

Retenções na fonte a rendimentos obtidos por não residentes

Por Maria Manuela Vieira Reynolds de Melo

As retenções na fonte de rendimentos obtidos por não residentes obedecem a regras específicas. Este trabalho mostra-lhe os passos a dar, os modelos a preencher e os lançamentos contabilísticos a efectuar.



Maria Manuela Vieira Reynolds de Melo
Mestre em Gestão de Empresas
TOC n.º 6 518

Cada vez mais a abolição das fronteiras é sentida pela prestação de serviços efectuados por não residentes, pessoas singulares ou colectivas, em território nacional. Este texto tem o objectivo de ajudar a esclarecer o respectivo enquadramento, nomeadamente no que se refere à retenção na fonte.

Por outro lado, não podem realizar-se transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território português por entidades não residentes, sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido (artigo 123.º do CIRC).

Obrigações declarativas

Declaração modelo 30 – A declaração modelo 30 é de entrega obrigatória sempre que sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos a entidades não residentes, devendo ser apresentada através de transmissão electrónica de dados dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 7 do art. 119.º do Código do IRS (até ao fim do mês de Julho de cada ano).

Anexo H da IES: operações com não residentes

– O anexo H deve ser enviado por via electrónica para dar cumprimento ao estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC, para todos os sujeitos passivos de IRC que efectuem operações com entidades não residentes no âmbito dos preços de transferência, com entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado ou tenham obtido rendimentos fora do território nacional.

Convenções para evitar a dupla tributação

Modelos RFI: pedido de dispensa total ou parcial – Deverá ser preenchido o modelo 21-RFI

para pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português, efectuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação.

Os modelos RFI poderão ser encontrados no site da DGCI com o seguinte endereço: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/convencoes_dupla_trib_internacional/.

Os formulários espanhóis são os antigos RFI, porque até à presente data ainda não foram publicados novos com a língua espanhola e podem encontrar-se em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/formularios_espaha_doclib/.

Modelos RFI: pedido de reembolso do imposto retido indevidamente – Nas situações em que possa ter sido retido indevidamente imposto em Portugal, ou por falta de apresentação atempada do RFI, ou por erro de cálculo no valor retido, podem, nos termos da alínea 7) do art. 90.º-A do CIRC, as entidades beneficiárias dos rendimentos solicitar o reembolso total ou parcial desse imposto, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, utilizando os seguintes modelos:

– Deverá ser preenchido o modelo 22-RFI para pedido de reembolso do imposto português sobre dividendos de acções e juros de valores mobiliários representativos de dívida, efectuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação.

– Deverá ser preenchido o modelo 23-RFI para pedido de reembolso do imposto português sobre *royalties*, dividendos e juros (excepto dividendos de acções e juros de valores mobiliários representativos de dívida), efectuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação.

– Deverá ser preenchido o modelo 24-RFI para pedido de reembolso do imposto português so-



bre outros rendimentos efectuados ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação.

Direito comunitário

Lucros colocados à disposição de residente na EU – Quando se trate de lucros colocados à disposição de entidade residente noutro Estado membro da UE, que detenha uma participação no capital da residente, de valor não inferior a 10 por cento, ou com valor de aquisição não inferior a 20 milhões de euros, e desde que tenha permanecido na sua titularidade durante um ano, aplica-se o disposto no art. 14.º CIRC.

Para adquirir a isenção do n.º 3 do artigo 14.º do CIRC, é necessário obter-se um certificado de residência fiscal onde conste que se destina à aplicação da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho.

Para fazer prova da titularidade da participação de modo ininterrupto durante um ano, basta a exibição de uma certidão da Conservatória de Registo Comercial para as sociedades por quotas e, no caso das sociedades anónimas, pela exibição de uma declaração emitida pela entidade depositária ou registadora (Ofício-Circulado n.º 02069/2002).

Lucros colocados à disposição de residente na Suíça – Estão ainda isentos de IRC, de acordo com o n.º 8 do artigo 14.º do CIRC, os lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, nos termos e condições referidos no artigo 15.º do acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, sempre que:

- a) A sociedade beneficiária dos lucros tenha uma participação mínima directa de 25 por cento no capital da sociedade que distribui os lucros desde há pelo menos dois anos; e
- b) Nos termos das convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas por Portugal e pela Suíça com quaisquer Estados terceiros, nenhuma das entidades tenha residência fiscal nesse Estado terceiro; e
- c) Ambas as entidades estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento das sociedades sem beneficiarem de uma qualquer isenção e ambas revisitam a forma de sociedade limitada.

