetivo foi incluir certos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros, considerados como dividendos pela nossa legislação. Segundo o Regulamento (CEE) nº 2223/96 do Conselho, de 25-06-96 - JO L 310 de 30-11-1996; § 4.53 e 4.54.:

*“Os dividendos são uma forma de rendimento de propriedade recebidos pelos proprietários de ações, aos quais os mesmos ganham direito em resultado da colocação de fundos à disposição das sociedades. O aumento do capital próprio através da emissão de ações é uma forma de financiamento alternativa ao pedido de empréstimos. No entanto, ao contrário destes, o capital próprio não dá origem a uma dívida fixa em termos monetários e não dá aos acionistas de uma sociedade o direito a um rendimento fixo ou pré-determinado”.*

*(iv) Disposições especiais e finais*

Relativamente às disposições especiais, são previstas na Convenção Modelo da OCDE diversas situações enumeradas nos seus artigos 24.º a 29.º, nomeadamente as relacionadas com a não discriminação, o procedimento amigável, a troca de informações, a assistência na cobrança de impostos, questões relacionadas com os agentes diplomáticos e funcionários consulares e, por último, as referentes à extensão territorial.

Além das disposições especiais temos igualmente os artigos 30.º e 31.º que tratam de questões relacionadas com a entrada em vigor e com os termos em que a Convenção pode ser denunciada por ambas as partes.

Assim, no artigo 24.º, determina-se o princípio da não discriminação e cria-se o procedimento amigável na defesa dos sujeitos passivos de imposto, a troca de informações, a assistência em matéria de cobrança de impostos, no fortalecimento das medidas de controlo por parte dos Estados contratantes e finalmente disposições específicas para os membros das missões diplomáticas e de postos consulares e a possibilidade de extensão da aplicação da Convenção a partes do território desses Estados, que por qualquer motivo tenham sido excluídas. Relativamente ao princípio da não discriminação, o art.º 24.º da mesma Convenção, refere que,

---

<sup>6</sup>O termo “dividendos” usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.

*“os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa, do que aquela a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação, em especial no que se refere à residência. Não obstante o estabelecido no Artigo 1.º, esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes”.*

Abreu (2012, p. 128) considera que “o princípio da não discriminação constitui um dos mais importantes preceitos da Convenção OCDE (...) prevendo um limite material à pretensão tributária dos Estados contratantes, ao preceituar regras uniformes ao tratamento dos sujeitos visados por uma CDT”.

No Art.º 26.º refere que “as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou colocar em vigor as leis internas dos Estados contratantes” ao mesmo tempo que faz uma importante ressalva no sentido de que “não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às de outro Estado contratante”.

#### **2.4 Os comentários à Convenção Modelo da OCDE**

Valerá a pena salientar que os comentários à Convenção Modelo da OCDE são um auxiliar interpretativo bastante útil e recentemente, tem sido defendido que esses “comentários deveriam ser inseridos no texto principal das CDT’s”, nomeadamente para lhes conferir um estatuto legal geral obrigatório e internacionalmente aceite (Serrão, 2009, p. 322) e (G. Teixeira, 2010, p. 283).

Os comentários foram redigidos e aprovados pelos peritos representativos dos governos dos Países Membros no seio do Comité dos Assuntos Fiscais, pelo que se revestem de grande importância no desenvolvimento do direito fiscal internacional. Muito embora os comentários não se destinem a ser anexos de uma forma ou de outra às Convenções a celebrar pelos Países Membros, as quais constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de natureza vinculatória, podem, não obstante, revelar-se extremamente úteis na aplicação e interpretação das Convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios. Eles são um auxiliar precioso das Administrações Fiscais dos Países Membros para interpretarem as Convenções

bilaterais e igualmente para os contribuintes, no sentido da planificação das suas transações e investimentos e no exercício das suas atividades.

Também os tribunais têm consagrado uma crescente atenção às convenções fiscais bilaterais e utilizam cada vez mais os comentários para proferirem as suas sentenças. De igual modo, para garantir uma aplicação uniforme das CDT's, "deveriam ser devidamente examinadas e analisadas as decisões administrativas e judiciais do outro Estado contratante, para se atingir um padrão comum neste campo particular do direito fiscal internacional" (G. Teixeira, 2010, p. 283-284).

Segundo Dourado (2010, p. 294), "os Países Membros podem registar as suas divergências quanto ao próprio Modelo através de *Reservas*, constituindo desvios ao regime regra recomendado, bem como quanto aos Comentários do Comité Fiscal através de *Observações*, não desvirtuando o Modelo, mas sim adaptando e flexibilizando." Tiago Neves (em "A Revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários") apresenta uma lista de várias reservas e observações que Portugal formulou ao Modelo de Convenção da OCDE, comentando cada uma delas.

## **2.5 As convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal**

### **2.5.1 A tributação dos não residentes relativamente aos dividendos, juros e royalties**

Nas convenções celebradas por Portugal que seguem, em regra, o Modelo de Convenção da OCDE, e no que diz respeito aos rendimentos auferidos por pessoas coletivas, a sua tributação é feita, habitualmente, nos seguintes termos:

- 1 São tributados sem qualquer limitação no Estado em que são obtidos (Estado da fonte), nomeadamente:
  - a) Os rendimentos de bens imobiliários situados nesse Estado (incluindo os rendimentos das explorações agrícolas e florestais) e os ganhos provenientes da sua alienação;
  - b) Os lucros de um estabelecimento estável situado neste Estado.
- 2 Estão sujeitos a tributação limitada no Estado da fonte:
  - a) Os dividendos;
  - b) Os juros;
  - c) As royalties.

É assim que, aos rendimentos mencionados no quadro seguinte, auferidos por residentes nesses países, a tributação está limitada às taxas nele constantes:

Países	Taxas limite aplicáveis			Países	Taxas limite aplicáveis		
	Dividendos	Juros	Royalties		Dividendos	Juros	Royalties
	%	%	%		%	%	%
África do Sul	10 e 15	10	10	Israel	5 e 10	10	10
Alemanha	15	10 e 15	10	Itália	15	15	12
Argélia	10 e 15	15	10	Japão	5 e 10	5 e 10	5
Áustria	15	10	5 e 10	Koweit	5 e 10	10	10
Barbados	5 e 15	10	5	Letónia	10	10	10
Bélgica	15	15	10	Lituânia	10	10	10
Brasil	10 e 15	15	15	Luxemburgo	15	10 e 15	10
Bulgária	10 e 15	10	10	Macau	10	10	10
Cabo Verde	10	10	10	Malta	10 e 15	10	10
Canadá	10 e 15	10	10	Marrocos	10 e 15	12	10
Chile	10 e 15	5, 10 e 15	5 e 10	México	10	10	10
China	10	10	10	Moçambique	10	10	10
Colômbia	10	10	10	Noruega	10 e 15	15	10
Coreia	10 e 15	15	10	Panamá	10 e 15	10	10
Cuba	5 e 10	10	5	Paquistão	10 e 15	10	10
Dinamarca	10	10	10	Polónia	10 e 15	10	10
Emir. Á. Unidos	5 e 15	10	5	Qatar	5 e 10	10	10
Eslovénia	5 e 15	10	5	Reino Unido	10 e 15	10	5
Espanha	10 e 15	15	5	Rep. Checa	10 e 15	10	10
Estados Unidos	5 e 15	10	10	Rep. da Moldova	5 e 10	10	8
Estónia	10	10	10	Rep. Eslovaca	10 e 15	10	10
Finlândia	10 e 15	15	10	Roménia	10 e 15	10	10
França	15	10 e 12	5	Rússia	10 e 15	10	10
Grécia	15	15	10	Singapura	10	10	10
Guiné-Bissau	10	10	10	Suécia	10	10	10
Holanda	10	10	10	Suiça	10 e 15	10	5
Hong-Kong	5 e 10	10	5	Timor-Leste	5 e 10	10	10
Hungria	10 e 15	10	10	Tunísia	15	15	10
Índia	10 e 15	10	10	Turquia	5 e 15	10 e 15	10
Indonésia	10	10	10	Ucrânia	10 e 15	10	10
Irlanda	15	15	10	Uruguai	5 e 10	10	10
Islândia	10 e 15	10	10	Venezuela	10	10	10 e 12

**Quadro 1 - Taxas de retenção na fonte relativas ao pagamento de dividendos, juros e royalties a entidades não residentes**

Fonte: Site do Portal das Finanças: informação fiscal-convencões para evitar a dupla tributação-convencões e quadro resumo das convencões

A limitação do imposto português pode, em regra, ser feita:

- a) *Por redução na fonte* que consiste em efetuar a retenção na fonte às taxas previstas na convenção desde que o beneficiário dos rendimentos solicite previamente a limitação em formulário próprio, devidamente comprovado pela autoridade fiscal competente do Estado de residência;

- b) *Por reembolso aos não residentes*, o que pressupõe que o imposto foi retido de acordo com as taxas previstas no CIRC, devendo a restituição do imposto que, por este facto, a mais foi retido, ser solicitado à Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) – Direção de Serviços de Relações Internacionais – mediante preenchimento de formulário adequado.

Pinto (2011, p. 41) refere que “Só não serão aplicadas as taxas previstas na convenção se a taxa prevista na lei interna desse país for mais baixa ou caso não estejam reunidas as condições para acionar a convenção corretamente”.

3 – Quaisquer outros rendimentos não referidos nos números anteriores não são, em regra, tributados no Estado da fonte, sendo, de um modo geral, tributados apenas no Estado de residência. É o que acontece, por exemplo, com os ganhos provenientes da alienação de valores mobiliários (ações de sociedades residentes, por exemplo), e com as comissões por intermediação pagas por uma entidade residente a uma entidade não residente que, não obstante, serem considerados rendimentos obtidos em território português, não são aqui tributados nos termos das convenções celebradas com os países dos beneficiários destes rendimentos.

### **2.5.2 A tributação dos não residentes relativamente a outros rendimentos**

O CIRC contempla igualmente a tributação de outros rendimentos, sendo de salientar as taxas previstas na proposta de Orçamento de Estado para 2013, em que se verifica um agravamento de 15% para 25 % nas taxas que incidem sobre rendimentos auferidos por não residentes com a natureza de comissões, prestação de serviços, royalties, prediais e aluguer de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico. A taxa de 25% mantém-se para os casos de rendimentos de dividendos, juros de depósitos, juros de suprimentos, juros de títulos de dívida, assim como para as mais-valias de partes sociais e de imóveis.

Existe uma crescente preocupação na tributação de rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição de entidades residentes em zona de baixa tributação ou paraísos fiscais. Esses rendimentos irão sofrer um agravamento de taxa de 30 para 35%. De acordo com o artigo 60.º do CIRC, são restringidas cada vez mais as operações de planeamento fiscal, com a introdução de cláusulas anti abuso contra a evasão fiscal e fraudes, com o objetivo de limitar a utilização de paraísos fiscais com regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, nomeadamente através de sociedade de base aí estabelecidas.

### 2.5.3 Hierarquia das CDT'S portuguesas em relação ao direito interno

No caso de uma Convenção ser aplicada em Portugal, “a legislação interna só é aplicável a um nível secundário. De acordo com o Art. 3.º da Convenção Modelo da OCDE, a legislação fiscal interna só é aplicável se”:

1. O termo não estiver definido na Convenção ou
2. A convenção no seu todo não impedir a sua utilização” (G. Teixeira, 2010, p. 281).

Com efeito, determina-se na Constituição da República Portuguesa (CRP), no n.º 2 do art.º 8.º, “As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português”.

Sendo assim, como refere Xavier (2007, p. 120), é inequívoco que:

- a) “O Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei.
- b) Em caso de conflito, o tratado internacional sobrepõe-se à lei interna.”

Segundo o princípio da hierarquia das fontes de direito, uma norma hierarquicamente superior prevalece, em caso de contradição, sobre a norma hierarquicamente inferior. Daqui decorre que as convenções são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, só podendo ser modificadas, conforme refere Pimenta (1993, p. 67), “por denúncia ou modificação de comum acordo com a outra parte contratante”.

### 2.5.4 As críticas às CDT'S

As convenções celebradas com Países Membros da União Europeia (U.E.) “tendem a perder bastante da sua importância, à medida que o direito comunitário fiscal progride e a luta contra a dupla tributação passa a constituir uma tarefa comunitária a solucionar, através de instrumentos de harmonização fiscal supranacional” (Nabais, 2011, p. 188). Não podemos esquecer a prevalência do direito comunitário sobre o direito dos Estados Membros, seja este direito interno ou direito internacional. “Por isso é de nos questionarmos se seria de substituir as diversas CDT's bilaterais por uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) multilateral a celebrar por todos os Estados Membros ou avançar com uma Convenção Modelo de U.E.” (P. Pereira, 2007, p. 477). Igualmente Loureiro (2009, p. 184) refere que “a perpetuação de condições de índole burocrática-administrativa para a aplicação de uma CDT constitui um entrave efetivo e, em alguns casos, incontornável, ao investimento estrangeiro em Portugal”.

Temos igualmente que considerar o abuso na utilização das CDT's. Assim, face às diferentes condições proporcionadas pelos diferentes tratados, não é difícil acreditar que ao nível do planeamento fiscal, os sujeitos passivos procurem as condições mais favoráveis ao desenvolvimento do seu negócio, quando as suas estruturas e dimensão o permitem, principalmente no âmbito das diversas convenções. Tem-se dado casos em que alguns investidores “pedem emprestado” um tratado fiscal, através da formação de uma entidade (normalmente uma sociedade) num país que tenha um tratado fiscal com o país da fonte, isto é, o país onde o investimento é para ser feito e o rendimento em questão é para ser obtido.

Para fazer face a esses abusos, podem os Estados ao ratificar as CDT's incluir cláusulas especiais de restrição, quer no texto da Convenção quer no Protocolo, como por exemplo restrições relativas a zonas francas: Na CDT com os Estados Unidos, no n.º 6 do artigo 17.º, temos uma limitação de benefícios: “...os benefícios previstos pela presente Convenção não serão concedidos...relativas às zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria” No Protocolo Anexo à CDT com o Brasil no n.º 9: “...os benefícios desta convenção não serão atribuídos...relacionadas com as zonas francas da ilha da Madeira, da ilha de Santa Maria, de Manaus a SUDAM e a SUDENE”.

Pretende-se assim com a adição de cláusulas “anti-abuso fiscais” evitar a utilização abusiva das CDT's.

### **2.5.5 Troca de informações no âmbito das CDT'S**

A troca de informações é uma das ferramentas que as autoridades fiscais podem utilizar no sentido de prevenir e combater os abusos das entidades que operam na economia. Essa troca pode assumir diversas formas, nomeadamente: a pedido, automática, espontânea, fiscalizações tributárias simultâneas ou presença de funcionários fiscais.

Xavier (2007, p. 773) sintetiza “os caracteres fundamentais da figura de troca de informações, tal como delineada na maioria das convenções assinadas por Portugal, dizendo que é obrigatória, supletiva, provocada, secreta e especial”. No próprio Modelo de Convenção da OCDE, está também prevista no seu art.º 26 essa faculdade, referindo que “as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou pôr em vigor as leis internas dos Estados contratantes”.

