

O actual enquadramento fiscal dos rendimentos derivados de prestações de serviços por parte de sociedades não residentes, bem como as formalidades a cumprir de forma a legitimar a aplicação das disposições previstas nas Convenções para evitar a Dupla Tributação estão em análise neste trabalho.

Pagamento de serviços a entidades não residentes

Por André Alpoim de Vasconcelos

Uma das áreas que tem merecido especial atenção por parte dos serviços de inspecção tributária tem sido a dos pagamentos de rendimentos, por parte de empresas portuguesas, a entidades não residentes, tendo resultado das respectivas inspecções tributárias inúmeras liquidações adicionais de imposto por irregularidades na aplicação das disposições previstas nas Convenções para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT) celebradas por Portugal.

De facto, muitas empresas têm optado por aplicar as disposições previstas naqueles diplomas sem a preocupação de observar as formalidades essenciais requeridas, o que tem originado liquidações adicionais de imposto significativas às empresas pagadoras dos rendimentos.

O objectivo deste trabalho é o de analisar, numa perspectiva estritamente prática, o enquadramento fiscal actual dos rendimentos derivados de prestações de serviços por parte de sociedades não residentes⁽¹⁾, bem como o de chamar atenção para as formalidades a cumprir de forma a legitimar a aplicação das disposições previstas nas CDT.

Esta é uma matéria cuja regulamentação tem sofrido constantes alterações ao longo dos anos, o que tem motivado um desconhecimento (quase) generalizado dos en-

quadramentos fiscal e regulamentar aplicáveis, originando diversas situações de incumprimento com consequências bastante penosas para as empresas portuguesas pagadoras dos referidos rendimentos.

Por último, chama-se a atenção para o facto de os enquadramentos fiscal e regulamentar transmitidos neste texto apenas se aplicarem aos rendimentos derivados do fornecimento de serviços cujos pagamentos ocorreram após 1 de Janeiro de 2006 (não sendo tratado o enquadramento aplicável aos pagamentos efectuados em datas anteriores)⁽²⁾.

Enquadramento fiscal dos pagamentos de serviços a entidades não residentes

Legislação interna - Nos termos da subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, ficam sujeitos a tributação em Portugal os «rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras», cujo devedor tenha residência fiscal em Portugal ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável cá situado.

Por outro lado, prevê o n.º 4 da mesma norma que «não se consideram obtidos em território português os rendimentos enu-



André Alpoim de Vasconcelos

• ROC

• TOC n.º 55 488

merados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à actividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.»⁽³⁾

Da leitura atenta das normas em apreço podem ser aferidas as seguintes conclusões:

- O artigo 4.º do CIRC é uma norma de incidência territorial e objectiva e que estipula as realidades sujeitas a tributação em Portugal, com especial enfoque nos casos dos rendimentos obtidos por entidades não residentes;

- O pagamento a entidades não residentes de «rendimentos derivados de outras prestações de serviços» – previstos na subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC – é uma realidade sujeita a tributação em Portugal sempre que o pagamento seja imputável a uma entidade residente em Portugal (ou a um estabelecimento estável de uma entidade não residente cá situado) e aqueles rendimentos sejam realizados ou utilizados em território nacional;

- Os serviços realizados integralmente fora do território nacional apenas estarão cá sujeitos a tributação sempre que os serviços sejam utilizados em Portugal e respeitem a bens situados nesse território ou estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

Vejamos estes aspectos com mais pormenor.

Os designados «rendimentos derivados de outras prestações de serviços» serão aqueles aos quais se refere a subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC e

que constituem uma categoria residual que enquadra todos os rendimentos que não se encontrem taxativamente previstos em outras subalíneas da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC. No que toca à sua sujeição a IRC, apenas serão de considerar os rendimentos derivados dos serviços que sejam realizados ou utilizados em Portugal e que não respeitem a transportes, comunicações ou actividades financeiras.