Para adquirir a isenção do n.º 8 do artigo 14.º do CIRC, é necessário obter-se um certificado de residência fiscal onde conste que se destina à aplicação da Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho.

Juros e royalties colocados à disposição de residente na EU – Quando se trate de juros ou *royalties* colocados à disposição de entidade residente noutro Estado membro da UE, que detenha uma participação no capital da residente, de valor não inferior a 25 por cento, e tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data em que se verifica a obrigação de retenção na fonte.

Para adquirir a redução (ou a isenção completa após 2014, inclusive) do artigo 89.º-A do CIRC, é necessário obter-se o modelo 01-DJR (Despacho n.º 4727/2009, de 9 de Fevereiro) carimbado pela administração tributária do país da entidade beneficiária dos juros e *royalties*. Este modelo é válido por um período máximo de dois anos (Circular 5/2009 da Direcção de Serviços das Relações Internacionais), a contar da data da respectiva autenticação por parte da autoridade fiscal do Estado membro da União Europeia da residência do beneficiário dos rendimentos, no que respeita a cada contrato relativo a pagamento de juros ou *royalties* (devendo identificar-se todos os contratos que estão na origem dos pagamentos).

Relativamente à alteração, a partir de 1 de Julho de 2009, da taxa de retenção na fonte prevista na alínea g) do n.º 4 do artigo 80.º do Código do IRC, passa de dez para cinco por cento, mas a mesma não prejudicará a validade, de dois anos, do formulário modelo 01DJR. Exemplificando: um formulário autenticado em Abril do corrente ano será válido para todos os pagamentos a efectuar até Abril de 2011, independentemente de se aplicar a taxa de dez por cento nos pagamentos a efectuar até 30 de Junho deste ano e a de cinco por cento nos pagamentos que venham a ser efectuados posteriormente a essa data (a partir de 1 de Julho de 2009).

Para pedir o reembolso deverá utilizar-se o modelo 02-DJR. Assim, este modelo apenas se aplica às restituições de imposto retido em excesso nos casos em que o período mínimo, de dois anos, de detenção ininterrupta da participação (a qual deverá reunir os requisitos estabelecidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 89.º-A do Código do IRC), se complete após a data em que se veri-

ficou a obrigação de retenção na fonte. Para este efeito, o formulário deverá ser apresentado no prazo de dois anos, contados da data da verificação dos pressupostos, conforme previsto no n.º 4 do mesmo artigo. O valor de imposto a inscrever nos respectivos campos 6 e 7, ou 5 e 6 do quadro II, consoante se trate, respectivamente, de juros ou *royalties*, dever-se-á atender às diferentes taxas aplicáveis em cada momento.

O modelo 02-DJR não é utilizável para pedidos de restituição de imposto retido em excesso nos casos em que à data do facto gerador do imposto se encontravam reunidos todos os requisitos para que ao beneficiário dos rendimentos fosse aplicável o regime em causa, tendo, no entanto, aquele sofrido uma retenção de imposto excessiva, designadamente por não ter apresentado os meios de prova necessários (por exemplo, o formulário modelo 01DJR), no prazo estabelecido para esse efeito. Nestas situações, e dado que as mesmas não estão previstas no n.º 7 do artigo 90.º-A do Código do IRC, o meio adequado para o beneficiário solicitar a restituição do imposto retido em excesso é a reclamação graciosa, nos termos do artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Estes modelos encontram-se disponíveis em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/directiva_juros_royalties/.

Meios de prova e prazos

Prazo de validade da prova: para a dispensa total ou parcial – Nos termos do n.º 2 do artigo 90.º-A do CIRC, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis. Fazer prova é apresentar o RFI, certificado de residência fiscal ou modelo 01 e 02 DJR, conforme caso aplicável.

