



ANÁLISE DA **CTOC**

O crédito de imposto por dupla tributação internacional



ELSA MARVANEJO DA COSTA, CONSULTORA DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

O mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional é um dos métodos utilizados pela Administração Tributária portuguesa para alcançar os objectivos de eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional.

De um modo muito genérico existe dupla tributação do rendimento quando, para o mesmo facto tributário, existe uma pluralidade de normas, dando origem a mais de um imposto, isto é, o mesmo rendimento será objecto de duas ou mais normas de incidência. Pode existir dupla tributação económica (internamente) e dupla tributação internacional.

Em termos práticos, e exemplificando um caso de dupla tributação internacional, se determinado sujeito passivo residente num Estado obtém rendimentos noutro Estado, poderá existir dupla tributação do rendimento, pois, ambos os Estados envolvidos na operação podem ter pretensão de tributação.

O Estado da fonte do rendimento (ou de residência da entidade pagadora) pretende tributar o rendimento que foi obtido no seu território – regra da territorialidade. Por sua vez, o Estado de residência do beneficiário do rendimento pretende tributar a totalidade dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo, incluindo os obtidos no estrangeiro – regra da universalidade ou de base mundial. Como se pode concluir, em transacções internacionais, ambos os Estados possuem um elemento de conexão com o rendimento.

Com a globalização, assistimos ao aumento da circulação de bens, serviços, pessoas e capitais. Os diferentes Estados, pretendendo aumentar as trocas comerciais, criam entre

si regras para eliminação ou atenuação da dupla tributação, tentando eliminar os obstáculos que se poderiam colocar. Referimo-nos aos acordos ou convenções para eliminação ou atenuação da dupla tributação.

Estes acordos vêm, nalguns casos, atribuir legitimidade exclusiva a um dos Estados envolvidos para tributar o rendimento, eliminando a dupla tributação e, noutros casos, fixar taxas limite ao Estado da fonte para tributar, verificando-se apenas uma atenuação da dupla tributação.

No âmbito comunitário, temos também assistido à transposição de directivas com objectivos de harmonização de regras no âmbito do Imposto sobre o Rendimento.

Não obstante todo este esforço internacional existem situações em que a dupla tributação não é totalmente eliminada:

- Quando a própria convenção fixa taxas limite na tributação de royalties;
- A convenção não é accionada, por não se fazer prova da residência fiscal;
- Em que não existem acordos internacionais, por exemplo, nas transacções com Angola;
- Erros por parte dos contribuintes, retenções indevidamente efectuadas.

Nos casos enumerados, o rendimento obtido pode (caso exista norma de incidência) ser tributado no Estado de onde provém. Neste caso, o sujeito passivo será tributado mediante retenção de imposto. Caberá ao Estado de residência do beneficiário do rendimento dispor de meios para reduzir ou extinguir a dupla tributação.

Admitindo que um sujeito passivo residente em Portugal, beneficiário de determinado rendimento obtido no estrangeiro, é alvo de alguma das situações anteriores, isto é, admitindo que o rendimento obtido no estrangeiro é sujeito a tributação (retenção de imposto) no Estado da fonte do rendimento, então, estamos perante um caso de dupla tributação internacional.

O rendimento que foi obtido no estrangeiro e aí sujeito a imposto deverá, segundo a legislação portuguesa, ser declarado, incluído no apuramento do resultado tributável em território nacional logo, duplamente tributado.



Para atenuar ou eliminar estes casos de dupla tributação internacional, o Estado português criou o mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional - o art. 85.º

do Código do IRC e o art. 81.º do Código do IRS.

Assim, aquando do preenchimento da declaração de rendimentos (modelo 22 e modelo 3, IRC e IRS, respectivamente), o sujeito passivo poderá deduzir à colecta a menor das seguintes importâncias:

- O imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; ou
- A fracção do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas directas ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

Quando exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução referida não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela respectiva convenção.

Importa, contudo, ter presente que o custo suportado com o pagamento do imposto no estrangeiro deverá ser acrescido para efeitos de determinação da matéria colectável, ou seja, o rendimento deverá ser considerado pelo valor ilíquido do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro.

Vejamos o seguinte exemplo, em sede de IRC, para melhor apreensão do normativo:

A sociedade Alfa, Lda., auferiu em 2007, rendimentos no montante ilíquido de quatro mil euros estrangeiro, sobre os quais pagou 800 euros de imposto. Sabendo que a referida sociedade teve um resultado líquido de 12 mil euros e abstraindo das restantes correcções fiscais, o crédito de imposto será assim determinado:

Resultado líquido do exercício	12.000,00
Valor a acrescentar (imposto pago no estrangeiro e registado como custo)	800,00
Lucro tributável	12.800,00

Aplicação do Art. 85º CIRC	
1 - Imposto pago no estrangeiro	800,00
2 - IRC corresponde ao rendimento obtido no estrangeiro	4.000,00 x 25% = 1.000,00
Dedução à colecta (A menor das duas importâncias)	800,00
Colecta do IRC (12.800,00 x 25%) =	3.200,00
Dedução à colecta	800,00
IRC a pagar	2.400,00

Como o imposto pago no estrangeiro (800 euros) é menor, será esse o valor a considerar na dedução à colecta.

Sublinha-se o facto de que, em termos contabilísticos, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, porque configura um custo da empresa, deverá ser registado na contabilidade como tal, não se movimentando a conta 24, mas sim uma conta da classe 6. Ou seja, sempre que se verifique a obtenção de um rendimento no estrangeiro sujeito a tributação no país da fonte, deverá creditar-se a respectiva conta de proveitos, pelo valor bruto do rendimento e, em contrapartida, debitar-se, por um lado, a respectiva conta de custos, pelo valor do imposto pago no estrangeiro e, por outro lado, uma conta de meios monetários, pelo valor líquido recebido.

Em termos fiscais, o imposto pago no estrangeiro e devidamente contabilizado como custo, deverá ser acrescido ao resultado líquido, linha 217 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22, sendo que o crédito de imposto concedido deverá ser inscrito no campo 353 do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos modelo 22.

Em sede de IRS, o rendimento obtido no estrangeiro assim como o respectivo imposto devem ser declarados num impresso próprio – o Anexo J à declaração de rendimentos modelo 3. Os cálculos para aplicação do mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional são efectuados pela Administração Tributária aquando do processamento da nota de liquidação.