Nabais (2005) acredita que “é de prever uma intensificação da cooperação administrativa entre as autoridades nacionais neste domínio, quer aproveitando os instrumentos já existentes (a troca de informações), quer instituindo novos mecanismos, o que não pode deixar de refletir-se ao nível dos serviços encarregados da fiscalização tributária”. No entanto, como refere Dourado (2003, p. 333): “Para além das limitações decorrentes do carácter bilateral das CDT’s, não existe uma regulação detalhada da troca de informações, a qual só ocorre quando solicitada, pondo por isso em causa a eficácia da aplicação das normas de distribuição de competências”.

## **2.6 As medidas da União Europeia para atenuar ou eliminar a dupla tributação**

Existe uma tendência generalizada na União Europeia para a dispensa da retenção na fonte. Verifica-se essa tendência, por exemplo, na Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990. Segundo essa diretiva, verifica-se a dispensa de retenção na fonte sobre os dividendos pagos pelas empresas afiliadas às sociedades-mãe, assim como na Diretiva n.º 2003/49/CEE, que estipula a aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte sobre juros e royalties pagos entre sociedade-mãe e afiliadas.

### **2.6.1 Diretiva da Poupança N.º 2003/49/CE – Regime comum aplicável ao pagamento de juros e royalties**

A diretiva foi adotada em 3 de junho de 2003. O prazo de execução era 1 de janeiro de 2004. Foi posteriormente alterada pelas Diretivas 2004/66/CE e 2004/76/CE do Conselho. A primeira, alarga a aplicação da diretiva às empresas e aos impostos dos novos Estados Membros, enquanto a segunda concede a alguns novos Estados Membros derrogações temporárias de uma ou mais disposições da diretiva. Ambas as diretivas modificativas deveriam ter sido aplicadas até 1 de maio de 2004.

Considerando que num mercado único as operações entre sociedades de Estados Membros não devem estar sujeitas a condições fiscais menos favoráveis das que são aplicáveis às mesmas operações efetuadas entre sociedades de um mesmo Estado Membro e que tal não acontece com o pagamento de juros e royalties foi, para alterar tal situação, aprovada a diretiva acima referida.

A Diretiva n.º 2003/49/CE, estabelece um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas dos Estados Membros<sup>7</sup>. Elimina-se também, nos casos previstos da diretiva, as retenções na fonte que incidiam sobre este tipo de rendimentos. Com a sua aprovação visa-se suprimir qualquer tributação sobre o pagamento de juros e royalties no Estado Membro que o efetua, nomeadamente a retenção na fonte, conseguindo-se assim a igualdade de tratamento fiscal entre operações nacionais e operações transfronteiras. Pretende ao mesmo tempo assegurar que o beneficiário efetivo dos pagamentos seja tributado no seu Estado Membro de residência ou, no caso dos estabelecimentos estáveis, no Estado Membro em que se situam. A diretiva prevê um procedimento de reembolso para os casos em que o imposto tiver sido retido na fonte.

Ao tributar o beneficiário efetivo no Estado Membro de residência (no caso dos estabelecimentos estáveis, no Estado-Membro onde se situem), garante-se que esse rendimento é tributado na mesma jurisdição em que as respetivas despesas são dedutíveis, ou seja, o custo de angariação do capital, no caso dos rendimentos dos juros, e as despesas de investigação e desenvolvimento, no caso das royalties. Isto, conforme refere o Relatório da Comissão ao Conselho (2009, p. 276). O regime deve aplicar-se unicamente ao montante de juros e royalties que seriam acordados entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de quaisquer relações especiais.

“Por razões orçamentais, Portugal foi autorizado a beneficiar de um período transitório” (Pinto, 2011, p. 98), durante o qual pode ainda efetuar a retenção na fonte.

A diretiva foi transposta para o direito interno pelo Dec.-Lei n.º 34/2005, de 17 de fevereiro, prevendo a aplicação de uma taxa de retenção de 10% durante quatro anos (com início em 1.07.2005) e 5% durante os quatro anos seguintes, desde que verificados determinados requisitos e condições, nomeadamente:

- a) As sociedades beneficiárias dos juros ou royalties devem estar sujeitas a imposto sobre os lucros e assumir uma das normas jurídicas previstas na Diretiva;
- b) A entidade residente no território português deve ser uma sociedade associada à sociedade que é o beneficiário efetivo dos juros ou royalties, o que se verifica se uma detiver participação na outra sociedade de, ou for por esta participada em, pelo menos 25% do capital social;
- c) A sociedade a quem são efetuados os pagamentos, seja o beneficiário efetivo.

---

<sup>7</sup>Esta diretiva foi transposta para o ordenamento jurídico nacional através do DL. N.º 62/2005 de 11 de março

Note-se que em relação à alínea b) enunciada, relativamente ao período de participação, “o Estado Membro pode optar por não aplicar a presente diretiva a uma sociedade de outro Estado Membro ou a um estabelecimento permanente de uma sociedade de outro Estado Membro, caso as condições enunciadas não se tenham verificado por um período ininterrupto de pelo menos dois anos”<sup>8</sup>. Esta disposição é, segundo o Relatório da Comissão ao Conselho (2009, p. 280), “um importante meio para combater os abusos que resultem de participações adquiridas no capital de sociedades com o único objetivo de aproveitar os benefícios fiscais previstos, e que não se destinam a manter-se”.

No processo Denkavit<sup>9</sup>, julgado no Tribunal de Justiça Europeu (TJE), o Tribunal concluiu que, enquanto derrogação ao princípio da isenção de impostos por retenção na fonte estabelecido pela Diretiva 2003/49/CE, a opção do período de participação devia ser objeto de interpretação estrita. O julgamento desse processo visou combater o aproveitamento abusivo dos benefícios da diretiva através de participações temporárias, meramente motivadas por razões fiscais. Conforme o Relatório da Comissão ao Conselho (2009, p. 280), o TJE afirmou que “os Estados-Membros não são obrigados a conceder a isenção desde o início do período de participação, sem que esteja garantida a possibilidade de obterem o pagamento posterior do imposto, se a participação não se mantiver durante o período mínimo, ou conceder imediatamente a isenção com base num compromisso unilateral pela empresa mãe”<sup>10</sup>. Contudo, este acórdão foi emitido antes de o Conselho alterar a Diretiva 76/308/CE com o objetivo de alargar o âmbito de cooperação administrativa na cobrança de créditos de impostos sobre o rendimento<sup>11</sup>. Este novo contexto jurídico pode alterar as obrigações dos Estados Membros ao abrigo da diretiva, uma vez que dispõe agora de novos instrumentos para a recuperação de dívidas fiscais.

Contudo, poder-se-ia ponderar uma situação relacionada com a alargamento do âmbito de aplicação desta norma, ou seja, aplicar a diretiva igualmente às sociedades não associadas. Isto seria coerente com o princípio e objetivo do artigo 163.º do Tratado CE de “...reforçar as bases científicas e tecnológicas da indústria comunitária e fomentar o desenvolvimento da sua capacidade concorrencial internacional...”. Saliente-se ainda que o alargamento do âmbito de aplicação seria coerente com os artigos 11.º e 12.º do Modelo de Convenção OCDE, que não fazem distinção entre sociedades associadas e não associadas.

---

<sup>8</sup>Diretiva 2003/49/CE do Conselho - 3 de junho de 2003, Artigo 1.º n.º 10

<sup>9</sup>Ponto 31 do Acórdão de 17.10.1996 relativo aos processos conjuntos C-283/94, C-291/94 e C-292/94 DenkavitInternationalBVA.o. contra BundesamtfürFinanzen, n.º 27

<sup>10</sup>Ponto 33 do Acórdão de 17.10.1996 relativo aos processos conjuntos C-283/94, C-291/94 e C-292/94 DenkavitInternationalBVA.o. contra BundesamtfürFinanzen, n.º 27

<sup>11</sup>Diretiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de junho de 2001, que altera a Diretiva 76/308/CE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos

Por último, há que ter em conta a incidência orçamental de um eventual alargamento do âmbito de aplicação. Contudo, deve sublinhar-se que essa incidência poderá ser limitada, uma vez que a maioria dos Estados Membros já renuncia no todo ou em parte aos seus direitos de tributação, quer através da legislação nacional quer nas suas CDT's com outros Estados Membros.

No que respeita ao nosso país, temos que as convenções portuguesas sobre dupla tributação, estabelecem taxas reduzidas de retenção na fonte sobre os juros e as royalties para os residentes de outros Estados contratantes e como consequência, sobrepõem-se às disposições internas aplicáveis a este tipo de rendimentos. As taxas standard de retenção na fonte aplicáveis a juros e a royalties na rede portuguesa de CDT's são respetivamente de 10 e 15%.

Em conformidade com a prática comum, as taxas reduzidas de retenção na fonte relativas aos juros e aos royalties na rede portuguesa de CDT's não são aplicáveis se o beneficiário dos juros ou das royalties, sendo residente noutro Estado contratante, tiver em Portugal, de onde provém os juros ou as royalties, um estabelecimento estável ao qual esteja efetivamente ligado o crédito que dá origem aos juros. Nestes casos, Portugal como Estado de proveniência dos rendimentos deve tributar os juros ou as royalties, considerando-os como parte dos ganhos do estabelecimento estável, sujeitando-os às taxas internas de retenção na fonte.

Foram celebrados vários acordos de troca de informações, ao abrigo desta diretiva, com Estados e territórios não pertencentes à U.E., visando assegurar a tributação no Estado Membro de residência do investidor. Medidas equivalentes àquelas consagradas nesta diretiva, foram acordadas pela U.E. com a Suíça e o Liechtenstein, países membros da Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA) e ainda com Andorra, Mónaco e São Marino. Além disso, foram concluídos acordos bilaterais no mesmo sentido entre todos os Estados Membros da U.E. e 10 territórios associados ou dependentes do Reino Unido e dos Países Baixos, com vista a serem aplicadas medidas semelhantes às previstas na diretiva. A Comissão desenvolve atualmente negociações com importantes praças financeiras asiáticas, de forma a estender a estas, a aplicação de medidas equivalentes às previstas na diretiva, assim como já iniciou a negociação de um acordo de assistência em matéria de fiscalidade da poupança com a Noruega.

Com o intuito de demonstrar a aplicação prática das medidas previstas na diretiva, consideremos um caso em que existe o pagamento de rendimentos de royalties, pagas por uma sociedade Portuguesa a uma sociedade de um Estado Membro que detém uma participação na empresa Portuguesa de 35%, desde há três anos. Neste caso, verificam-se os pressupostos do n.º 1 do artigo 96.º do CIRC, pelo que, a tributação pode ser efetuada ao abrigo da Diretiva n.º

2003/49/CE, transposta na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º do CIRC. Terá a empresa Portuguesa que efetuar uma retenção na fonte de 5%, cumprindo então o regime transitório.

Para acionar o benefício da redução de taxa, a empresa do Estado-Membro terá que estar na posse de um formulário (Modelo 01-DJR), certificado pelas autoridades fiscais do seu país até ao termo do prazo<sup>12</sup> para a entrega do imposto retido. Se a sociedade do Estado Membro não cumprisse as condições do n.º 1 do artigo 96.º do CIRC, (tivesse uma participação inferior a 25% ou há menos de dois anos), poderia contudo acionar a Convenção com Portugal, sendo que, teria que estar na posse de um formulário (Modelo 21-RFI), certificado pelas autoridades fiscais do seu país até ao termo do prazo para a entrega do imposto retido (dia 20 do mês seguinte), sendo então a tributação à taxa prevista na Convenção entre Portugal e esse Estado Membro.

Tal como sucede com as royalties, e ao abrigo da Diretiva da Poupança, também o pagamento de juros de fonte portuguesa a residentes de outros Estados está sujeito ao regime transitório, desde que verificados os pressupostos de aplicação desse regime tributário, nomeadamente no que respeita à participação no capital social (deter pelo menos 25% do capital durante pelo menos dois anos, de acordo com o estipulado no artigo 96.º, n.º 1 do CIRC), à natureza e residência das entidades beneficiárias desses rendimentos.

O exemplo referido em cima para o caso das royalties, poderá ser adaptado da mesma forma ao pagamento de juros.

### **2.6.2 Diretiva “Sociedades-Mãe e Sociedades Afiliadas” N.º 2011/96/UE<sup>13</sup> - Dividendos**

Esta Diretiva cumpre o objetivo de isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respetivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe. As operações entre essas sociedades não devem ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções decorrentes das disposições fiscais dos Estados Membros.

Devem ser criadas regras fiscais neutras, no que se refere à concorrência, a fim de que as empresas se adaptem às exigências do mercado interno, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional. Tornava-se necessário facilitar os

---

<sup>12</sup>Na legislação portuguesa, no momento em que é apurado o montante das royalties, tendo então o imposto que ser pago até ao dia 20 do mês seguinte ao do apuramento do respetivo valor

<sup>13</sup>Ver anexo de legislação – Art.ºs 14.º e 98.º do CIRC

agrupamentos de sociedades à escala comunitária, sendo que, esta diretiva prevê, no caso de distribuição de lucros das sociedades afiliadas às suas sociedades-mãe com domicílio fiscal noutra Estado membro:

- a) A eliminação da retenção na fonte no Estado da filial, relativamente aos lucros distribuídos por esta à sua sociedade mãe;
- b) A eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos através da isenção destes lucros, ou através de uma dedução à coleta da fração do imposto da afiliada correspondente a tais lucros, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente.

Em consonância com a Diretiva Sociedade-Mãe/Sociedades Afiliadas 90/435/CEE e subsequentes alterações, (diretiva esta reformulada pela 2011/96/UE e que lhe serviu de base), os dividendos distribuídos por uma afiliada portuguesa a uma sociedade mãe localizada num país da U.E. estavam sujeitos às taxas máximas de retenção na fonte de 15% até 1997 e de 10% até Dezembro de 1999. A partir de Janeiro de 2000, os dividendos pagos e cobertos por esta Diretiva deixaram de estar sujeitos a retenção na fonte.

O Artigo 3.º, parágrafo 1, dessa Diretiva, define Sociedade-Mãe como qualquer sociedade de um Estado Membro que satisfaça as condições enunciadas no Artigo 2.º (definição de sociedade)<sup>14</sup> e que detenha no capital de outra sociedade de outro Estado Membro, que cumpra as mesmas condições, uma participação mínima de 10%, conforme definido na Diretiva. Conforme a alínea b) do n.º 2 do artigo 3.º, não se deve aplicar a presente Diretiva às sociedades que não conservem durante um período ininterrupto de pelo menos um ano, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe<sup>15</sup>.

Porém, e conforme o estipulado no n.º 7 do artigo 98.º do CIRC, se um dos requisitos não for cumprido e houver lugar a retenção na fonte, pode ser solicitado o reembolso total ou parcial do imposto retido, ao abrigo desta Diretiva, no prazo de dois anos contados a partir do ano em que

---

<sup>14</sup>O termo “sociedade” designa todas as pessoas coletivas para efeitos fiscais.

Para efeitos da aplicação da presente Diretiva, a expressão “sociedade de um Estado Membro” designa qualquer sociedade: (a) que revista uma das formas enumeradas no anexo (sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial e as cooperativas e empresas públicas constituídas de acordo com a legislação portuguesa); (b) que, de acordo com a legislação fiscal de um Estado Membro, seja considerada como tendo nele o seu domicílio fiscal e que, nos termos de uma CDT celebrada com um Estado Terceiro, não seja considerada como tendo domicílio fora da Comunidade; (c) que além disso, esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a IRC em Portugal, ou a qualquer outro imposto que venha a substituir um destes impostos.

<sup>15</sup>De acordo com o Ofício Circulado 20069/2002, para fazer a prova de titularidade da participação de modo ininterrupto durante 1 ano, no caso de sociedades por quotas, deve ser efetuada a exibição de uma certidão da Conservatória do Registo Comercial e, no caso das sociedades anónimas, a exibição de uma declaração emitida pela entidade depositária ou registadora.

se verificou o facto gerador do imposto, não existindo um formulário próprio, pelo que terá de ser efetuado através de um requerimento, a ser remetido à Direção de Serviços das Relações Internacionais, juntamente com os necessários meios de prova requeridos pelos referidos Serviços. De igual modo, no caso dos dividendos, a taxa reduzida de retenção não é aplicável se o beneficiário dos dividendos, residente de outro Estado Contratante, tiver em Portugal, de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento estável a que estiver efetivamente ligada a participação que dá origem aos dividendos.

Finalmente, os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de outro Estado Contratante tenha em Portugal, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável, estão ainda sujeitos às leis fiscais nacionais.

Presentemente, e após a abolição das taxas de retenção na fonte, as CDT's deixaram de ter aplicação nas situações a coberto da Diretiva. Nos restantes casos (veja-se, nomeadamente, a não verificação de alguns dos requisitos ou pressupostos de aplicação daquela Diretiva), aplicam-se as CDT's, se estiverem em vigor e a regularem as relações entre os Estados contratantes.

Tendo em consideração as normas decorrentes da Diretiva, conclui-se então que, nas condições estabelecidas no seu artigo 2.º, não há lugar a tributação no Estado Membro da fonte, ficando eliminada a dupla tributação jurídica internacional entre os Estados Membros. Como é óbvio, esta situação é mais vantajosa que as previstas nas CDT's, dado que estas permitem atenuar a dupla tributação e não eliminá-la, pois o estado da fonte continuará a tributar esses rendimentos a taxas reduzidas, variando entre 5% e 15%.

Para sintetizar o que já foi dito, podemos referir que, em termos de tributação dos dividendos pagos por uma sociedade filha residente em Portugal a uma sociedade mãe que não possua sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal, esses rendimentos são tributados a uma taxa liberatória de 25%, ao abrigo do n.º 4 do artigo 87.º do CIRC. Mas, nos termos do n.º 1 do artigo 98º do CIRC, a obrigação de retenção na fonte é limitada, quando por força de uma CDT possa haver essa possibilidade. Neste caso, o beneficiário dos dividendos deverá fazer prova perante a entidade obrigada a fazer a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos que possibilitam acionar a convenção.

Em termos administrativos, terá pois que fazer a entrega do Modelo 21 RFI (pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português), devidamente certificado pelas autoridades fiscais do país de residência do beneficiário. Como anteriormente foi referido, no

caso das CDT's assinadas por Portugal, essa retenção na fonte é atenuada, possibilitando a prática de taxas reduzidas, que variam entre 5% e 15%. No entanto, no caso já referido, e ao abrigo do artigo 14.º do CIRC, e no caso de se acionar os direitos decorrentes da aplicação da Diretiva 90/435/CE, pode haver uma isenção total da retenção na fonte, desde que estejam cumpridos os pressupostos que o possibilitem, nomeadamente:

- a) A sociedade que distribui os lucros tem que ter sede em Portugal e ser sujeita a IRC;
- b) A entidade beneficiária dos lucros tem que ser residente noutro Estado Membro da União Europeia e ser sujeita a imposto sobre as sociedades;
- c) Para a entidade não residente ser considerada Sociedade-Mãe, terá de deter diretamente na entidade pagadora (Sociedade-Filha), uma participação no capital não inferior a 10%, durante pelo menos um ano.

A entidade beneficiária deverá fazer igualmente prova de residência, através de uma declaração (diferente do Modelo RFI) confirmada e autenticada pela sua Administração Fiscal.

No sentido de ilustrar a aplicação prática do exposto, consideremos uma situação (adaptada de Pinto, 2011, p. 90-91) em que a sociedade Portuguesa ABC vai proceder à distribuição de lucros pelos seus sócios, que são a sociedade italiana BITALIA, que detém há 2 anos uma percentagem de participação de 30% e a sociedade francesa CFRANÇA, que detém há 3 anos uma percentagem de participação de 5%. Quais são as implicações tributárias desta situação?

Por via da aplicação do n.º 3 do artigo 14.º do CIRC, a sociedade BITALIA, como tem uma participação superior a 10% e há mais de um ano, pode beneficiar do regime fiscal da Diretiva Mães-Afiliadas, que lhe confere a isenção de tributação nos dividendos recebidos. Deve porém, obter a prova mencionada no n.º 4 do artigo 14.º do CIRC, através de uma declaração de residência do seu estado de residência, no caso a Itália.

A sociedade CFRANÇA, como tem uma participação inferior a 10%, terá uma taxa de tributação de 25%. Poderá no entanto beneficiar da CDT assinada entre Portugal e França. Para acionar a convenção teria que estar na posse de um formulário (Modelo 21-RFI), certificado pelas autoridades fiscais francesas até ao termo do prazo<sup>16</sup> para a entrega do imposto retido, sendo então a tributação à taxa prevista na Convenção entre Portugal e França, no caso, 15%. Se no termo do prazo a sociedade CFRANÇA não estiver na posse do formulário devidamente autenticado, a sociedade portuguesa pagadora dos dividendos terá que efetuar a retenção na fonte à taxa de 25%. Caso não o faça, fica responsável pelo pagamento do imposto não retido, de acordo com o n.º 5 do artigo 98.º do CIRC. Não obstante, se o formulário for apresentado

---

<sup>16</sup>Na legislação portuguesa, no momento em que é apurado o montante das royalties, sendo então o imposto que ser pago até ao dia 20 do mês seguinte ao do apuramento do respetivo valor

posteriormente, fica afastada dessa responsabilidade, sendo apenas sujeita a coima, como determina o n.º 6 do mesmo artigo.

Se contudo a sociedade portuguesa tiver feito a retenção na fonte a 25% devido à falta de apresentação atempada do formulário, pode a CFRANÇA pedir o reembolso ao Estado português do diferencial entre os 15 e os 25%, no prazo de dois anos em que os dividendos foram colocados à disposição, através do preenchimento do formulário 23 RFI.

## **2.7 Conclusões**

As CDT's ou os acordos de dupla tributação, são o meio normal de atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional. Essas CDT's são baseadas no Modelo de Convenção da OCDE. Assim a Convenção Modelo da OCDE é o ponto de partida para a maioria das Convenções assinadas entre os Estados. São reguladas as competências tributárias dos Estados, enumerando as situações que legitimam essas competências. A convenção Modelo da OCDE foi um instrumento fundamental para se obter uma harmonização da legislação relacionada com a tributação das sociedades não residentes e contribuiu para a expansão económica e do comércio em termos globais.

Através da análise deste Modelo verifica-se a existência de diversos tipos de rendimentos auferidos pelas sociedades não residentes, podendo a respetiva tributação tomar diferentes sentidos, atribuindo diferentes legitimidades ao ato de tributar, podendo ser de competência exclusiva do Estado da fonte, do Estado da residência, ou existir tributação repartida entre os dois.

No âmbito da União Europeia, e no sentido de eliminar ou atenuar a dupla tributação, constata-se uma tendência generalizada de isentar ou reduzir as retenções no Estado da fonte. Com efeito, e devido à especificidade e complexidade de diferentes situações, criou-se através da Diretiva da Poupança, um regime fiscal comum aplicável ao pagamento de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados Membros da U.E., com o objetivo de suprimir qualquer retenção no Estado da fonte (pagador dos rendimentos), passando esses rendimentos a ser tributados unicamente no Estado de residência do seu beneficiário. Criou-se igualmente a Diretiva Mães-Filhas, que configura um regime de isenção de retenção na fonte sobre a distribuição de dividendos entre uma sociedade residente em Portugal e a sociedade-mãe residente noutro país da U.E., mediante determinados pressupostos.

Assim, assiste-se a nível internacional e internamente na U.E., a uma tendência clara no sentido de desenvolver esforços de diminuir ou eliminar a dupla tributação dos rendimentos obtidos pelas entidades não residentes sem e.e.

## CAPÍTULO III - A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

### 3.1 Introdução

A eficácia espacial das normas rege-se, tradicionalmente, pelo princípio da territorialidade objetiva ou real. Segundo o seu entendimento clássico, as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, 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 vetor negativo e um vetor positivo. Segundo o vetor negativo, as leis estrangeiras não se aplicam ao território do país em causa, ou seja, 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 vetor positivo, as leis tributárias internas aplicam-se no território nacional, de modo generalizado, inclusivamente aos que não são nacionais desse Estado, ou seja, aos estrangeiros” (Xavier, 2008, p. 22 e ss.).*

No entanto, “a progressiva internacionalização da economia levou a que as legislações internas e as convenções internacionais elegessem como elementos relevantes de conexão com o território já não aspetos objetivos ou reais, mas elementos subjetivos diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte. É o chamado princípio da territorialidade subjetiva ou pessoal” (Nabais, 2011, p. 225).

Uma noção fundamental para se enquadrar as questões relacionadas com o princípio da territorialidade prende-se com a correta interpretação do conceito de *estabelecimento estável*. “É uma problemática que está indissociavelmente ligada à soberania tributária dos Estados” (Cardona, 1995, p. 247). Trata-se de um conceito essencial no domínio da tributação internacional que permite fixar *quais os rendimentos de não residentes que vão ser tributados*. Um conceito cuja definição seja baseado em normas de âmbito alargado, permitindo ao Estado da fonte obter mais receita.

Neste capítulo serão analisados os diferentes conceitos da noção de estabelecimento estável (e.e.), consoante estamos na presença de país industrializados e de países em vias de desenvolvimento. Por via da celebração das diversas CDT's, os diversos países abdicam de

parte da sua soberania fiscal. No entanto, existem tendências diferentes na amplitude do conceito, dependendo dos interesses em causa. Iremos observar a posição de Portugal nesta área, através do legislado internamente ao abrigo do CIRC e quais as questões em que se verificam divergências face ao previsto na Convenção Modelo da OCDE.

### 3.2 O conceito de estabelecimento estável

#### 3.2.1 Elemento de conexão fundamental

O estabelecimento estável está definido, no nosso direito interno, através do art. 5.º, n.º1 do CIRC, como “qualquer instalação fixa (ou representante permanente) através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola” (Grajales, 2010, p. 47)<sup>17</sup>. Uma noção em que encontramos dois elementos de verificação cumulativa: um elemento estático, constituído pela organização através da qual é exercida uma certa atividade, e um elemento dinâmico, constituído pela atividade exercida considerada em si mesma.

Relativamente à *natureza da atividade exercida*, a lei fiscal define-a em termos muito amplos. Segundo o n.º 4 do art. 3.º do CIRC, “são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”.

Relativamente ao *tipo de organização*, a lei portuguesa, ao referir-se apenas a “qualquer instalação fixa”, parece integrar em geral apenas *estabelecimentos reais*, o que é concretizado no n.º 2 do artigo 5.º do CIRC, que dispõe: “incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) um local de direção; b) uma sucursal; c) um escritório; d) uma oficina; f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português”.

Por outro lado, nos termos do n.º 3 do mencionado art.º 5, são também considerados estabelecimentos estáveis um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas, ou barcos de perfuração utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais, quando a sua duração ultrapasse seis meses. Além disso, a lei

---

<sup>17</sup>, Refere que para estarmos na presença de um estabelecimento estável, concorrem três condições cumulativas: a) Material ou física – a existência de um local de negócios; b) Geográfica ou temporal – que esse local seja fixo, geográfica e temporalmente; c) Empresarial – que nesse local de negócios fixo se realizem as atividades da empresa.

continua a prever a existência de estabelecimentos estáveis sem a presença de uma instalação fixa, ou seja, de *estabelecimentos pessoais*, como é o caso, contemplado no n.º 6 desse art.º 5, de uma pessoa que, “não sendo considerado agente independente, atue no território português por conta de uma empresa e exerça habitualmente poderes de intermediação e de conclusão de trabalhos que vinculem a empresa” (Xavier, 2007, p. 306).

Com efeito, em termos de soberania tributária do Estado português, não são apenas as entidades residentes que estão sujeitas ao dever de pagar impostos; todos quantos em determinadas condições permanecem ou exercem, com carácter de regularidade e habitualidade, certas atividades em território nacional, estão, ou podem estar, sujeitos ao respetivo poder tributário. “A nacionalidade foi substituída pela residência” (Cardona, 1995, p. 248). Está assim demonstrada a relação entre soberania tributável e estabelecimento estável: este último é um dos elementos fundamentais de conexão, de cuja existência e verificação vai depender o exercício do poder de tributar do Estado onde se localiza a respetiva instalação.

Esta clarificação é de relevante interesse, na medida em que surge como um guia, quer para as empresas, quer para as autoridades fiscais. A este propósito Abreu (2012, p. 35) sublinha que “a figura do estabelecimento estável representou historicamente um compromisso entre o Estado da residência do vendedor e o Estado de residência do comprador (Estado da fonte), garantindo simultaneamente o interesse de ambos: do primeiro, porque não permite a tributação pelo segundo na ausência de estabelecimento estável; do segundo, porque a existência de tal estabelecimento estável legitima o exercício dos seus poderes tributários”.

### **3.2.2 A evolução do conceito**

“O conceito de estabelecimento estável nasceu na segunda metade do Século XIX, com o intuito de estabelecer regras quanto à liberdade de ser exercida certa atividade comercial e ao direito de livre estabelecimento das empresas, nos municípios existentes na Prússia” (Cardona, 1995, p. 250).

Segundo Cardona (1995, p. 250), “para efeitos de tributação, o conceito de estabelecimento estável visava evitar a dupla tributação que emergia das aludidas relações intermunicipais, pela adoção da regra segundo a qual o poder de tributar os rendimentos imputáveis ao estabelecimento, deveria ser deferido ao município da respetiva instalação, ainda que o *proprietário* estivesse sediado ou domiciliado noutra município”. A instalação, neste âmbito e neste tempo histórico, parece comportar os elementos de “permanência” e de “afetação” a uma

certa área, sendo certo, no entanto, que o elemento físico de ligação a um espaço geográfico determinado não assumia significado especial.

O virar do século trouxe consigo novos e complexos problemas gerados pela crescente necessidade de desenvolvimento da atividade comercial e industrial para fora das fronteiras dos diversos Estados e blocos económicos. Tal como refere Cardona (1995, p. 252) “a necessidade de obviar a conflitos emergentes da aplicação de duas jurisdições em confronto, bem como as exigências sentidas pelas autoridades de proporcionar maiores e melhores condições de desenvolvimento e de funcionamento do mercado internacional, estiveram na base do incremento das negociações de convenções tendentes a evitar a dupla tributação”.

Em 1899 é assinado o Tratado entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia, que terá sido a primeira convenção internacional sobre matéria fiscal. “Esta Convenção estabelecia o princípio de que os rendimentos obtidos através de estabelecimento estável, no outro Estado, deveriam aí ser sujeitos a tributação. Dá uma série de exemplos de estabelecimento estável, de entre os quais se destaca o de um local mantido com o propósito de exercer uma certa atividade e o de uma agência permanente. Por outro lado apenas o comércio itinerante e a atividade artesanal não estavam sujeitos a tributação no Estado da fonte” (Cardona, 1995, p. 252). Esta Convenção “alargou” o conceito de estabelecimento estável através do primado da regra da tributação no Estado da fonte, representando deste modo um compromisso entre este e o Estado da residência.

No final da 2ª Guerra Mundial foi fundada a OCDE, cujo Comité dos Assuntos Fiscais ficou incumbido pelo Conselho de 1958 de elaborar um Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação. Os relatórios culminaram com a publicação do Modelo de Convenção de 1963. Este Modelo consagra de forma definitiva a regra geral do primado da tributação no Estado de residência e consagrou esse princípio como parâmetro fundamental do poder tributário dos Estados.

No que concerne à noção de estabelecimento estável, o Comité de Assuntos Fiscais propôs e viu estabelecido no artigo 5.º do Modelo de Convenção da OCDE o princípio segundo o qual “*a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on*”<sup>18</sup>: A consideração da insuficiência dessa definição para englobar todos os casos, resultou na adoção de uma lista de exemplos integradores da noção de estabelecimento estável, incluindo os trabalhos de construção com uma duração superior a doze meses.

---

<sup>18</sup>Instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade.

O Modelo de 1963 foi revisto em 1977 e, posteriormente, em 1992. No entanto, os elementos da definição relativos à noção de estabelecimento estável, mantiveram-se, na sua essência, praticamente inalterados. Todavia, deve salientar-se que, “a dicotomia Estado da fonte – Estado da residência, para efeitos de determinação do poder de tributar, nunca deixou de estar presente nas relações entre os diversos Estados componente da Comunidade Internacional, traduzindo-se tais divergências pela diferente conceção de estabelecimento estável ou até pelas diversas regras interpretativas do referido conceito” (Cardona, 1995, p. 254).

A discussão entre a regra da tributação no Estado da residência (preferida pelos países desenvolvidos, industrializados e exportadores de capital) e no Estado da fonte (preferida pelos países em vias de desenvolvimento e importadores de capital) esteve sempre presente no foro internacional. Nem as propostas formuladas pelo comité dos Assuntos Fiscais da OCDE respondiam totalmente às questões emergentes da regulamentação dos interesses entre os países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento.

Em 1980 foi criado um grupo no âmbito da Secretaria Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), o qual apresentou um Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação que, no essencial, procurava formular as soluções mais adequadas para regular as relações entre países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento, de entre as quais se deve destacar a do reforço do princípio de tributação no Estado da fonte, afastando-se, assim, do modelo da congénere da OCDE.

O modelo de Convenção da ONU, não sendo totalmente inovador face ao Modelo da OCDE, contém, no que concerne ao conceito de estabelecimento estável, algumas especificidades reveladoras dos princípios que motivaram a sua elaboração, designadamente os de privilegiar os interesses dos países em vias de desenvolvimento nas suas relações com os países desenvolvidos. Neste modelo, o conceito de estabelecimento estável é mais amplo, representando, como a sua génese o fundamenta, a tentativa de favorecer a tributação no Estado da fonte em detrimento do Estado de residência.

### **3.2.3 Harmonização dos interesses dos países exportadores de capital e dos países importadores de capital**

“A evolução concetual do conceito de estabelecimento estável resulta, em grande parte, da tentativa de harmonizar, a nível da repartição do poder de tributar, os interesses dos países industrializados e dos países em vias de desenvolvimento” (Cardona, 1995, p. 256). De salientar que o conceito de estabelecimento estável serviu dois objetivos que à partida poderiam parecer

inconciliáveis. Primeiro, o país exportador de capital, é titular do poder de tributar os seus residentes pela totalidade dos seus rendimentos, sem qualquer limitação no âmbito da sua ordem jurídica interna. Segundo, o Estado da fonte ou da origem do rendimento é também detentor do poder de tributar os rendimentos gerados no seu território, apenas com as limitações resultantes do estatuto de não residente.

Pela via da celebração de convenções em matéria fiscal, e através da regulação e aceitação bilateral do conceito de estabelecimento estável, os dois Estados aceitam restringir a respetiva soberania fiscal. Assim, as atividades levadas a efeito por intermédio de um estabelecimento estável situado em determinado país, podem aí, na fonte, ser sujeitas a imposto, sendo certo que o Estado da residência, abdica, quanto a essas atividades e aos eventuais e consequentes rendimentos, do respetivo poder de arrecadar o imposto, de acordo com o princípio de tributação do rendimento mundial dos residentes.

Assistimos, assim, “à limitação do poder soberano dos Estados, uma vez que a celebração de CDT’s sobre esta matéria, impedirá que sejam aplicadas ao mesmo facto jurídico tributário duas normas de incidência constantes de duas ordens jurídicas distintas” (Cardona, 1995, p. 257). Assim, nasce uma restrição ao poder de tributar inerente à soberania, sendo no entanto salvaguardados outros valores e interesses do financiamento da atividade económica em geral. Porém, o objetivo da harmonização só poderá ser realizável se os conceitos invocados assumirem o mesmo significado e forem de idêntica aplicação em cada um dos países destinatários das normas relevantes, o que nem sempre se verifica. Com efeito, como iremos ter oportunidade de verificar, em Portugal o conceito de estabelecimento estável é mais amplo, em determinados casos, do que o consagrado no Modelo da OCDE. O mesmo se verifica em outros Estados Membros, nomeadamente Itália, Espanha, Reino Unido e Grécia, em que se encontram diferenças assinaláveis.

### **3.2.4 O estabelecimento estável no Modelo de Convenção da OCDE**

#### **3.2.4.1 Elementos positivos do conceito**

A empresa deve exercer uma certa atividade comercial com caráter de regularidade, ainda que por meio de pessoal contratado, através de uma instalação fixa. De referir que o critério de permanência e de duração poderão ser indispensáveis para a qualificação destes casos, como consubstanciando um estabelecimento estável. No modelo proposto pela OCDE podemos

enumerar as seguintes condições ou pressupostos de cuja verificação depende a existência de um estabelecimento estável:

*(i) Existência de um local ou instalação fixa de negócios*

Um dos pressupostos inerentes à atribuição do poder de tributar certas categorias de rendimentos ao Estado da fonte depende da existência, no seu território, de uma instalação ou local de negócios.

Como salienta M. Pires (1984, p. 746) entre a conceção de estabelecimento estável, considerando-o existente apenas “quando produz um lucro direto”, e, uma outra para a qual “seria suficiente a existência de uma instalação fixa na qual a empresa realiza toda ou parte da sua atividade”, os textos da OCDE elegeram a primeira. Assim não existirá estabelecimento estável quando a instalação fixa se destina apenas à compra de mercadorias mas já não à compra seguida por outras operações, ainda que complementares. Este local pode ser constituído por um terreno, um equipamento, uma oficina ou um estaleiro. Fundamental para este efeito é que “disponha de um mínimo de condições necessárias para o exercício efetivo de certa atividade” (Cardona, 1995, p. 261).

Todavia, não basta existir uma instalação para que se possa falar de estabelecimento estável. É condição essencial que a mesma “seja fixa, que assuma um certo grau de permanência, sem contudo ser exigida a implantação no solo” (Serrão, 2009, p. 309), mas apenas a permanência num determinado espaço. É irrelevante o facto de a empresa ser ou não proprietária do local podendo até situar-se nas instalações de outra empresa. Ter à sua disposição um certo espaço usado nas suas atividades empresariais é suficiente para constituir uma instalação fixa, pelo que não é exigido que a empresa detenha um direito jurídico formal sobre essa instalação. Pode, por exemplo, constituir estabelecimento estável uma empresa que ocupe ilegalmente um certo espaço a partir do qual exerce a sua atividade.

Por exemplo, uma autocaravana pode constituir uma “instalação fixa”, desde que permaneça num local geográfico determinado, durante um certo período de tempo. Terá que estar ligada a um lugar, ter um vínculo geográfico com a atividade desenvolvida. Cardona (1995, p. 262) refere que “é fundamental a *“intenção”* (elemento subjetivo) que preside à ligação com certo espaço geográfico”.

Como assinala M. Pires (1984, p. 740) “pode existir um estabelecimento estável se a atividade foi exercida por um breve período em virtude de caso fortuito ou de força maior porque a

intenção era exercer a atividade com caráter duradouro”<sup>19</sup>. Esse caso fortuito poderá ser por exemplo, a morte do contribuinte, insucesso do investimento, entre outros. Se pelo contrário, a intenção era o exercício temporário da atividade, mas se mantiver a instalação, estamos perante um estabelecimento estável.

Serrão (2009, p. 311) refere ainda que “se uma entidade não residente em território português dispuser de várias instalações fixas, localizadas em pontos geográficos distintos desse território (por exemplo, várias sucursais do mesmo banco), para efeitos fiscais, considera-se que essa entidade dispõe de um único estabelecimento estável, sendo o lucro que lhe é imputável apurado de uma forma sintética e centralizada”<sup>20</sup>.

De acordo com o artigo 5.º da Convenção modelo da OCDE, também constitui um e.e. uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais, assim como um estaleiro de construção ou de montagem, isto se a sua duração exceder doze meses.

#### *(ii) Os agentes dependentes*

As empresas exercem nos dias de hoje, com muita frequência a sua atividade no estrangeiro, por intermédio de representantes ou agentes, que são concebidos como estabelecimento estável, nos casos e nas condições previstas no parágrafo 5.º do artigo 5.º do Modelo. É uma situação que não encaixa no conceito de instalação fixa, mas que na prática acaba por ser, desde que esse agente tenha poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta (Serrão, 2009, p. 319). Veja-se que, se assim não fosse, tínhamos um espaço aberto para a fuga à tributação, pois as empresas podiam justificar que não mantinham noutro Estado uma instalação, mas sim um mero agente.

Todavia, para que a empresa efetivamente possa ser tributada de acordo com as regras próprias do estabelecimento estável “é necessário que esse agente ou representante não seja um agente independente, isto é, que não de pessoas que exercem com caráter de habitualidade e com efetiva autonomia e independência as suas atividades” (Cardona, 1995, p. 262).

Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um qualquer

---

<sup>19</sup>Em consonância com o parágrafo 6.3 dos comentários ao artigo 5.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE

<sup>20</sup>Artigo 55.º do CIRC

agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade suportando o risco empresarial da mesma.

Importa referir que, em julgamentos internacionais se tem entendido que “os agentes comerciais, que atuam em diversas feiras comerciais e as atividades circenses não dão origem a estabelecimentos estáveis (e.e.) nos lugares onde realizam as suas atividades” (Abreu, 2012, p. 47). A questão destes estabelecimentos estáveis “pessoais” não é linear, já que não existe uma estrutura material e humana através da qual a sociedade não residente desenvolve a sua atividade noutro território. O que é relevante é a relação estabelecida entre a “pessoa” em causa e a sociedade não residente, nomeadamente quanto à dependência daquela em relação a esta e quanto aos poderes que são atribuídos e utilizados. Ou seja, o elemento essencial deixa de ser a presença física e a permanência e passa a ser a existência de determinado vínculo jurídico entre a “pessoa” e a sociedade não residente. Essa dependência revela-se no facto de essa “pessoa” receber ordens e estar vinculado a relações de subordinação.

Em suma, o agente independente será caracterizado como estabelecimento estável unicamente em relação às atividades nas quais ele for considerado dependente, legal ou economicamente, ou às atividades em que ele exceda os limites do exercício normal dos seus negócios. Abreu (2012, p. 51) refere que “o que é relevante é a relação estabelecida entre a pessoa em causa e a sociedade não residente...”.

### (iii) O comércio eletrónico

A Convenção Modelo da OCDE, relativamente a esta problemática, tem a seguinte posição: Procede a uma identificação entre o que é um *website* e o que é um servidor. Não considera um *web site* como um estabelecimento estável, devido a este constituir apenas uma combinação de *software* e dados. Determina porém como estabelecimento estável o servidor, pois considera que estamos na presença de um equipamento com uma instalação fixa e um negócio inerente, que constitui uma atividade lucrativa. Mas para isso acontecer, existe igualmente a necessidade de que “essa instalação esteja à disposição do vendedor, seja porque instalou o seu próprio servidor, seja porque o alugou ou tomou de *leasing* de terceiros” (Abreu, 2012, p. 56).

Através da leitura da Convenção Modelo da OCDE verificamos pois que é “previamente necessário distinguir entre o *hardware*, que pode ser instalado em qualquer local, e os dados e o *software* que são usados pelo equipamento ou estão nele armazenados” (Abreu, 2012 p. 56).

Contudo, no contexto do comércio eletrónico, as autoridades fiscais portuguesas não consideram que a presença física seja um requisito para a existência de estabelecimento estável e, por

consequente, um *web site* pode constituir uma “instalação fixa” em determinadas circunstâncias, por exemplo, se existir um fluxo regular de transações, publicidade direcionada para os consumidores portugueses ou prestação de serviços pós-venda em território português. Em consequência, Portugal reservou-se o direito de não seguir a posição expressa nos parágrafos 42.1 a 42.10 dos comentários ao artigo 5.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. A generalidade dos países aceitam a posição da OCDE que determina que um *web site* só poderá ser considerado e.e., se considerado em conjunto com um servidor (*hardware*). Isto, desde que esse servidor seja de propriedade e controlo do e.e. Com efeito, a existência de um servidor implica a existência de um equipamento com uma instalação fixa, enquanto o *web site* é apenas uma combinação de software e dados.

#### **3.2.4.2 Elementos negativos do conceito (Atividades preparatórias ou auxiliares)**

Podemos enumerar um conjunto de situações em que se considera não existir um estabelecimento estável (Cardona, 1995, p. 263-264):

- a) Instalações utilizadas para fins de armazenamento, exposição ou entrega de mercadorias pertencentes à empresa;
- b) As mercadorias pertencentes à empresa são mantidas unicamente com o fim de exposição, entrega, armazenamento, ou destinadas a ser transformadas por uma empresa terceira;
- c) A existência de um escritório ou de uma instalação mantida unicamente para efeitos de aquisição de mercadorias, obtenção ou fornecimento de informações, bem como realização de investigação científica;
- d) Também não existe estabelecimento estável se for realizada qualquer atividade preparatória, auxiliar ou análoga à da empresa estrangeira, ainda que estas consistam na realização de atividades mencionadas nas alíneas a) a e) do n.º 4 do artigo 5.º e desde que assumam carácter preparatório da atividade da empresa. Como por exemplo, gabinetes de estudos de mercado e estatísticas, escritórios ou agências de publicidade, laboratórios de estudo, pesquisa e investigação, escritórios de assistência à venda e à pós-venda do equipamento, mercadoria e bens.

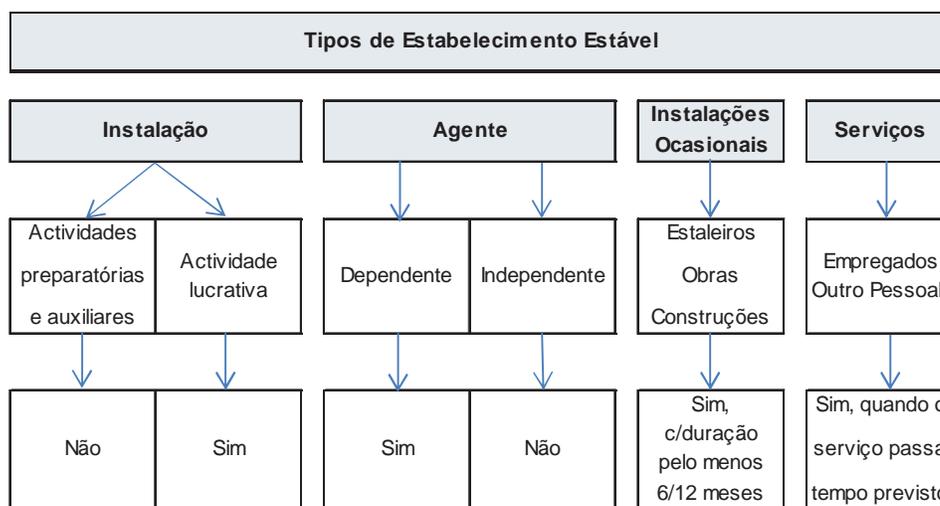
Relativamente a estes elementos podemos tecer alguns comentários e, em primeiro lugar, analisar o objeto da empresa. A publicidade pode ou não ser uma atividade auxiliar, consoante a sua realização caiba no objeto social da empresa. No mesmo sentido, a atividade de pesquisa e investigação perde o seu carácter preparatório, se a empresa a exerce tendo em vista a comercialização dos resultados dela advenientes.

Em termos de conclusão, podemos referir que a natureza preparatória, bem como as atividades análogas devem ser analisadas por outros critérios complementares, de cuja aplicação, poderá resultar que a atividade não seja considerada preparatória. “E assim deverá ser, sempre que se verifique um dos dois seguintes requisitos: a) que a atividade exercida seja idêntica à do objeto social da empresa no seu conjunto e b) que da realização dessa atividade resulte que ela constitua em si mesma uma parte essencial e significativa das atividades da empresa” (Cardona, 1995, p. 265).

Em segundo lugar, se houver cumulação de atividades exercidas numa instalação fixa, temos que verificar se não estamos na presença de uma atividade autónoma, no campo económico, suscetível de ser configurada como estabelecimento estável.

### 3.2.4.3 Análise do conceito de estabelecimento estável na ordem jurídica interna

Em termos esquemáticos, analisando a Convenção Modelo da OCDE e o direito interno pode-se apresentar os seguintes tipos de instalações que surgem como estabelecimento estável:



Quadro 2 - Tipos de Estabelecimento Estável

Fonte: (Barros e Lopes, 2010)

Estamos portanto perante diferentes tipos de estabelecimento estável, que vão desde instalações fixas a ocasionais, igualmente de agentes, desde que sejam dependentes e exerçam a sua função com carácter de autonomia e independência. Esporadicamente, pode-se configurar a existência de um e.e. na prestação de determinados serviços.

Deve referir-se em primeiro lugar, que a doutrina administrativa e a jurisprudência portuguesas relativas ao conceito de estabelecimento estável, são ainda reduzidas. Encontram-se publicados alguns pareceres emitidos pela Administração Fiscal bem como orientações administrativas genéricas e estão igualmente disponíveis alguns acórdãos, sobretudo referentes às disposições da lei interna sobre esta matéria em vigor até 1989 (A. Neves, 1989, p. 33-40). Os comentários ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE não são juridicamente vinculativos exceto na medida em que tenham sido explicitamente acolhidos nas CDT's, mas a Administração Fiscal portuguesa atribui-lhes geralmente relevância, quando interpreta e aplica disposições idênticas ou semelhantes às daquele Modelo de Convenção. Sublinhe-se que, a esse respeito, o conceito de estabelecimento estável atualmente consagrado na lei interna portuguesa acolheu expressamente algumas das observações constantes dos comentários ao artigo 5.º do Modelo de Convenção da OCDE, conferindo-lhes caráter vinculativo.

Refere Serrão (2009, p. 298) que “a escassez de doutrina administrativa e de jurisprudência é porventura explicável pelo facto de, em Portugal, a questão da existência de estabelecimentos estáveis não ter sido, no passado, colocada com muita frequência”. A. Neves (1989, p. 39) refere que “a experiência portuguesa relativamente à tributação de estabelecimentos estáveis poderá considerar-se reduzida” e, de acordo com M. Teixeira (2008, p. 419-423), “A Administração Fiscal portuguesa tem demonstrado tradicionalmente pouco entusiasmo em investigar a situação tributária de peritos não residentes contratados para supervisionar a instalação de equipamentos e maquinaria, mesmo quando os trabalhos realizados são de grande envergadura e demoram vários anos a realizar”. Entende esta autora que a invisibilidade relativa destes peritos, especialmente quando os custos são suportados pelo importador do equipamento, contribui para que essa situação se mantenha.

Contudo nos últimos anos, e segundo Serrão (2009, p. 299), “as autoridades fiscais têm procurado demonstrar a existência de um número considerável de estabelecimentos estáveis, relativamente aos quais não tinha sido apresentada declaração de início de atividade para efeitos do imposto sobre o rendimento, o que poderá dar origem a litígios entre os contribuintes e a Administração Fiscal e contribuir no futuro para uma maior clarificação administrativa e jurisprudencial do conceito de estabelecimento estável”.

O conceito de estabelecimento estável consagrado no sistema fiscal é mais abrangente do que o consagrado no Modelo da OCDE e usualmente acordado nas convenções bilaterais sobre dupla tributação, e engloba um maior número de casos de aplicação da regra de tributação das atividades exercidas em Portugal por empresas não residentes. Engloba uma noção mais ampla

como refere M. Pires (1984, p. 755) e também Abreu (2012, p. 36), tendo em conta a “situação e interesse do país”, enquanto território predominantemente fonte de rendimentos<sup>21</sup>.

“As empresas não residentes em Portugal e cujo local de residência se situa em outros países com os quais Portugal tenha celebrado CDT’s, serão tributadas no nosso país de acordo com as regras estabelecidas nos artigos 5.º e 7.º das respetivas Convenções” (Cardona, 1995, p. 269). Nos casos em que a empresa não residente, seja residente em país com o qual Portugal não tenha celebrado Convenção sobre matéria fiscal, ou que em Portugal exerça as suas atividades por meio de estabelecimento estável, concebido e qualificado nos termos anteriormente explanados, “fica sujeito a tributação, segundo o regime e pelas taxas previstas na lei interna portuguesa (...), sendo assim mais agravada” (Cardona, 1995, p. 269).

A decisão de investir em determinado espaço geográfico está necessariamente ligada à efetiva rentabilidade do respetivo investimento. Um sistema fiscal com taxas elevadas e com regras amplas de atribuição do poder de tributar, pode ser um fator de desencorajamento quanto ao exercício de atividades empresariais nesse território<sup>22</sup>. Daí a necessidade de incrementar o número de CDT’s celebradas por Portugal. A “restrição” da soberania fiscal, como consequência desta política, pode muito bem acarretar um “aumento da receita fiscal através do desenvolvimento qualitativo e quantitativo, das atividades exercidas em território português por empresas não residentes” (Cardona, 1995, p. 269).

Por fim, refira-se que o conceito de estabelecimento estável é, ainda, definido na lei interna portuguesa, para efeitos de:

- Isenção de IRC, aplicável aos lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de um estabelecimento estável, situado noutro Estado Membro, de uma entidade residente num Estado Membro da U.E., nos termos da legislação que transpõe para o direito interno a Diretiva “mães-filhas”, (n.º 90/435/CEE, de 23 de julho, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes - n.º 7 do artigo 14.º do CIRC);

- Redução de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas sobre os pagamentos de juros e royalties, nos termos da legislação que transpõe para o direito interno a Diretiva “juros e royalties” (n.º 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados Membros diferentes – alínea c) do n.º 2 do artigo 96.º do CIRC).

---

<sup>21</sup>Ver o n.º 6 do Preâmbulo ao CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro

<sup>22</sup>– As empresas sabem as consequências tributárias que derivam da existência de um estabelecimento estável, num Estado na qual a entidade detentora não tem residência.

#### **3.2.4.4 Desvios do conceito de estabelecimento estável da ordem jurídica interna em relação ao Modelo de Convenção da OCDE**

Portugal seguiu durante muito tempo uma política tributária internacional própria dos países menos desenvolvidos, com um conceito muito amplo de estabelecimento estável, que conduzia à tributação de atividades esporádicas ou de curta duração, ou de atividades meramente preparatórias ou auxiliares. Esse conceito foi alterado na reforma fiscal de 2001, sendo que, neste momento, a nossa política tributária internacional não diverge muito das orientações da OCDE (Serrão, 2009, p. 304-308). De qualquer forma existem alguns desvios em relação àquilo que é fixado pela Convenção Modelo da OCDE.

Atente-se que, 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 (n.ºs 3 a 5 do artigo 5.º do CIRC). Segundo Abreu (2012, p. 50), “atualmente, com os novos materiais e avanços tecnológicos, executam-se obras de grande envergadura, em reduzidos lapsos de tempo. Por isso, esse período até poderia ser atualizado e mais reduzido, pois poderão realizar-se obras de substancial valor económico num prazo inferior a doze meses e mesmo a seis meses, que justificam a tributação no Estado, onde se situam, ou seja, no Estado ao qual existe uma efetiva ligação económica”.

Por seu turno, no que respeita à pessoa que age na qualidade de gerente, enquanto na convenção Modelo, a atuação através de agentes independentes exclui sempre o conceito de estabelecimento estável, desde que o agente atue no âmbito da respetiva atividade, na nossa legislação interna tal só acontece se o agente assumir os riscos do negócio (n.ºs 6 e 7 do artigo 5.º do CIRC)<sup>23</sup>. Dá a entender que o legislador quis salvaguardar as atividades de prestações de serviços, que pela sua natureza podem evitar a criação de uma instalação fixa mas que não deixam de estar a obter rendimento dentro do nosso território. Veja-se ainda a amplitude da expressão “sua atividade” que permite encaixar aqui qualquer atividade ligada ao objeto da empresa, o que garante um maior universo de tributação.

#### **3.2.4.5 O conceito de estabelecimento estável na nova ordem jurídica comunitária**

O papel dos acordos bilaterais de dupla tributação, no âmbito dos países da União Europeia, tendem a perder a sua relevância, face à harmonização em matéria de tributação direta que,

---

<sup>23</sup>A Convenção Modelo OCDE dispõe que a atuação através de agentes independentes exclui sempre o conceito de e.e., desde que aquele atue no âmbito da respectiva atividade, enquanto na nossa legislação isso só acontece, caso o agente assuma em simultâneo os riscos do negócio.

tudo leva a crer, passará pela elaboração de uma Convenção Multilateral a aplicar em cada um dos Estados Membros bem como pela elaboração de uma política comum de tratados, ordenadora das relações entre cada um dos Estados Membros e Países Terceiros.

A questão que se coloca é a de tentar perspetivar em que termos deve ser definido o conceito de estabelecimento estável no espaço da União Europeia como elemento de conexão territorial, e fundamento que legitime a tributação dos lucros provenientes do exercício de uma atividade levada a cabo por uma empresa não residente no respetivo território.

#### **3.2.4.6 Desafios ao conceito de estabelecimento estável**

O maior desafio que se coloca à definição do conceito de estabelecimento estável é o chamado comércio eletrónico, como plataforma para a realização de transações comerciais. Isto acontece, na medida em que a realidade e as práticas do *e-commerce* tornam obsoletos os requisitos da duração e da localização da atividade.

A noção tradicional de estabelecimento estável, pressupõe a existência de um local fixo, com um determinado grau de permanência e um ponto geográfico específico. Neste sentido, costumamos pensar na existência de um escritório, uma fábrica, uma oficina, com mobiliário, computadores, entre outros. Esses pressupostos são esvaziados quando estamos na presença do *e-commerce*. Este tipo de prática comercial tem o poder de envolver milhões de pessoas espalhadas pelos quatro cantos do mundo, e outros tantos bens transacionados, apenas com o suporte informático a servir de base.

No comércio eletrónico a “invisibilidade” decorrente da nova fisionomia dos instrumentos equiparáveis em termos económicos ao estabelecimento clássico, constitui motivo de séria preocupação, especialmente para os Estados da fonte onde se localizam os compradores, Estados esses que receiam uma perda substancial das suas receitas fiscais. Tudo isto propicia um admirável mundo novo de oportunidades mas também de problemas ao nível da tributação dos rendimentos gerados. Esta nova realidade comercial obrigou a OCDE no ano 2000, a alterar o artigo 5.º da Convenção Modelo no sentido de abranger tais fenómenos.

“Portugal e Espanha têm também procurado uma solução, definindo que se uma empresa realiza transações comerciais num dado Estado através de um *website* localizado nesse Estado, tal pode, em dadas circunstâncias, prever a existência de um estabelecimento estável nesse

Estado” (Serrão, 2009, p. 309)<sup>24</sup>. A OCDE tem ido ao encontro dessa posição, pois sustenta que a intervenção humana não é elemento essencial do conceito de estabelecimento estável.

Mas esta situação levanta grandes problemas sobre o critério utilizável para determinar a existência ou não de estabelecimento estável. Podemos determinar que se está na presença de estabelecimento estável a partir do momento em que tivermos um servidor através do qual se desenvolve uma atividade de negócio, situado num determinado ponto geográfico durante um certo período de tempo.

Uma solução que merecerá ser ponderada é, segundo Abreu (2012, p. 59), “tentar equiparar-se os pagamentos do *e-commerce* como *royalties*, tributáveis no Estado da fonte, e não como “*lucros das empresas*”, exclusivamente tributáveis no Estado da residência, salvo no caso de existência de estabelecimento estável”. De qualquer forma, temos de ter a consciência que a fiscalidade internacional está em constante evolução e que algumas destas questões relacionadas com a problemática do estabelecimento estável merecem estudos mais aprofundados.

### **3.3 Os estabelecimentos estáveis vs. empresas subsidiárias ou filiais**

“O estabelecimento estável pode ser entendido como um comum prolongamento da sociedade estrangeira. Não tem autonomia jurídica, mas tem autonomia tributária. Poderá ser tributada nos mesmos moldes das sociedades residentes, tendo igualmente as mesmas obrigações fiscais” (Abreu, 2012, p. 73). Em princípio, uma sucursal dará origem a um e.e. para efeitos fiscais, pela existência de instalação fixa em Portugal para o desenvolvimento de uma atividade relevante.

Ao contrário, a subsidiária tem personalidade jurídica e tributária própria, constituindo uma entidade juridicamente independente. Apesar de controlada pela sede, não se converte em estabelecimento estável. Uma subsidiária portuguesa de uma empresa estrangeira, será tratada como uma entidade residente.

Abreu (2012, p. 76) refere igualmente que “quando um não residente atue em Portugal, através de atividades objetivamente diferentes, deve considerar-se que possui no território português

---

<sup>24</sup>Através da opinião expressa no documento do Comité dos Assuntos Fiscais de 22 de Dezembro de 2000, Portugal e Espanha, no contexto do comércio eletrónico, não consideram necessário o requisito da presença física para o surgimento de um e.e., pelo que uma página da *internet* poderá, em certas circunstâncias, constituir e.e. da empresa não residente que efetua negócios através da *internet*, sempre que não realize meras atividades preparatórias ou auxiliares.

tantos e.e. quantas as atividades desenvolvidas. Além disso, não deverá ser permitido qualquer compensação dos resultados obtidos pelos estabelecimentos estáveis”.

### 3.4 Conclusões

O conceito de estabelecimento estável é nuclear e fundamental, quer no âmbito do direito interno para efeitos de tributação de entidades não residentes pelos seus rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, quer a nível internacional a propósito da regulamentação de normas de repartição do poder de tributar pelo Estado da fonte e pelo Estado da residência, com o fim de atenuar ou evitar a dupla tributação internacional. Apresenta-se assim “fundamental para a tributação dos lucros comerciais ou industriais, sendo, por isso, o índice de participação da empresa na vida do Estado” (M. Pires, 1984, p. 743).

O estabelecimento estável aparece, assim, a nível internacional, como um pressuposto de tributação das atividades exercidas em determinado Estado, desde que, para tanto, a empresa aí disponha de uma instalação fixa de negócios. Em termos de finalidade, julgamos que a institucionalização desta figura visou solucionar, em parte, os problemas emergentes do exercício da soberania tributária dos Estados, que poderiam colocar obstáculos ao desenvolvimento do comércio internacional.

A figura jurídica do estabelecimento estável reveste-se de grande importância para todos os Estados, pois assegura a tributação de determinados rendimentos que se dependessem da aplicação do princípio da residência, nunca seriam tributados. Revela-se assim uma salvaguarda para as administrações fiscais dos Estados que pretendem tributar o mais possível os rendimentos gerados no seu território. Da análise do conceito verifica-se que, apesar da crescente “desmaterialização” das relações comerciais, o conceito de estabelecimento estável continua a ser uma figura jurídica adequada e atual ao fim que representa.

Embora no essencial a noção de estabelecimento estável na legislação portuguesa seja semelhante<sup>25</sup> à noção que está contida na Convenção Modelo da OCDE, existem contudo algumas diferenças. Ao abrigo do artigo 5.º do CIRC, temos uma noção mais abrangente que aquela que se encontra no artigo 5.º da Convenção Modelo. A existência de um estaleiro de construção é considerada em sede de IRC como e.e. num prazo inferior ao que está consagrado na Convenção Modelo. Da mesma forma, na nossa legislação, se uma pessoa que não seja um agente independente trabalhe por conta de uma empresa e tenha poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, é considerado como um tipo de e.e. Se essas

---

<sup>25</sup>A existência de uma instalação fixa é o ponto de partida para a existência de um estabelecimento estável.

pessoas atuarem no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma, não são considerados e.e.

Relativamente à noção tradicional de e.e., existe uma situação que coloca em perigo a definição do conceito. É o comércio eletrónico, uma nova realidade dos tempos modernos, que contradiz o pressuposto nuclear da existência de um e.e. a partir de uma instalação física. Isso está a provocar uma adaptação da legislação relacionada com o conceito de e.e., quer na ordem jurídica nacional, quer ao nível da Convenção Modelo da OCDE. Existe uma incompatibilidade entre a fiscalidade e a nova sociedade de informação. A Diretiva já não dá resposta às necessidades dos operadores que necessitam de regras simples, atuais e uniformes relativamente ao mercado eletrónico.

Em termos de tributação em sede de IRC, os estabelecimentos estáveis são, em geral, tributados da mesma forma que as sociedades residentes.

## **CAPÍTULO IV- PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS RELACIONADOS COM O PAGAMENTO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS POR SOCIEDADES NÃO RESIDENTES**

### **4.1 Introdução**

“A localização da fonte dos rendimentos em Portugal delimita o âmbito da obrigação fiscal dos sujeitos passivos não residentes, atendendo à sua característica de elemento de conexão fundamental do imposto sobre o rendimento” (Xavier, 2007, p. 297). É no momento do pagamento dos rendimentos às sociedades não residentes sem estabelecimento estável (uma vez que, se tiver e.e. é sujeito às regras normais de IRC), que as entidades nacionais (substitutos tributários), se deparam com a obrigação de retenção na fonte no estado da fonte (Portugal).

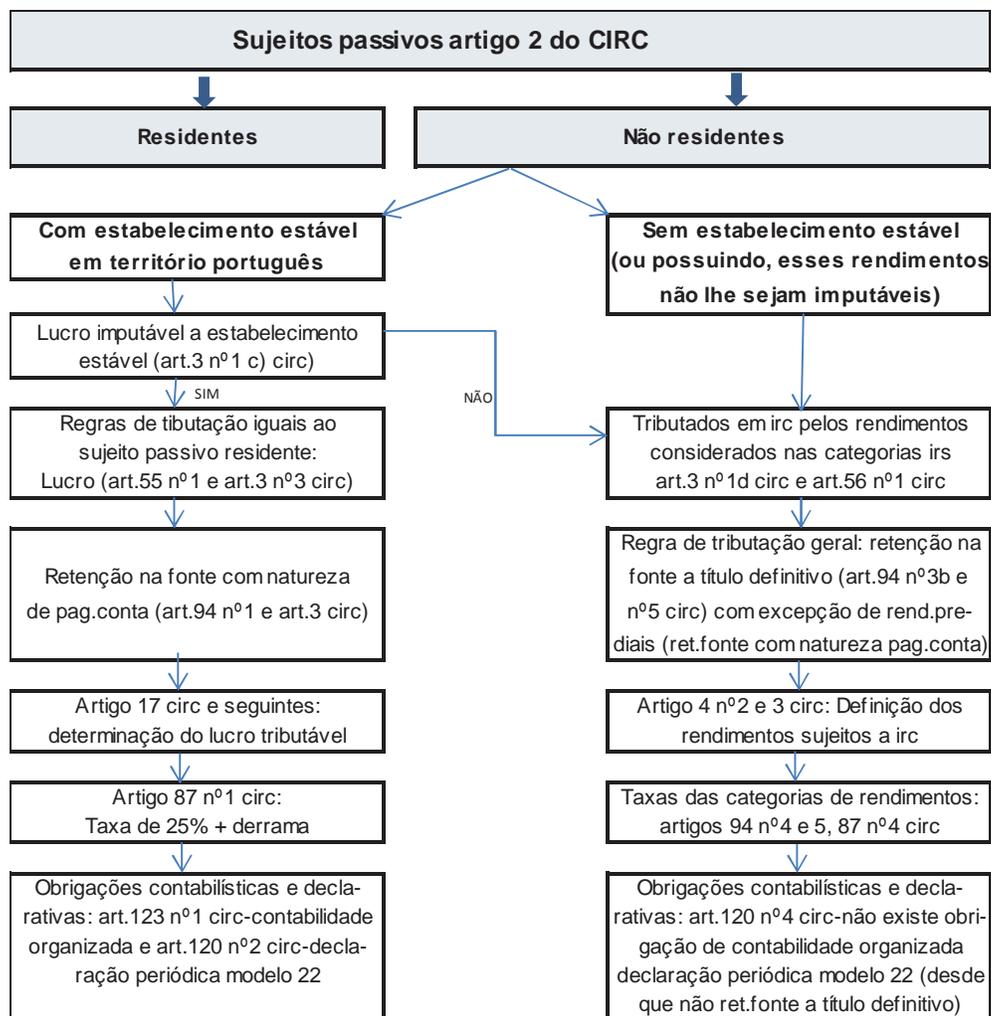
Depois de anteriormente terem sido analisados os pressupostos teóricos que sustentam o fenómeno da tributação das sociedades não residentes, vamos abordar alguns dos procedimentos administrativos relacionados com esta realidade.

O primeiro passo, será avaliar se o rendimento pago é tributado em território nacional, sendo por essa razão, objeto obrigatoriamente de retenção na fonte. Na opinião de Oliveira (2005, p. 31) “a noção de fonte de rendimento é fulcral, quer quanto à incidência da tributação pelos rendimentos obtidos por não residentes, quer quanto ao crédito do imposto por dupla tributação internacional que o residente venha a beneficiar no país de residência”. Parece inegável que a entidade pagadora deve reforçar a sua atenção sobre essa questão, já que essa avaliação é o ponto de partida para tudo o resto.

As sociedades não residentes com um estabelecimento estável no nosso país, estão sujeitas a IRC relativamente aos lucros imputados a esse mesmo estabelecimento estável. A imputação de lucros ao estabelecimento estável de uma sociedade não residente baseia-se no princípio da territorialidade. Todos os lucros resultantes do funcionamento daquele estabelecimento, ou os lucros resultantes de atividades desenvolvidas pelos seus representantes, são atribuídos ao estabelecimento estável, seguindo os mesmos critérios de tributação aplicáveis às sociedades residentes.

## 4.2 Tributação em Portugal dos sujeitos passivos não residentes

No quadro que a seguir é apresentado, podemos ver qual o enquadramento dos sujeitos passivos não residentes no processo global de tributação em Portugal.



Quadro 3 - Os sujeitos passivos não residentes e as regras de tributação em IRC

Fonte: Pinto (2011:113)

Vemos assim que as entidades não residentes que possuam e.e. em território nacional (e desde que o lucro obtido seja imputável a esse e.e.), são sempre tributados em Portugal com as mesmas regras das entidades residentes. Se não possuírem e.e. (ou possuindo, os rendimentos não lhe sejam imputáveis), esses rendimentos serão tributados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS, resultando numa retenção na fonte a título definitivo, ao abrigo do n.º 4 do artigo 94.º do CIRC (se não estivermos

na presença de rendimentos prediais, mais valias de imóveis ou mais valias de ações). Nestes casos não haverá obrigação de contabilidade organizada, nem da entrega da declaração de rendimentos Modelo 22.

#### **4.3 Verificação da necessidade de inscrição da entidade não residente no cadastro nacional**

Entre os beneficiários dos rendimentos residentes e os não residentes, existe uma diferença de carácter administrativo. Assim, enquanto as entidades residentes têm a seu cargo a sua própria inscrição no cadastro dos contribuintes, já quanto aos não residentes, e nos termos do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 463/79 de 30 de Novembro, com a redação que lhe foi dada pelo art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 81/03 de 23 de Abril, a inscrição é efetuada pelos substitutos tributários, no caso, as entidades pagadoras dos rendimentos. Ou seja, “deve a entidade declarante solicitar previamente número de identificação fiscal especial, através do Portal das Finanças ou dos balcões dos Serviços de Finanças” (Pinto, 2011, p. 147). No caso da via informática, deve o sujeito passivo preparar um ficheiro no formato “xml”, que deverá ser submetido no referido sítio da Internet.

Compreende-se que seja o substituto tributário a proceder a esta obrigação, pois as entidades não residentes beneficiárias dos rendimentos podem não ter qualquer contacto com o território nacional, tendo por isso um acesso limitado a esse tipo de cumprimento dos processos burocráticos.

Todavia, existe uma incongruência, pois a entidade pagadora pode não saber se o sujeito passivo de imposto já usufrui ou usufruiu de qualquer rendimento em território nacional. Importa salientar que a atribuição do número de identificação fiscal não se reveste de qualquer importância para a sociedade não residente, que não faz desse número qualquer uso prático, mas a sua obtenção é decisiva para a entidade nacional, que necessita desse número para poder cumprir as obrigações declarativas, tais como o preenchimento do Modelo 30. A obrigação de obter esse número é obrigatória, quer se pretenda acionar ou não uma CDT. De facto, mesmo que não exista a necessidade de acionar a CDT, a entidade nacional precisa de recolher essa informação com vista ao preenchimento das mencionadas obrigações declarativas.

#### **4.4 Procedimentos para acionar uma CDT**

Após a obtenção dos dados que permitem saber que a entidade não residente já se encontra inscrita no cadastro nacional, procedendo à obtenção do número que já lhe tinha sido atribuído

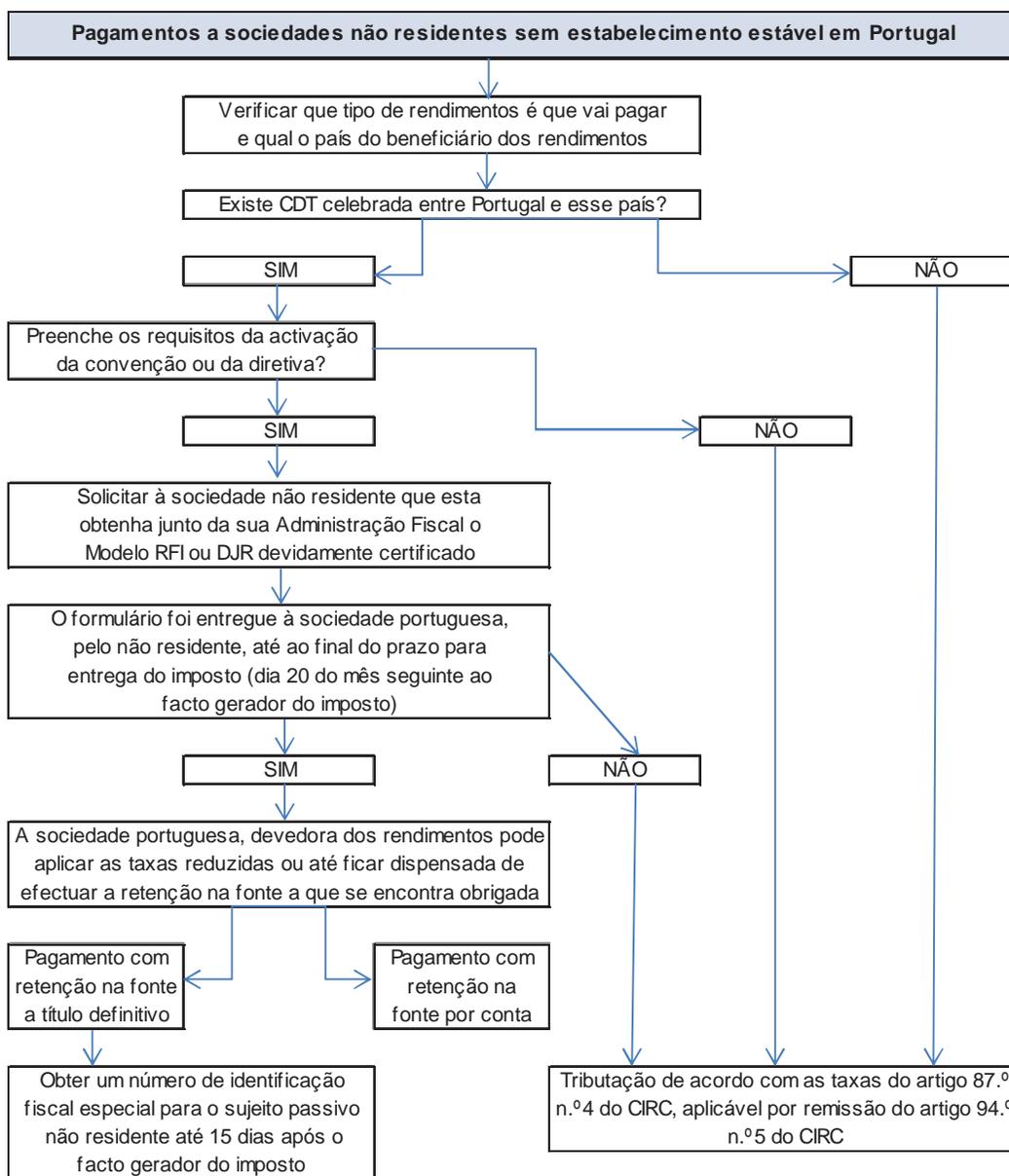
ou à sua inscrição, caso fosse a primeira vez, haverá que passar à fase seguinte do processo, que é a do processamento do respetivo pagamento. Tem que se saber se existe uma CDT para ser acionada e, caso exista, quais são os procedimentos para a acionar. Essa CDT permite reduzir ou mesmo eliminar a retenção na fonte.

O meio de prova (n.º 2 do artigo 98.º CIRC) que permite que a Convenção seja acionada, passa a ter que ser apresentado pelos beneficiários dos rendimentos até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos legais. O meio de prova pode ser apresentado porém, a qualquer altura, mediante o pagamento de uma coima ao abrigo do n.º 2, artigo 125.º do Regime Jurídico das Infrações Tributárias.

Para que esse meio de prova seja legítimo, os beneficiários dos rendimentos devem cumprir um requisito de substância – ser residente de um Estado contratante diferente de onde procedem esses rendimentos na data em que ocorreu o facto constitutivo da obrigação da sua entrega – e de um requisito formal – fazer prova dessa residência perante a entidade pagadora, até à data em que esta procede ao pagamento do rendimento, através da apresentação de um formulário, em modelo aprovado pelo Ministério das Finanças, por cada pagamento, devidamente certificado pelas autoridades fiscais do respetivo Estado de residência. Sempre que existir uma relação contratual continuada entre a entidade pagadora e o respetivo beneficiário, os certificados de residência fiscal apresentados são válidos por um período máximo de um ano. Se não existir, deve proceder-se ao pagamento, levando em consideração a obrigação de proceder à respetiva retenção na fonte do imposto, como veremos a seguir.

Assim, qualquer irregularidade na obtenção dos certificados de residência fiscal com base nos quais se suporta a dispensa de retenção na fonte, transfere a responsabilidade para a entidade pagadora dos rendimentos, ficando esta com o ónus de pagar o imposto, os juros e a coima.

Em termos esquemáticos, podem observar-se na figura seguinte os procedimentos a adotar para acionar uma CDT:



**Quadro 4 - Pagamento às sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal**

Fonte: Pinto (2011:158)

Podemos então observar os pressupostos legais necessários para se poder acionar uma CDT e os procedimentos administrativos inerentes. Quando existem pagamentos a sociedades não residentes sem estabelecimento estável, os rendimentos respetivos são tributados de acordo com as taxas internas previstas no CIRC. Esta tributação acontece igualmente nos casos em que não existe CDT celebrada com o país da sociedade não residente, ou se essa sociedade não tiver a possibilidade de acionar a convenção devido ao não preenchimento dos requisitos exigidos ou ainda por não cumprir os prazos estabelecidos para estar na posse dos formulários

obrigatórios. Se essas sociedades preencherem todos esses requisitos, a sociedade portuguesa pode aplicar taxas reduzidas de retenção na fonte, ou mesmo, ficar dispensada dessa mesma retenção. Se o pagamento for efetuado com uma retenção na fonte a título definitivo, existe a obrigação da empresa pagadora dos rendimentos (a portuguesa), pedir um número de identificação fiscal especial para a entidade não residente beneficiária dos rendimentos.

#### **4.5 Obrigações declarativas**

Para além da obrigação de proceder à retenção na fonte do imposto relativo aos rendimentos colocados à disposição, existem outras obrigações determinadas por lei que são impostas às entidades pagadoras. Relativamente aos devedores dos rendimentos pagos aos não residentes, residentes em território nacional, existe a obrigação de elaborar uma declaração mensal a entregar até ao fim do segundo mês seguinte ao rendimento que foi colocado à disposição, conforme dispõe a alínea a) do n.º 2 do art.º 119 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). Trata-se da declaração Modelo 30 aprovada pela Portaria n.º 438/2004 de 30 de Abril, onde também se impõe o cumprimento via Internet, através do Portal das Finanças.

#### **4.6 Os custos de cumprimento**

Revelam-se especialmente preocupantes os custos de cumprimento associados à obtenção de documentação certificada pelas autoridades fiscais da entidade beneficiária dos rendimentos, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIRC. Especialmente notório é o facto de a Administração Fiscal só raramente se deparar com situações de incumprimento dos requisitos impostos pela Diretiva Mães-Filhas ou Juros-Royalties, limitando-se a intervenção da Administração Nacional a, quase exclusivamente, corroborar a verificação dos mesmos.

Poderiam limitar-se, para o âmbito das relações fiscais intracomunitárias (quanto às zonas de harmonização), os deveres dos contribuintes residentes em Portugal à mera obtenção e comunicação à Administração Fiscal (por via informática) dos dados das entidades devedoras de rendimentos sujeitos a imposto em Portugal. À Administração incumbiria, por seu turno, a realização das necessárias diligências relativas à prova dos requisitos legalmente impostos juntos das Administrações Fiscais dos demais Estados Membros da U.E., por recurso às prerrogativas concedidas pela diretiva relativa à assistência mútua (Diretiva do Conselho 77/799/CEE, de 19 de dezembro). Este procedimento ainda poderia ser mitigado por meio da imposição de sanções (ou outros mecanismos adequados) no caso de resultar na não

comprovação das qualidades e requisitos alegados pelos contribuintes. Tal solução poderia obstar a eventuais abusos por parte dos mesmos.

Xavier (2007, p. 541) refere estas obrigações como tratando-se de um “aberrante e perverso mecanismo, que consagra o triunfo da burocracia cega sobre a racionalidade jurídica, em que o substituto tributário fica na dependência da vontade de uma autoridade pública estrangeira, que pode recusar-se à prática dos atos burocráticos necessários, alegando incompetência ou falta de previsão na lei interna”. Na verdade, o substituto tributário não pode impor comportamentos a entidades soberanas de outros países às quais, refira-se o próprio Estado Português também não pode impor a sua vontade.

Esta situação é tanto mais pertinente que, quando chegam à posse das entidades nacionais as três vias dos modelos oficiais criados pelas nossas autoridades fiscais, quando um deles se destina precisamente às autoridades fiscais dos países de residência das sociedades não residentes, que fazem a certificação do documento Português, ficando sem a cópia que em princípio lhe estava reservada, indiciando assim alguma indiferença ou desconhecimento sobre a matéria, por parte desses serviços administrativos.

Temos desta forma que considerar grandes as dificuldades e igualmente os custos de cumprimento das questões burocráticas referidas.

#### **4.7 Estudo de jurisprudência**

A obrigação de retenção na fonte só existe para os devedores com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal. De acordo com o artigo 94.º, n.º 3 do CIRCI, as retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, exceto quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em Portugal ou que, tendo-o, os seus rendimentos não lhe sejam imputáveis.

São frequentes situações de conflito entre os substitutos tributários (entidades nacionais que efetuam pagamentos a não residentes) e a Administração Fiscal portuguesa. É sobre esses conflitos que vamos dedicar a parte seguinte do trabalho, cuja atenção irá recair sobre um caso julgado pelo Supremo Tribunal Administrativo.

#### **4.7.1 Substituição tributária**

Conforme estipulado no artigo 20.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), a substituição tributária verifica-se quando a prestação pecuniária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, sendo efetuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido. De acordo com o artigo 28.º, n.º 1, da LGT, a entidade obrigada à retenção (o substituto é a entidade pagadora dos rendimentos) é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído (beneficiário dos rendimentos) desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento.

No caso em que a retenção na fonte é a título definitivo, a responsabilidade de efetuar a retenção na fonte é do substituto tributário, que sendo a sociedade residente que paga os rendimentos à sociedade não residente, é por isso controlado pela Administração Fiscal, sendo desse modo garantida a eficácia da tributação. A responsabilidade originária não pode ser do não residente – substituído – devido à impossibilidade ou dificuldade de identificar ou controlar em território nacional os seus rendimentos globais. Este é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram, visto que se trata de uma retenção definitiva sem carácter de pagamento por conta.

#### **4.7.2 Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0888/07 de 31-01-2008**

No presente acórdão discute-se a justiça quanto ao facto de a Administração Tributária ter deduzido liquidações adicionais de IRC a uma sociedade portuguesa (PT) que efetuou pagamento de serviços a entidades não residentes de França (FR) e Alemanha (DE) e de comissões a uma sociedade dos Emirados Árabes Unidos (EAU), não tendo efetuado retenções na fonte a título definitivo. No caso do pagamento de serviços às empresas DE e FR, a questão é se a apresentação dos meios de prova para acionar as respetivas CDT foi feita atempadamente. Discute-se igualmente, e relativamente ao pagamento de comissões à sociedade EAU, qual a data do facto gerador de imposto.

São duas as questões objeto do presente recurso: 1- Saber se os rendimentos pagos pela recorrente a entidades não residentes em Portugal estavam ou não sujeitos a retenção na fonte em sede de IRC; 2- Saber se basta a simples contabilização, a título de custos, de uma fatura emitida a favor da recorrente por entidade não residente em Portugal para que surja a obrigação

desta reter o correspondente IRC sobre o valor faturado, ou se, pelo contrário, a obrigação de retenção na fonte de IRC ocorre apenas aquando do pagamento ou colocação dos rendimentos à disposição do seu titular.

A sociedade portuguesa acredita que cumpriu todos os requisitos para acionar as CDT's, mas a Administração Fiscal não concorda, deduzindo liquidações adicionais de IRC. Questão que a empresa contesta. Depois de apelar para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que considerou improcedente a sua reclamação, a sociedade PT, não se conformando com a sentença proferida, impugna judicialmente a decisão desse tribunal, para o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Relativamente aos pagamentos de serviços que lhe foram prestados pela empresas FR, com sede em França e DE, com sede na Alemanha, a empresa PT alega que não efetuou as retenções na fonte pelo facto de que, ao abrigo do artigo 7.º das CDT's celebradas entre Portugal com a França e com a Alemanha, tais rendimentos não poderiam ser tributados em Portugal. Isto, porque o cumprimento dos requisitos formais apenas se encontra previsto na lei interna nacional e não nas referidas convenções. Essa circunstância provoca, segundo a empresa PT, uma violação no disposto nas CDT's celebradas por Portugal com esses países.

No entanto, note-se que, não são as convenções que regulamentam os procedimentos a observar para a comprovação dos pressupostos legais da sua aplicação e de que depende a exclusão de incidência do imposto. Pelo contrário, são as próprias convenções que prevêm ser as autoridades competentes dos Estados contratantes que determinam as modalidades de aplicação da convenção, estabelecendo uma série de requisitos que hão-de ser comprovados pelos Estados contratantes. É pois assim a estes, que incumbe verificar se o beneficiário provou ou não, estar em condições de beneficiar da aplicação da Convenção.

Então, se o artigo 90.º do CIRC, n.º 4 estabelece que essa prova tem de ser feita até ao momento de entrega do imposto, o que não sucedeu neste caso, é óbvio que é legítimo à Administração Fiscal exigir tal imposto ao substituto tributário, responsável pela retenção que não foi efetuada, sem que tal atuação viole as CDT's assinadas por Portugal, bem como a CRP.

Ficou então provado que a empresa PT não tinha na sua posse, na altura dos pagamentos dos rendimentos a FR e DE, os certificados de residência devidamente autenticados pelas Administrações Tributárias desses países. Apenas posteriormente, na fase do direito de audição, conseguiu obter essas provas. Razão por que tais provas não foram consideradas pela Administração Fiscal e esta passou a exigir à recorrente o imposto não retido. A empresa PT, não estava pois em condições de acionar as CDT's, e os rendimentos pagos às sociedades não

residentes deveriam para o efeito, ter sido sujeitos a retenções na fonte de IRC, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, até ao prazo estabelecido para a entrega do imposto. A empresa PT, como substituto tributário, era obrigada a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei. Por esse facto, a Administração Tributária efetuou liquidações adicionais de IRC no montante do imposto não retido, acrescido dos respetivos juros compensatórios.

Logo, em relação à situação descrita nos pontos anteriores, a sentença deste Tribunal foi desfavorável às pretensões da empresa PT. Mas, existe ainda outra situação que a empresa PT vem contestar, perante este Tribunal, que foi a seguinte:

A empresa EAU, sediada nos Emirados Árabes Unidos, faturou comissões à empresa PT, sujeitas a retenção na fonte de IRC. Na sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, foi entendido pelo Juiz que a obrigação da retenção na fonte ocorreu na data em que a empresa PT contabilizou essa fatura na respetiva conta de custos.

De facto, não se compreende bem a decisão do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Alegou que, numa situação de débito de prestação de serviços de uma empresa sediada nos Emirados Árabes Unidos à empresa PT, bastaria a esta empresa a simples contabilização numa conta de custos para criar a obrigação imediata de retenção na fonte em relação aos rendimentos pagos. Sabemos que a obrigação da retenção na fonte de IRC (neste caso em particular, relativamente aos rendimentos provenientes de intermediação e celebração de quaisquer contratos) só se coloca na altura em que esses rendimentos são colocados à disposição do prestador dos serviços. Foi sem surpresa que este Acórdão deu provimento à contestação da empresa PT.

A sentença violou o articulado constante do n.º 6 do artigo 88.º do CIRC, dos artigos 98.º e 101.º do CIRS, assim como do n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 42/91 de 22 de janeiro (que disciplina o regime de retenções na fonte de IRS, aplicável por força do n.º 6 do artigo 88.º do CIRC). Como tal, a sentença do Supremo Tribunal Administrativo estabeleceu que a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra deveria ser revogada, anulando a liquidação adicional que havia sido deduzida contra a empresa PT, assim como os respetivos juros.

Assim, as conclusões finais do acórdão determinam que:

*I- Nos termos dos artigos 7.º das CDT's celebradas entre Portugal e França e entre Portugal e Alemanha, os lucros de uma empresa contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.*

*II- Só que, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, na redação então em vigor, quando não fosse efetuada, até ao momento da entrega do imposto a prova de que, por força de um CDT celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente de outro Estado contratante não era atribuída ao Estado da fonte, ficava o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.*

*III- Estando em causa rendimentos obtidos por uma entidade não residente que não são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, e tratando-se de uma retenção na fonte a título definitivo, o facto gerador do imposto devido considera-se verificado na data em que ocorre a obrigação de efetuar aquela (artigo 8.º n.º 8 CIRC), ou seja, na data do pagamento ou da colocação à disposição do seu titular, não bastando a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma fatura emitida à ora recorrente para que surja a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor faturado pela entidade não residente.*

Verificamos pois, que o Acórdão do STA proferiu uma sentença que condena a empresa PT no primeiro caso analisado, mantendo as liquidações adicionais e os respetivos juros, ilibando a mesma empresa na questão referente ao segundo caso analisado, anulando a liquidação adicional e os juros.

#### **4.8 Conclusões**

Consoante estivermos na presença de uma sociedade não residente com e.e. e sem e.e., esse fator determina que as regras de tributação diferem. Às primeiras aplicam-se as regras a que estão sujeitas as sociedades residentes. As sociedades não residentes sem e.e. são tributadas em Portugal de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes em termos de IRS.

Existem procedimentos administrativos a cumprir pelas sociedades não residentes, para poderem acionar (facultativamente) uma convenção para evitar a dupla tributação. No caso de não se cumprirem esses requisitos formais, ou de eles não terem sido cumpridos atempadamente, essas entidades deverão ser tributadas de acordo com as taxas internas de IRC. Se tiverem condições para acionar a convenção, a sociedade portuguesa pagadora dos rendimentos poderá efetuar uma retenção na fonte a taxas reduzidas, ou mesmo ficar isenta de

reter na fonte. Deverá porém, pedir um número de identificação fiscal especial para o sujeito passivo não residente, que é a beneficiária dos rendimentos.

Se estivermos na presença de uma entidade residente noutra E.M., poderá optar-se pela legislação europeia (no caso de rendimentos de juros, royalties ou dividendos) ou por accionar a respetiva CDT.

Apesar das Convenções para Evitar a Dupla Tributação procurarem diminuir as disputas entre países através da alocação de receitas entre os Estados contratantes, cada vez mais existem conflitos na aplicação das Convenções. Da mesma forma, surgem com frequência conflitos entre empresas nacionais pagadoras de rendimentos a não residentes, com a nossa Administração Fiscal, como entre empresas portuguesas que recebem rendimentos noutros países, com as respetivas Administrações Fiscais. Nestes exemplos procuramos analisar o contexto e a natureza desses conflitos, bem como as dificuldades práticas inerentes, assim como foram abordadas as ferramentas disponíveis para a sua resolução.

Ficaram também patentes erros que poderiam facilmente ter sido evitados por parte dos sujeitos passivos, por manifesto desconhecimento e deficiente interpretação da lei.

## CONCLUSÃO GERAL

Em termos de caracterização, as sociedades não residentes definem-se como entidades, com ou sem personalidade jurídica que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). A análise da tributação das sociedades não residentes é fundamental, devido à constante evolução dos mercados e da globalização da economia. Existem cada vez mais operações comerciais e de investimento, tendo uma importância acrescida o estudo das relações internacionais entre os Estados.

O sistema e os processos relativos à tributação das sociedades não residentes são fatores determinantes na competitividade dos sistemas fiscais. Associados à problemática da dupla tributação pode condicionar o desenvolvimento e a internacionalização das empresas e conduzir a consequências nefastas do ponto de vista económico.

Constata-se que em Portugal, a tributação das sociedades não residentes é substancialmente baseada e influenciada pelos trabalhos da OCDE (e.g. Convenção Modelo...) e da legislação da U.E. vertida internamente quer diretamente nos Códigos Fiscais ou em legislação fiscal acessória. Existe dupla tributação internacional de um rendimento quando esse rendimento é objeto de duas normas de incidência, gerando mais que um imposto. Ambos os Estados se julgam na legitimidade de tributar. Para eliminar ou atenuar situações de dupla tributação, os Estados intervenientes assinam Convenções para evitar a Dupla Tributação, baseadas nos pressupostos da Convenção Modelo da OCDE. As CDT's são assim um importante instrumento para resolver o problema, embora com alguns inconvenientes, nomeadamente as questões relacionadas com o planeamento fiscal abusivo, existindo sociedades que apenas procuram usufruir de taxas de imposto mais baixas no planeamento dos seus investimentos.

Existem vários métodos que permitem evitar a dupla tributação, sendo que o método que se considera mais indicado para atingir o objetivo da neutralidade fiscal é o método do crédito de imposto, pois permite igualar o imposto pago no Estado da fonte com as taxas de imposto praticadas no Estado de residência.

Nas últimas décadas houve algum progresso no sentido de uma maior harmonização fiscal. A criação da Convenção Modelo da OCDE foi um importante veículo nesse sentido. Permitiu obter uma legislação de referência relacionada com a tributação das sociedades não residentes, contribuindo assim para a expansão económica e comercial.

No âmbito da União Europeia foram publicadas Diretivas, nomeadamente da Poupança e Mães-filhas, com o mesmo objetivo de atenuar ou mesmo eliminar a dupla tributação. Essas diretivas Comunitárias já em vigor, demonstram a proliferação do poder comunitário no âmbito da fiscalidade direta, atendendo a que são acordos multilaterais entre os Estados Membros. Poderia defender-se a substituição dos acordos bilaterais por acordos multilaterais, com um maior número de signatários, tornando-os mais vigorosos e eficazes.

É de realçar igualmente a importância que continua a ter o conceito de estabelecimento estável, pois, apesar da crescente desmaterialização das relações comerciais (veja-se a questão do *e-commerce*), esta noção continua a ser a base para a resolução de problemas de eficácia espacial e localização das atividades, solucionando muitas questões relacionadas com a soberania tributária dos Estados. Esta figura jurídica assegura a tributação de determinados rendimentos que se dependessem da aplicação do princípio da residência, nunca seriam tributados. Trata-se de uma salvaguarda para as Administrações fiscais dos Estados que pretendem tributar de uma forma mais eficaz os rendimentos obtidos no seu território. Em Portugal, as sociedades não residentes com estabelecimento estável têm na prática, o mesmo tratamento fiscal que as sociedades residentes.

Após a análise de alguns procedimentos administrativos relativos à tributação das sociedades não residentes, concluiu-se que existem consequências bastante penosas para as empresas portuguesas que, na qualidade de substitutos tributários, não cumpram os formalismos a que se encontram obrigadas e não efetuem a respetiva retenção na fonte. Além dos custos associados ao incumprimento, verificamos igualmente que, por vezes, existem grandes dificuldades para proceder à satisfação das formalidades inerentes. Por vezes até, uma impossibilidade, por exemplo nos casos da falta de colaboração das Administrações fiscais de outros países.

Na análise de um caso de jurisprudência associado ao tema, consubstanciado na análise de um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, constatou-se que os custos de incumprimento das questões de natureza administrativa são enormes, o simples facto de não estarmos na posse de determinada declaração atempadamente, pode acarretar grandes custos para as empresas pagadoras dos rendimentos. Constatou-se ainda existir algum desconhecimento e confusão na interpretação da legislação, como verificamos no acórdão analisado. Existem igualmente da parte dos Tribunais, decisões difíceis de explicar, tal como como evidencia igualmente o caso estudado. A melhoria da qualidade legislativa pode contribuir para um sistema e um conjunto de processos de tributação das sociedades não residentes mais claro, transparente, económico e eficiente.

## LIMITAÇÕES DO ESTUDO E INVESTIGAÇÃO FUTURA

Este estudo foi metodologicamente elaborado de uma forma concisa e objetiva. Porém, podem apontar-se limitações na sua elaboração. A principal, pelo facto de estarmos a analisar questões legais, e pelas constantes mudanças das legislações fiscais, não só de Portugal, como as de todos os Estados de residência das sociedades não residentes. Logo, este estudo contém variáveis que necessitam de uma constante atualização. De igual modo, podemos referir que incide sobretudo sobre a legislação fiscal nacional e não faz um estudo de direito comparado com outros países.

Este trabalho lança as bases de estudo desta problemática mas, para que a pesquisa futura seja exequível, recomenda-se a verificação do facto de a legislação ainda se encontrar ou não em vigor. Devido à enorme abrangência do tema, houve necessidade de estabelecer alguns critérios para que os problemas pudessem ser diagnosticados dentro de um limite de abrangência para, assim, possibilitar estabelecer as devidas análises.

Recomenda-se que estudos futuros acompanhem de uma forma mais sistemática a jurisprudência emanada dos Tribunais, relativa a divergências relacionadas com a tributação de sociedades não residentes, o que contribuiria para o aprofundamento do tema em análise, assim como fazer um acompanhamento dos desenvolvimentos em matéria judicial nesta área. Seria igualmente interessante saber-se qual o impacto financeiro nas contas públicas de Portugal (receita fiscal vs. despesa fiscal), da implementação de medidas de carácter fiscal relacionadas com a tributação das sociedades não residentes.

Seria útil criar um sistema harmonizado com troca de informação. Este sistema seria coordenado por uma entidade supranacional, no caso a OCDE, que criaria um mecanismo que possibilitaria a que os Estados pudessem fazer a comprovação da sua residência, de uma forma menos burocrática e mais clara. Com o reforço dos elementos de segurança dos certificados emitidos pelas Autoridades Fiscais, dever-se-iam credibilizar os respetivos documentos de forma a garantir a segurança necessária na dispensa da retenção na fonte.

Seria aconselhável comparar os diversos sistemas fiscais da Europa e de outros países desenvolvidos, para avaliar a competitividade do sistema fiscal português no âmbito da tributação das sociedades não residentes.

## **BIBLIOGRAFIA:**

### **LIVROS:**

Abreu, J. (2012) – “*A tributação dos estabelecimentos estáveis*”, Vida Económica Editorial. Porto.

Basto, J. (2007), “*IRS: Incidência real e determinação de rendimentos líquidos*”, Coimbra Editora. Coimbra.

Cardona, M. (1995) – “*O conceito de estabelecimento estável - Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*” – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 171, pp. 247-277 – Centro de Estudos Fiscais. Lisboa.

Cunha, P. (2006) – “*Discriminação Fiscal na jurisprudência dos Estados Unidos e da União Europeia*” – Coimbra Editora. Coimbra.

Cunha, P. Pitta(1999) “*De Maastricht a Amesterdão. Problemas da União Monetária Europeia*”, Almedina. Coimbra.

Devereux M. / Lotetz.S.(2008), “*The effects of EU formula apportionment on corporate tax revenues*”, Institut for Fiscal Studies, vol. 29., Wiley on-line Library.

Dourado, A. (2010) – “*Lições de Direito Fiscal Europeu – tributação direta*”, Coimbra Editora. Coimbra

Dourado, A. (2003) – “*Planeamento e concorrência fiscal internacional*”, Fisco. Lisboa.

Franco, S. (1995) – “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, Vol. II, 4ª edição; Almedina. Coimbra.

Grajales, F. (2010) - “*El Concepto Tributario de Establecimiento Permanente*”, Editorial Comares. Granada.

Lousa, M. (2000) – “*A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnologias – Preços de transferência e acordos de dupla tributação*” – Centro de Estudos Fiscais. Lisboa.

- Nabais, J. (1998) – “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*” – Almedina. Coimbra
- Nabais, J. (2005) – “*Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*” – Almedina. Coimbra.
- Nabais, J. (2011) – “*Direito Fiscal*”; 6ª edição, Almedina. Coimbra.
- Oliveira, V. (2005), “*Tributação do rendimento – Tributação Mundial vs. Tributação na fonte*” Vida Económica Editorial. Porto.
- Pereira, M. (2010), “*Fiscalidade*”, 3ª edição, Almedina. Coimbra.
- Pimenta, J. (1993) – “*A Dupla Tributação*”, Coimbra, Livraria da Universidade. Coimbra.
- Pinto, N. (2011) – “*A Tributação das Sociedades Não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal*” – Vida Económica Editorial. Porto.
- Pires, M. (1984) – “*Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*” Centro de Estudos Fiscais. Lisboa.
- Relatório da Comissão ao Conselho (2009) – “*Nos termos do artigo 8.º da Diretiva 2003/49/CE do Conselho, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes*” – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 424, pp. 273-291 - Centro de Estudos Fiscais. Lisboa.
- Sanches, J. (2007) – “*Manual de Direito Fiscal*”, 3ª edição, Edições Almedina. Coimbra.
- Santos, A. Martins, A. (2009) – “*Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*” – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 209 - Centro de Estudos Fiscais. Lisboa.
- Serrão, M. (2009) – “*O Conceito de Estabelecimento Estável: Convenções, Lei Interna, Doutrina Administrativa e Jurisprudência*” – O LXIII congresso da Associação Fiscal Internacional de 2009, Ciência e Técnica Fiscal do Centro de Estudos Fiscais, pp.297-326 – janeiro-junho de 2009. Lisboa.
- Teixeira, G. (2010) – “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª edição; pp. 279-304. Edições Almedina. Coimbra.

Teixeira, M. (2007) – “*A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes*”, Edições Almedina. Coimbra.

Xavier, A. (2007), “*Direito Tributário Internacional*”, Edições Almedina. Coimbra.

#### JORNAIS E REVISTAS:

Barros A. e Lopes J. (2010) – “*O conceito de estabelecimento estável e a dupla tributação internacional*” - Trabalho apresentado no XIV Encuentro AECA 2010 – Inovação e responsabilidade: desafios e soluções

Costa, E. (2007) – “*O crédito de imposto por Dupla Tributação Internacional*” – Jornal de Negócios de 3 de dezembro de 2007

Loureiro, C. (2009) – “*Novo regime de pagamentos a entidades não residentes*” - Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, ano II, março de 2009, pp.181-205.

Neves, A. (1989) – “*O Conceito de Estabelecimento Estável*”, Revista Fisco, n.º 29, março de 1991, pp. 33-40.

Neves, J. (2011) – “*Aplicação prática das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional*” – Seminário do AICEP, junho de 2011.

Neves, T. (2010) – “*A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas de uma perspetiva portuguesa*” – Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, ano III, julho de 2010.

Pereira, P. (2007), - “*A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evitar a dupla tributação*” – Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 29.

Pires, R. (2008) – “*Notas de reflexão: acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do século XXI*” – Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 2, ano I, edição de julho

Teixeira, M. (2008) – “*Portugal*”, *Taxation of Permanent Establishments*”, *International Transfer Pricing Journal*, novembro-dezembro de 2011, pp. 419-423.

#### LEGISLAÇÃO DIVERSA:

Modelo de Convenção da OCDE para evitar a dupla tributação

Convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Dinamarca

Convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e França

Convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Alemanha

Circular nº 5 / 2009 de 2009.04.01 da Direção Geral de Impostos / Direção de Serviços das Relações Internacionais

Circular nº. 9 / 2010 de 2010.09.23 da Direção Geral de Impostos / Direção de Serviços das Relações Internacionais

Ofício Circulado n.º 20137 de 2009.03.13 da Direção Geral de Impostos / Direção de Serviços das Relações Internacionais

Despacho n.º. 4727/2009 de 2009.01.27 do Ministério das Finanças

Despacho n.º 22600/2009 de 2009.10.14 do Ministério das Finanças

Diretiva 76/308/CE do Conselho de 15 de março de 1976

Diretiva 90/435/CE do Conselho de 1990.07.23 do Jornal Oficial da União Europeia

Diretiva 2001/44/CE do Conselho de 15 de junho de 2001

Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 2003.06.03 do Jornal Oficial da União Europeia

Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 2011.11.30 do Jornal Oficial da União Europeia

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0888/07 de 31 de janeiro de 2008

Constituição da República Portuguesa

Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares

Lei Geral Tributária

Regime Geral das Infrações Tributárias