Nos termos do n.º 3 do artigo 90.º-A do CIRC, os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:

a) Dois anos, na situação prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º-A do CIRC e no respeitante a cada contrato relativo a pagamentos de juros ou *royalties*, devendo a sociedade ou o estabelecimento estável beneficiários dos juros ou *royalties* informar imediatamente a entidade ou o estabe-



lecimento estável considerado como devedor ou pagador quando deixarem de ser verificadas as condições ou preenchidos os requisitos estabelecidos no artigo 89.º-A (modelo 01 e 02 DJR do Despacho n.º 4727/2009);

b) Um ano, nas demais situações, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

De acordo com o n.º 5 e 6 do artigo 90.º-A do CIRC, caso a entidade beneficiária dos rendimentos não tenha feito prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis, a obrigação da dedução do imposto fica afastada sempre que o substituto tributário comprove com documento RFI/certificado de residência fiscal/DJR, consoante o caso, *a posteriori*, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional (pagamento de coima de 250 a 2 500 euros, nos termos do disposto no novo n.º 2 do artigo 125.º do RGIT). ⁽¹⁾

Conservação da documentação – Os originais dos formulários e outros documentos de prova que justifiquem a não aplicação de qualquer taxa de imposto, utilização de taxas reduzidas ou outras situações, deverão ser conservados na posse da declarante pelo prazo de dez anos, devendo ser exibidos à administração fiscal sempre que solicitados.

Tabelas práticas

Tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal – A tabela poderá ser encontrada no seguinte endereço do *site* das finanças: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/690241AD-5872-431B-AC7C-8656B8F5AFAE/0/Oficio_20137-09_tabela_CDT_2009.pdf.


Taxas de IRS, IRC aplicáveis aos rendimentos obtidos por não residentes durante 2009 – sem aplicação da Convenção

Rendimentos	Taxas	CIRC
Com estabelecimento estável	12,5% 25%	N.º 1 do artigo 80.º Matéria colectável até 12 500 euros MT superior a 12 500 euros
Sem estabelecimento estável	25%	N.º 4 do artigo 80.º
Sem estabelecimento estável:		
1. Rendimentos propriedade intelectual ou industrial, royalties, prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida, <i>Know-how</i>	15%	Alínea a) do n.º 4 do artigo 80.º
2. Assistência técnica	15%	Alínea a) do n.º 4 do artigo 80.º
3. Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, locações	15%	Alínea b) do n.º 4 do artigo 80.º
4. Rendimentos da dívida pública e outros rendimentos de capitais	20%	Alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º
5. Lucros distribuídos por sujeitos passivos de IRC	20%	Alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º
6. Juros de depósitos	20%	Alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º
7. Rendimentos de títulos de dívida, de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preços ou de outras operações similares ou afins.	20%	Alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º
8. Valor atribuído aos associados que seja considerado rendimento de capitais, bem como o valor atribuído na amortização de partes sociais sem redução de capital	20%	Alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º
9. Ganhos decorrentes de operações <i>swaps</i>	20%	Alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º
10. Outros rendimentos de aplicação de capitais (ex. juros entre entidades sem relações especiais)	20%	Alínea c) do n.º 4 do artigo 80.º
11. Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo	35%	Alínea d) do n.º 4 do artigo 80.º
12. Prémios de rifas, totoloto, loto, sorteios e concursos	35%	Alínea d) do n.º 4 do artigo 80.º
13. Comissões por intermediação de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português	15%	Alínea e) do n.º 4 do artigo 80.º conjugado com a alínea 7) do c) do n.º 3 do artigo 4.º
14. Outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português (taxa genérica) excepto nas comunicações e nos transportes, que não tem retenção	15%	Alínea e) do n.º 4 do artigo 80.º conjugado com a alínea 7) do c) do n.º 3 do artigo 4.º
15. Sem estabelecimento estável (mas com obrigação declarativa: modelo 22): rendimentos prediais	15%	Alínea f) do n.º 4 do artigo 80.º
16. Juros e <i>royalties</i> , cujo beneficiário efectivo seja uma sociedade de outro estado membro (EM) da UE ou um estabelecimento estável situado noutro EM de uma sociedade de um EM, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro EM	10% 5% Isento	Associadas diferentes EM 2003/49/CE (obter MOD.01-DJR carimbado) de 01/07/2005-30/06/2009 DL 34/2005 Alínea g) do n.º 2 do artigo 80.º de 01/07/2009-30/06/2013 DL 34/2005 a partir de 01/07/2013 <i>Nota: o beneficiário deve ser sujeito passivo a um dos impostos sobre lucros de acordo com o n.º 1 do artigo 89.º-A</i>
17. Sem estabelecimento estável (mas com obrigação declarativa: modelo 22): rendimentos de mais-valias e incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	25%	Alínea a) b) e e) do n.º 3 do artigo 4.º conjugado com o n.º 5 do artigo 88.º com o corpo do n.º 4 do artigo 80.º
18. Rendimentos de profissionais de espectáculos ou desportistas	25%	Alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º conjugado com o n.º 5 do artigo 88.º com o corpo do n.º 4 do artigo 80.º
19. Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades (sociedades)	25%	Alínea d) do n.º 1 do artigo 88.º conjugado com o n.º 5 do mesmo artigo com o corpo do n.º 4 do artigo 80.º
20. Rendimentos de lucros colocados à disposição de entidades residentes na UE	Isento	Nas condições do n.º 3 do artigo 14.º
21. Juros, <i>royalties</i>	Isento	Nas condições do artigo 89.º-A