Por outro lado, da conjugação da subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 com o n.º 4, ambos do artigo 4.º do CIRC, será de concluir que apenas estarão sujeitos a tributação em Portugal os rendimentos derivados de serviços realizados em território nacional e de serviços que não sejam realizados em Portugal mas aí utilizados e que estejam taxativamente mencionados no n.º 4 do artigo 4.º do CIRC.

De facto, o n.º 4 menciona que «(...) os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea (...) sendo realizados integralmente fora do território português (...)» ainda se encontrarão sujeitos a tributação se se referirem aos casos taxativamente previstos naquele n.º 4.

Ora, o legislador apenas se poderá estar a referir a serviços utilizados em Portugal, dado que a norma de incidência prevista na subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC apenas sujeita a tributação em Portugal os serviços realizados ou utilizados em Portugal. Por outras palavras, se a segunda parte do n.º 4 não se refere aos serviços realizados em território nacional – porque é afastada pela sua própria redacção –, então terá forçosamente de se estar a referir aos serviços utilizados em Portugal e esses apenas para os casos previstos.

Neste sentido, parece pacífico poder concluir-se que apenas se encontrarão sujeitos a tributação em Portugal os serviços realizados em território nacional (ainda que parcialmente) e aqueles que, sendo integralmente realizados fora do território nacional, sejam utilizados em Portugal e se encontrem mencionados no n.º 4 do artigo 4.º do CIRC.

Porque intimamente relacionado com a incidência a imposto acima referida, importa

clarificar o conceito de «utilização» dos serviços em Portugal.

Temos sido confrontados por diversas ocasiões com a interpretação que a «utilização de serviços» ocorrerá no local onde a entidade pagadora obtém o lucro no qual se encontra reflectido o custo associado ao serviço adquirido.

Não partilhamos desta opinião por duas razões de natureza interpretativa.

A primeira está relacionada com o facto de, caso vingasse aquela interpretação, a sujeição a imposto seria sempre “arrastada” para o Estado em que a entidade pagadora fosse residente para efeitos fiscais. Ora, se aquela norma se refere a casos em que os pagamentos são imputáveis a entidades residentes em Portugal (ou estabelecimentos estáveis aí situados), a mesma perderia qualquer sentido útil, dado que os rendimentos derivados daqueles serviços seriam sempre sujeitos a tributação em Portugal. E, consequentemente, também o n.º 4 do artigo 4.º do CIRC perderia todo o seu alcance prático.

Por outro lado, em termos gerais, apenas será legítimo ao Estado português reivindicar a tributação de rendimentos que tenham alguma conexão com o território nacional (seja ela objectiva, subjectiva ou territorial). No caso dos pagamentos de serviços, o Estado da utilização do serviço deverá ser entendido como o local onde o «benefício económico» proveniente da aquisição daqueles serviços se verifica – criando assim a conexão do rendimento em concreto – sendo legítima a sua exposição a tributação. Desta forma, caso o serviço seja integralmente realizado fora do território nacional e o «benefício económico» daquela compra não ocorra em Portugal, o respectivo rendimento não deverá ser exposto a tributação (à partida, apenas haveria tributação no Estado de residência do beneficiário do rendimento).

Vejamos dois exemplos que ilustram o que acima foi tratado.

Exemplo 1 – Pagamento, por parte de uma empresa portuguesa, de serviços de publicidade efectuados em Espanha para promover as vendas naquele país.

Este serviço, dado que é realizado integralmente fora do território nacional, apenas poderia estar sujeito a tributação em sede de IRC, caso se entendesse que a sua utilização ocorreria em Portugal. Na nossa opinião, dado que o benefício económico expectável do pagamento do serviço, ou seja, o incremento das vendas em Espanha, não é verificado em Portugal, entendemos que aquele rendimento não se encontrará sujeito a IRC (este serviço não é realizado nem utilizado em Portugal).

Exemplo 2 – Pagamento, por parte de uma empresa portuguesa, de serviços de formação profissional realizados em Espanha.

A análise deste caso é distinta da anterior. Se, por um lado, este serviço também é realizado integralmente fora do território nacional, por outro a utilização do mesmo já ocorre em Portugal. Com efeito, o benefício económico expectável da formação – ou seja, a aquisição de conhecimentos – será verificado em Portugal, porquanto ser neste país que «serão postos em prática» os conhecimentos adquiridos. No entanto, porque os serviços de formação não se encontram taxativamente incluídos no n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, aquele rendimento também não se encontrará sujeito a IRC em Portugal (este serviço, apesar de realizado integralmente fora de Portugal mas aí utilizado, não se encontra previsto no n.º 4 do artigo 4.º do CIRC).

Tendo como objectivo clarificar a interpretação destas normas, preparámos uma árvore de decisão (anexo), que visa cobrir as situações analisadas na aferição da sujeição a IRC dos pagamentos de serviços a entidades não residentes.

Analisados que estão os principais aspectos relacionados com as normas de incidência dos serviços prestados por entidades não residentes, importa referir que sempre que forem sujeitos a tributação em Portugal, aqueles rendimentos serão tributados, por retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 15 por cento.

Assim, aquando do pagamento de rendimentos a entidades não residentes que se encontrem sujeitos a IRC, as empresas portuguesas (ou estabelecimentos estáveis em

Portugal aos quais seja imputável o pagamento) deverão reter na fonte 15 por cento do respectivo montante a título de IRC, devendo aquele montante ser entregue ao Estado português até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que é efectuada a referida retenção na fonte.

Aplicação das Convenções de Dupla Tributação (CDT) celebradas por Portugal

As CDT celebradas entre Portugal e diversos Estados estipulam que os lucros de empresas apenas poderão ser tributados no Estado da residência do beneficiário do rendimento. Assim, sempre que se encontrarem cumpridas as condições de aplicação das disposições previstas na CDT específica celebrada entre Portugal e o Estado de residência do beneficiário do rendimento, a entidade pagadora do rendimento – empresa portuguesa – poderá ficar dispensada de proceder à retenção na fonte prevista na legislação interna.

Para que tal seja legítimo, os beneficiários dos rendimentos devem cumprir um requisito de substância – ser residente de um Estado contratante diferente daquele 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 a aprovar por despacho do ministro das Finanças) por cada pagamento, devidamente certificado pelas autoridades fiscais do respectivo Estado de residência. Sempre que existir uma relação contratual continuada entre a entidade pagadora e o respectivo beneficiário, os certificados de residência fiscal apresentados serão válidos por um período máximo de um ano⁽⁴⁾.

Refira-se que as regras atrás enunciadas foram introduzidas/adaptadas pelo Decreto-Lei n.º 211/2005, de 7 de Dezembro, não tendo ainda sido publicados os referidos certificados de residência fiscal a que acima se fez referência. Em contactos informais havidos junto das autoridades fiscais fomos

informados que serão de aplicar os modelos que se encontravam em vigor até à data (que para o caso dos rendimentos em causa corresponde ao modelo 12-RFI).

Ainda que, no momento do pagamento não se encontrem previstas as condições de aplicação da CDT, a retenção na fonte que for efectuada poderá ser objecto de reembolso posterior.

Com efeito, sempre que a entidade beneficiária dos rendimentos não tenha efectuado a prova nos prazos e condições estabelecidos pode solicitar o reembolso do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados da verificação do facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário *ad-hoc* (modelo 18-RFI).

O reembolso do imposto retido na fonte deve ser efectuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos solicitados, sendo que se considera que o prazo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente⁽⁵⁾.

De facto, a aplicação das disposições previstas na CDT tem-se demonstrado um verdadeiro “braço de ferro” entre a administração tributária portuguesa e o contribuinte que, quanto a nós, revela alguma falta de bom senso por parte das autoridades fiscais portuguesas, dado que, encontrando-se numa situação de “vínculo quase forçado” ao normativo internacional, optam por dificultar a aplicação efectiva das suas disposições.

As CDT celebradas por Portugal são uma fonte de direito internacional com força supra-legislativa com eficácia após a sua publicação em «Diário da República». Ora, sendo que o requisito substancial que se prende com a aplicação das normas previstas nas CDT é o da residência, para efeitos fiscais, do beneficiário do rendimento no outro Estado contraente, sempre que cabalmente fique demonstrado esse facto, a aplicação das disposições contidas na CDT não deveria ser questionada. Mas tal não acontece.

De facto, a administração tributária portuguesa publicou os certificados com base nos quais as autoridades fiscais dos outros

Estados atestam a qualidade da residência fiscal do beneficiário do rendimento, não sendo aceite (pasmese!) uma declaração dessas próprias autoridades fiscais comprovando aquela mesma qualidade de residente fiscal. Por outras palavras, o Estado português impõe a outros Estados um modelo de certificação da residência fiscal, quando eles próprios têm meios de certificar essa mesma qualidade⁽¹⁾. Assim, chamamos a atenção para a necessidade imperativa de obter a qualidade de não residente do beneficiário do rendimento devidamente certificada, através do preenchimento correcto, atempado e integral dos referidos certificados de residência fiscal.

Posto isto, importa agora chamar a atenção para o conteúdo do n.º 5 do artigo 106.º do CIRC e do n.º 3 do artigo 28.º da Lei Geral Tributária (LGT), que referem que, no caso da retenção na fonte em análise (a título definitivo), o responsável por entregas ao Estado que se encontrem em falta é o pagador dos rendimentos, ou seja, a entidade portuguesa. Tendo em conta este facto, a administração tributária tem procedido à emissão de notas de liquidações adicionais de imposto em nome dos pagadores dos rendimentos sempre que questiona a validade dos certificados de residência fiscal que lhe são apresentados.

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

E no momento em que a referida liquidação de imposto ocorre (até ao limite de quatro anos contados do início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador), já não é exequível repercutir aquele imposto no “real” contribuinte, ou seja, na entidade beneficiária dos rendimentos, até porque, em muitos dos casos, a relação contratual já não persiste.

Notas finais

O processo de negociação e celebração de CDT acaba por ser uma “consequência” da

exposição internacional das empresas portuguesas, e tem como objectivo fomentar essa mesma internacionalização através da eliminação/redução da dupla tributação internacional.

No entanto, a intenção parece ser mais política do que prática dada a dificuldade efectiva em conseguir aplicar as disposições constantes das CDT, com consequências extremamente penosas para as entidades portuguesas (pagadores dos rendimentos). Isto porque, em caso de liquidação adicional de imposto por força de (alegadas) irregularidades no cumprimento dos requisitos de aplicação da dispensa de retenção na fonte devida pelo pagamento dos serviços a entidades não residentes, o ónus do imposto pesa sobre a entidade portuguesa.

Desta forma, o Estado português parece ter atingido dois objectivos que, aparentemente, seriam incompatíveis: a obtenção de receita fiscal, por um lado, e o “reconhecimento diplomático” pela celebração dos acordos internacionais, por outro. ★

(Texto recebido pela CTOC em Fevereiro de 2007)

(1) Fica excluída do âmbito do presente trabalho a análise do pagamento de juros, *royalties* e dividendos, bem como a análise do enquadramento fiscal dos rendimentos derivados da prestação de serviços por entidades singulares não residentes.

(2) O Orçamento do Estado para 2007 não introduziu qualquer alteração no tratamento fiscal da matéria abordada pelo presente estudo.

(3) Convenhamos que a opção legislativa encontrada pela tripla negativa em nada facilita a interpretação desta norma...

(4) Actualmente, encontra-se prevista a possibilidade de ser solicitado, por cada fornecedor, um formulário com valores previsionais antes do primeiro pagamento, e um outro, com valores definitivos, até 31 de Dezembro.

(5) A nossa experiência no acompanhamento de processos desta natureza não é a melhor, já que temos observado que a administração fiscal se tem socorrido de diversos expedientes tendo em vista impossibilitar (ou retardar) o reembolso da retenção na fonte efectuada.

(6) Como é óbvio, alguns Estados levantaram dificuldades em certificarem a residência com base num documento que não era o deles, tendo por base variados motivos, como terem o seu próprio formulário oficial (Estados Unidos da América) ou falta de familiaridade com o idioma usado (Espanha).

Anexo