Taxas de IRS, IRC aplicáveis aos rendimentos obtidos por não residentes durante 2009 – sem aplicação da Convenção

Rendimentos	Taxas	CIRC
Mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, <i>warrants</i> autónomos emitidos por entidades residentes e negociados em bolsa	Isento	Nas condições do artigo 27.º do EBF
Prémios de rifas, totoloto, jogo do loto	35%	Alínea b) do n.º 2 do artigo 71.º
Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas, bingo, indemnizações por danos morais e patrimoniais, indemnizações por lucros cessantes, obrigações de não concorrência	25%	Alínea f) e g) do n.º 2 do artigo 71.º
Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades (trabalho dependente)	20%	Alínea e) do n.º 3 do artigo 71.º
Trabalhadores dependentes (a)	20%	Alínea e) do n.º 3 do artigo 71.º
Independentes – actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º, ainda que decorrentes de actos isolados, com excepção das comissões	20%	Alínea e) do n.º 3 do artigo 71.º
Valor de partilha (Cat. E), cessões de crédito, juros de depósitos, outros rendimentos de capitais	20%	Alínea b) do n.º 3 do artigo 71.º
Sobre comissões e restantes prestações de serviços	15%	Alínea b) do n.º 3 do artigo 71.º

Nota: quando a tabela indica isento, teremos de confirmar se se encontram verificadas todas as condições constantes do normativo que concede a isenção.

(a) Os rendimentos de trabalhadores dependentes pagos por uma empresa com sede em Portugal a uma pessoa singular residente em outro Estado membro são considerados obtidos no nosso país, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 18.º do Código do IRS, mesmo que exercidos nesse outro Estado membro ficando assim sujeito a retenção a título definitivo. Esta tributação pode ser afastada mediante a apresentação do RFI.

Momento da retenção

Momento da retenção – De acordo com o artigo 7.º do CIRS, o momento da retenção depende do tipo de rendimento como se segue:

pelo resultado líquido do ano “n”; tendo a acta como suporte contabilístico da deliberação da atribuição dos lucros: 59/25xx3 - resultados atribuídos.

Quando colocado à disposição, débito 25xx3

- Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros;
- O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;
- Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento;
- A remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.

No momento da colocação a disposição

Juros (cujos contratos não indiquem o prazo de vencimentos)

No momento do reembolso

Juros (cujos contratos indiquem o prazo de vencimentos)

No momento do vencimento

Quanto aos juros totalmente presumidos

Considera-se ter lugar em 31 de Dezembro de cada ano ou na data do reembolso, se anterior

Royalties

No momento do apuramento do respectivo quantitativo

Prestação de serviços

No momento do pagamento

Lucros – colocação à disposição e contabilização**Lançamentos contabilísticos**

Primeiro lançamento: dia 1 do ano “n+1”: 88/59

- Resultados atribuídos contrapartida da 25xx4
- Lucros disponíveis e 2423 - Capitais - Retenção de IRS. ■

(Texto recebido pela CTOC em Julho de 2009)

(¹) Os formulários/certificados, devidamente preenchidos e autenticados, devem ser entregues à entidade residente que está obrigada a proceder à retenção na fonte de IRC, até ao termo do prazo legal estabelecido para a entrega do imposto (ou seja, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto).