

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

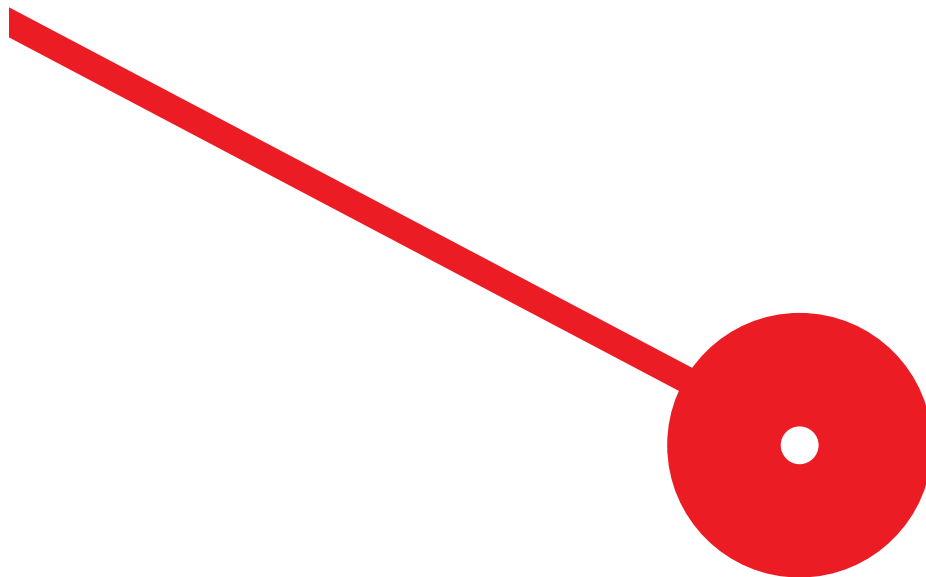
M

MESTRADO
Contabilidade e Finanças

A tributação dos Royalties

Ana Catarina Silva de Carvalho

10/2019

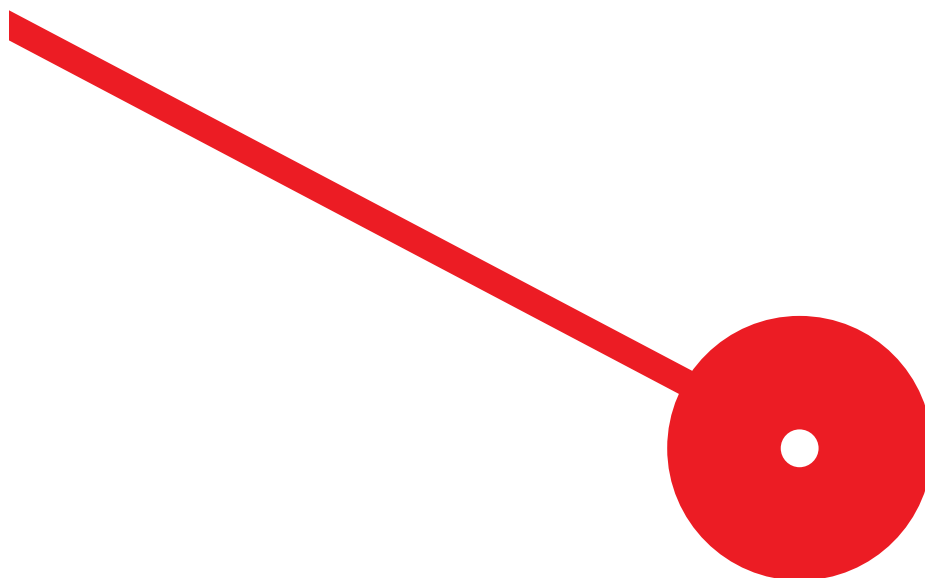




A tributação dos Royalties

Ana Catarina Silva de Carvalho

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação do Professor Doutor José de Campos Amorim



Agradecimentos

Deixo o meu especial agradecimento ao meu orientador, Doutor José de Campos Amorim. Que me ajudou desde o início, começando com a difícil decisão da escolha do tema até ao final da elaboração do mesmo, respondendo às minhas questões e dando sugestões de melhoria

Quero agradecer também à minha mãe, por representar a força, o amor e a determinação, e ao meu pai por ser sempre o meu grande suporte, sem eles nada disto seria possível.

À minha madrinha “Lula”, por nunca me deixar desistir e motivar todas os dias.

Agradeço também à Paula Barbosa e à Ana Isabel Ribeiro, que trabalharam comigo na SONAE IM e me formaram a nível da fiscalidade internacional, obrigada por sempre me ajudado e aconselharam nesta etapa. Para além de serem os meus grandes exemplos a nível profissional, tenho a sorte de serem minhas amigas.

Por último, mas não menos importante, agradeço aos meus amigos de sempre, Catarina Guerra, Ana João, Carolina Teixeira, Bruna Teixeira, João Monteiro e Nuno Ferreira, por estarem sempre disponíveis e apoiarem em todas as áreas da minha vida.

Ao Fábio agradeço pelo companheirismo, apoio, paciência e disponibilidade para me acompanhar e ensinar.

Resumo:

O desenvolvimento tecnológico e a crescente globalização levaram não só a um aumento das transações entre os países e à eliminação de barreiras, mas também a um aumento da concorrência fiscal entre os países. Este desenvolvimento também conduziu a um incremento das transações de propriedade intelectual, nomeadamente transações com *royalties*, que estão muitas vezes relacionadas com marcas, patentes e direitos de autores.

Assim, tanto o desenvolvimento como a inovação presente nos nossos dias influenciam as atividades económicas e empresariais, pois, os ativos intangíveis têm assumido um papel preponderante para a competitividade e desenvolvimento das empresas.

Deste modo, a análise feita ao longo desta dissertação, incidirá sobre a tributação deste tipo de rendimentos, os quais normalmente são obtidos pelos grandes grupos de empresas multinacionais com a exploração da propriedade intelectual (*royalties*). Serão também analisados quais os recursos de planeamento fiscal internacional para minimizar a carga fiscal destes rendimentos e a importância dos mesmos para a economia internacional.

Inicialmente irão ser definidos alguns conceitos relevantes relativos ao tema, de forma a fazer um enquadramento geral do mesmo. De seguida iremos detalhar alguns conceitos e abordá-los nas diferentes esferas fiscais de modo a detalhar o conceito de *royalty* e o seu tratamento fiscal nos vários âmbitos apresentados ao longo da dissertação.

A presente dissertação terá como principal objetivo o estudo/análise da tributação dos *royalties* a nível nacional e internacional, esta análise incide principalmente nas transações, entre sujeitos passivos não residentes e residentes, deste tipo de rendimento. Um dos objetivos, da mesma é compreender se a proximidade geográfica entre os países pode ou não influenciar o tratamento fiscal deste rendimento, e assim aumentar ou diminuir a sua taxa de imposto consoante a “distância” entre os países.

Palavras chave: Royalties, Dupla Tributação, Convenções, Planeamento Fiscal

Abstract:

The technological development and increasing globalization have led not only to increased transactions between countries and the elimination of barriers, but also to increased tax competition between countries. This development has also led to an increase in intellectual property transactions, including royalties' transactions, which are often related to trademarks, patents and copyright.

Thus, both the development and innovation present today influence economic and business activities, since intangible assets have taken a leading role for the competitiveness and development of companies.

Thus, the analysis made throughout this dissertation will focus on the taxation of this type of income, which is usually obtained by large groups of multinational companies with the exploitation of intellectual property (royalties). What international tax planning resources will be analyzed to minimize the tax burden of these incomes and their importance to the international economy.

Initially some relevant concepts related to the theme will be defined, in order to make a general framework of it. Next, we will detail some concepts and approach them in different tax spheres in order to detail the concept of royalty and its tax treatment in the various areas presented throughout the dissertation.

This dissertation will have as main objective the study / analysis of the taxation of royalties at national and international level, this analysis focuses mainly on transactions between non-resident taxable persons and residents of this type of income. One of its objectives is to understand if the geographical proximity between countries may influence the tax treatment of this income, and thus increase or decrease its tax rate depending on the "distance" between countries.

Key words: Royalties, Double Taxation, Conventions, Tax Planning.

Índice Geral

Capítulo – Introdução	1
Introdução	2
Capítulo I – Propriedade Intelectual (royalties).....	4
1 Propriedade Intelectual (Royalties)	5
1.1 Conceito	5
1.2 Tributação dos rendimentos de propriedade intelectual (Royalties) em Portugal	9
1.2.1 Em sede de IRS.....	9
1.2.2 Em sede de IRC	13
1.3 Dupla Tributação.....	13
1.3.1 Medidas Unilaterais	16
1.3.2 Medidas Multilaterais e Bilaterais	17
Capítulo II – A tributação dos royalties de acordo com as Convenções de dupla tributação	22
2 A tributação dos royalties de acordo com as Convenções de dupla tributação ...	23
2.1 A tributação dos royalties pagos a não residentes.....	25
2.1.1 Royalties pagos por entidades não residentes a residentes em Portugal	28
2.2 Países com Convenções de dupla tributação com Portugal	28
2.2.1 Análise de Convenções.....	29
2.2.1.1 Portugal e Espanha	30
2.2.1.2 Portugal e Estados Unidos da América	31
2.2.1.3 Portugal e Holanda	32
2.2.1.4 Portugal e Irlanda.....	33
2.2.1.5 Portugal e França.....	35
2.2.1.6 Portugal e Itália.....	35
2.2.1.7 Portugal e Suécia	36
2.2.1.8 Portugal e Luxemburgo	37

2.2.1.9 Portugal e Dinamarca	37
2.2.1.10 Portugal e Finlândia.....	38
2.2.1.11. Portugal e Grécia	38
2.2.2. Resumo dos casos anteriores	39
2.2.2.1. A proximidade geográfica influência a tributação?.....	40
Capítulo III – Planeamento Fiscal	43
3 Planeamento Fiscal	44
3.1 Conceito	44
3.2 Limites ao Planeamento	45
3.3 Técnicas e métodos utilizados no planeamento fiscal internacional.....	47
3.4 As Convenções Internacionais como forma de planeamento fiscal.....	47
Capítulo IV – Casos Práticos.....	49
4. Casos Práticos	50
4.1 Jerónimo Martins.....	50
4.2. SI	54
4.2.1. Grupo A.....	56
4.3 Google	63
4.4. Empresa SGPS, S.A.	64
Capítulo IV – Conclusão	69
5. Conclusão.....	70
Referências bibliográficas.....	72
Anexo I: Tabela das Convenções para evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal	80
Anexo II: Formulário 21RFI	88
Anexo III: Modelo 30.....	90

Lista de abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CDT- Convenção de Dupla Tributação

CMVM – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

CRIC - Código Do Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Coletivas

CRIS - Código Do Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

EU – União Europeia

IMRO – Irish Music Rights Organisation

INPI – Instituto Nacional de Propriedade Intelectual

LGT – Lei Geral Tributária

MOCDE – Modelo de Convenção da OCDE

Nº - Número

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PI – Propriedade Intelectual

R&D - Research and Development

TIC – Tecnologias da Informação e Comunicação

Introdução

O tema abordado na seguinte dissertação é relativo à tributação dos *royalties* em vários países. Nesta dissertação será abordada como é feita a tributação em alguns países deste tipo de rendimento e será feita uma comparação por área geográfica entre países que aplicam as Convenções de dupla tributação internacional. O objetivo principal desta dissertação é averiguar se a proximidade geográfica pode ou não influenciar o imposto pago nas transações com *royalties*.

Como os fluxos de *royalties* entre os vários agentes económicos são cada vez mais frequentes, deparamo-nos com um tema bastante atual, sendo relevante do ponto de vista fiscal e económico fazer-se uma análise do tratamento dado à tributação deste tipo de fluxo e ter legislação fiscal clara sobre o mesmo, como a Diretiva 2003/49/CE¹.

Deste modo, a presente dissertação será repartida pelas seguintes partes, primeiro será definido o conceito de propriedade intelectual, o qual, inclui a definição de *royalty*. Será abordada a tributação deste rendimento nas diferentes esferas fiscais em Portugal (a nível de IRS e IRC) e no caso de rendimento proveniente de residentes e não residentes.

Seguidamente abordaremos o conceito de Dupla tributação, quais os métodos para a combater, focando o nosso trabalho na tributação dos *royalties* de não residentes e na aplicação das Convenções de Dupla Tributação Internacional. Será também definido, o termo *royalty*, à luz da tributação de outros países, com o intuito de compreender se este conceito é comum nos diferentes países ou se difere de forma significativa.

Ainda no âmbito da Dupla Tributação abordaremos o conceito de planeamento fiscal e como é que o mesmo, influência, ou não, a tributação deste tipo de rendimento.

Como referido, evidenciaremos a nossa atenção em algumas Convenções de Dupla Tributação, celebradas por Portugal, e faremos uma análise das mesmas por área geográfica, de forma a compreender se a proximidade entre os países pode ou não influenciar o tratamento fiscal deste rendimento. Esta análise tem como objetivo compreender tributação em vários países e a diversidade de taxas aplicadas praticadas pelos diferentes Estados, que por sua vez, podem influenciar as empresas multinacionais

¹ Diretiva relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre entidades relacionadas de Estados-Membros diferentes

na escolha da localização da residência da sua propriedade intelectual, conduzindo-nos aos conceitos de eficiência e planeamento fiscal.

Deste modo, como a internacionalização da circularização de capitais, pessoas, bens e serviços, é uma realidade dos nossos dias que pode conduzir a uma forte concorrência ou competição fiscal e a situações de dupla tributação, que dificultam a tarefa dos Estados na medida em que propiciam a evasão fiscal e conseqüentemente a redução das receitas fiscais.

Por fim, na última parte do trabalho, são apresentados alguns casos reais e as respetivas conclusões sobre o tema.

CAPÍTULO I – PROPIEDAD INTELECTUAL (ROYALTIES)

1 Propriedade Intelectual (Royalties)

1.1 Conceito

A propriedade intelectual² é em termos gerais, o direito que se dedica aos bens incorpóreos, ou seja, consiste no direito relativo aos bens imateriais, originados pela capacidade de criação e invenção próprias do ser humano.

Normativamente, o direito da propriedade intelectual, divide-se em duas vertentes, sendo estas o direito industrial (Código da Propriedade Industrial, aprovado pelo Decreto-lei n.º 110/2018 de 10 de dezembro) e o direito de autor (Código do Direito de Autor, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 63/85, de 14 de março, com a redação operada pela Lei n.º 92/2019, de 04 de setembro.).

Como o próprio nome indica, o direito industrial, está direcionado para a técnica e aplicações na indústria ou comércio, patentes de invenção, modelos de utilidade, modelos industriais, marcas de fábrica, entre outros. A primeira definição que surgiu relativa ao direito industrial foi de Renouard (1850; 8), *“Le droit industriel embrasse les rapports légaux et juridiques qui se creant entre les hommes par la production des choses et par l’application des choses aux services humains.”*. O direito da propriedade industrial encontra-se regulado no Código da Propriedade Intelectual, aprovado pelo Decreto-lei n.º 110/2018 de 10 de dezembro.

Por outro lado, o direito de autor é constituído pelas obras artísticas, científicas e literárias, ou seja, diz respeito aos bens de cariz cultural e do conhecimento humano. Este direito está regulado no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 63/85, de 14 de março, com a redação operada pela Lei n.º 92/2019, de 04 de setembro. Segundo Godinho (2011), a proteção do direito intelectual consiste no “conjunto de direitos privados, designados por direitos de propriedade intelectual (DPI), concedidos pelo Estado, cuja função é proteger criações intelectuais com potencial aplicação económica”.

² Encontra-se regulada no artigo 48º do Código Civil.

Em Portugal quem concede os direitos de PI é o INPI³, seguindo a legislação contida no código da Propriedade Intelectual, de modo a assegurar a proteção do uso de invenções, criações, entre outras.

A propriedade intelectual tem fundamentos económicos e influencia a economia e os mercados, uma vez que hoje em dia, devido ao crescente desenvolvimento tecnológico com que nos deparamos há cada vez mais empresas que dedicam a sua atividade à comercialização de propriedade intelectual, marcas, patentes, direito de autor (*copyrights*), entre outros.

Como referido, o direito da propriedade intelectual engloba, a propriedade industrial e os direitos de autor, que obedecem a legislação diferenciada da propriedade intelectual, uma vez que existem códigos (legislação) específica para ambos os conceitos.

São direitos de Propriedade Industrial todas as criações ou inovações industriais e as marcas de comércio distintivos. Especificando, estão abrangidas pelo Código da Propriedade Industrial os seguintes regimes jurídicos de proteção:

- a Patente de invenção
- o Modelo de Utilidade
- as Topografias de Semicondutores
- os Desenhos ou Modelos Industriais
- as Marcas
- as Recompensas
- os Nomes e Insígnias de Estabelecimento
- as Denominações de Origem e Indicações Geográficas
- os Logótipos

Como a busca de uma posição mais competitiva no mercado é também, muitas vezes feita através da inovação, oferta de novos produtos ou melhoria dos processos usados, por este motivo é necessário definir o que é propriedade intelectual e legisla-la. Deste modo, podemos afirmar que as empresas inovam em busca de crescimento económico, pelo o

³ Informação consultado no sítio da internet <https://justica.gov.pt/Registos/Propriedade-Industrial> a 10 de fevereiro de 2019

que a inovação constitui um fator de competitividade, “...o sucesso competitivo das empresas, mas também as trajetórias evolutivas das regiões e dos países.”, de acordo com Rodrigues, Neves e Godinho (2003:25)⁴.

Segundo, Matthias Dischinger e Nadine Riedel no seu trabalho “*Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms*” defendem que os ativos intangíveis, como é o caso patentes e marcas registadas são cada vez mais, vistos como a chave para o sucesso competitivo e são também impulsionadores do lucro corporativo das empresas. Referem também que as empresas multinacionais têm vindo a colocar a propriedade dos seus ativos intangíveis em países de baixa tributação, tema desenvolvido mais à frente. Indicam como exemplo o caso de multinacionais como a, “Pfizer”, “Bristol-Myers Squibb” e “Microsoft”, que procederam à relocação da propriedade das suas unidades de investigação e desenvolvimento, para filiais criadas em países de baixa tributação.

Como mencionado anteriormente, este tipo de ativos não tem substância física e por isso, a sua qualificação pode ser bastante subjetiva, tornando-se difícil classificar/enquadrar esta espécie de rendimento, tal como tributá-la corretamente. Deste modo, pode existir alguma dificuldade na classificação dos mesmos, podendo originar um enquadramento fiscal incorreto por parte de alguns sujeitos passivos, conduzindo-os à possibilidade de incorrerem em incumprimento fiscal.

A definição deste tipo de rendimento tem originado algumas discussões, pois ainda não existe um consenso relativamente ao conceito. Cada país adota uma definição diferente para a propriedade intelectual, industrial e direitos de autor. Logo, devido às diferentes definições, linguagens e sistemas jurídicos, pode surgir confusão e possíveis equívocos, que podem originar a sérios problemas de legislação/tributação, tanto a nível nacional ou internacional.

Assim, tornou-se necessário a criação de “linhas” gerais (guias) para um melhor entendimento do conceito, surgindo a Convenção de Paris⁵, primeiro acordo internacional relativo à propriedade intelectual.

⁴ “Inovação: conceitos e perspectivas fundamentais” Maria João Rodrigues, A. Neves e M.M Godinho

⁵ Convenção assinada a 20 de março de 1883, sendo o primeiro e mais antigo tratado em matéria de Direitos da Propriedade Intelectual. Hoje em dia, a Convenção de Paris conta com um total de 176 Estados contraentes e estabeleceu um padrão comum para a proteção de Propriedade Industrial entre os seus membros.

Segundo esta, a propriedade intelectual é definida como a soma de direitos relativos a obras literárias, artísticas, científicas, invenções, desenhos, modelos e marcas industriais, comerciais, tendo como objetivo a proteção contra a concorrência desleal e todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico⁶.

A Convenção de Paris foi elaborada de modo a permitir um razoável grau de flexibilidade às legislações nacionais, desde que fossem respeitados alguns princípios fundamentais. Esses princípios são de execução obrigatória pelos países signatários, foi também criado um "território da União", constituído pelos países contratantes, onde se aplicam os princípios gerais de proteção aos Direitos de Propriedade Industrial.

Contudo, devido ao forte desenvolvimento e evolução tecnológica e industrial, foram aparecendo outros guias que atualizaram esta Convenção, legislam e apoiam o direito da PI, como a Convenção de Berna, por exemplo. Uma vez que era necessário a existência de legislação que clarificasse, apoiasse e salvaguardasse a PI.

Assim, o direito de PI busca não só fomentar a inovação e promover o desenvolvimento económico, cultural e social, mas também proteger essa inovação, desenvolvimento e criação artística.

A Convenção de Berna foi um dos principais acordos de carácter internacional multilateral na área dos direitos de autor e ainda hoje forma a base da legislação internacional nessa matéria. O artigo 2.6 desta, estipula que as obras «gozam de proteção em todos os países da União (de Berna)», assim, tal como a Convenção de Paris, o princípio orientador da Convenção de Berna é o da não discriminação contra os autores estrangeiros, ou seja, um país deve conceder aos autores dos outros países da União os mesmos direitos de proteção que concede aos seus cidadãos, artigo 5º. Esta Convenção surge mais no sentido de aumentar a proteção, uma vez que, tem como objetivo fomentar a proteção intelectual a nível internacional. Como exemplo, de proteção da propriedade intelectual, a Convenção de Berna, estabelece prazos mínimos de proteção das obras durante a vida do autor mais 50 anos após a sua morte, artigo 7º da Convenção.

Em 2001 foi criada a Diretiva 2001/29/CE que veio definir os direitos de reprodução, comunicação ao público e de distribuição, incluindo a sua extensão comunitária, visou

⁶ Artigo nº1 da Convenção de Paris

também prever a proteção jurídica dos sistemas técnicos de identificação e proteção de direitos.

Como o tema central da dissertação incide sobre os *royalties*, é importante definir o tratamento fiscal dos mesmos, para tal, é necessário atendermos ao disposto na Convenção Modelo da OCDE, que define este rendimento como, “as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, 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 respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.”, artigo 12º da Convenção Modelo.

Segundo a Convenção a tributação dos *royalties* é exclusiva do Estado de residência do beneficiário efetivo, não devendo assim, ser objeto de tributação do Estado da fonte, artigo 12º nº1 OCDE Model Tax Convention⁷. Contudo, se entre o beneficiário efetivo e o devedor existir um terceiro (intermediário) não se verifica a situação de isenção, mas sim de sujeição.

Porém, muitos Estados, inclusive Portugal tributam este rendimento de forma diferente, uma vez que repartem a competência de tributação entre o Estado de residência do beneficiário e o Estado da fonte, artigo 12º, nº1 e nº2 da Convenção entre Portugal e Espanha⁸.

1.2 Tributação dos rendimentos de propriedade intelectual (Royalties) em Portugal

Atendendo ao sistema fiscal português, os *royalties* podem ser enquadrados no âmbito das pessoas singulares ou no das pessoas coletivas. Podemos, também, depararmo-nos com casos com sujeitos passivos residentes e não residentes em Portugal.

1.2.1 Em sede de IRS

⁷ De acordo com o artigo, “Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.”

⁸ De acordo com a Convenção de Dupla tributação entre Portugal e Espanha, os *royalties*, podem ser tributados pelo beneficiário efetivo ou pelo Estado Contratante, “As *redevances* provenientes de um Estado Contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado”, artigo 12º nº1 CDT. “Todavia, esses *redevances* podem ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado (...)”, artigo 12º, nº2 da CDT.

De acordo com o código do IRS (código que legisla o rendimento dos sujeitos passivos singulares), a definição de *royalty* pode ter duas vertentes:

- Direitos de autor, que consiste nos *royalties* pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas, de patentes, marcas de fabrico ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos.
- Industrial, *royalties* pagos pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico. Abrange ainda a locação de equipamentos e a prestação de informações correspondentes à experiência adquirida.

Na ótica dos sujeitos passivos singulares, os *royalties* podem ser enquadrados em várias categorias de IRS.

1.2.1.1 Categoria B

No caso das pessoas singulares, o conceito de *royalty* (PI) pode ser enquadrado na categoria B, de acordo com o artigo 3º, nº1 alínea c) do CIRS.

A tributação deste rendimento, de acordo com a Categoria B pode ser feita através do regime simplificado, artigo 31º do CIRS, que indica que para a determinação do rendimento tributável deve ser aplicado o coeficiente de 0,95 os rendimentos considerados *royalties* “0,95 aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, aos rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, ao resultado positivo de rendimentos prediais, ao saldo positivo das mais e menos-valias e aos restantes incrementos patrimoniais”.

Os rendimentos provenientes de *royalties* enquadrados na Categoria B, são sujeitos a imposto de retenção na fonte de 20%, de acordo com o artigo 101º, nº1 alínea d) do CIRS, contudo existem benefícios fiscais associados a estes rendimentos, sendo que são considerados em apenas 50% do seu valor para o englobamento, artigo 58º dos EBF. No entanto, os rendimentos provenientes de obras não literárias, obras de arquitetura e obras publicitárias não se encontram incluídos neste benefício, artigo 58º, nº2 dos EBF. O valor

de imposto retido deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, conforme determina o artigo 98º, nº3 do CIRS.

A título de exemplo prático⁹, se um autor receber 10.000€ relativos a direitos de autor pela criação de um livro, este rendimento é sujeito a tributação na categoria B. Se os rendimentos, provenientes da Categoria B, do sujeito passivo não ultrapassarem os 200.000€, este está abrangido pelo regime simplificado, artigo 31º do CIRS. Assim, um contribuinte abrangido pelo regime simplificado, para determinar o seu rendimento tributável deve aplicar um coeficiente de 0,95 aos rendimentos relacionados com a sua obra, neste caso o rendimento tributável é de 9.500€

Como referido, de acordo com o Estatuto dos Benefícios Fiscais, quando um autor recebe pela sua criação intelectual direitos de autor, apenas 50% dos seus rendimentos ficam sujeitos a IRS, uma vez que há benefícios fiscais associados. Assim sendo, no caso em concreto apenas 4.750€ (ou seja, metade do rendimento recebido) seriam sujeitos a tributação. Este rendimento está sujeito a retenção na fonte de 20%, de acordo com o artigo 101º nº1 d) do CIRS.

Em suma, o autor teria de pagar 950€ de imposto, pelos direitos de autor recebidos pela sua criação literária, o valor de imposto retido deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foi deduzido, artigo 98º, nº3 do CIRS.

1.2.1.2 Categoria E

Este tipo de rendimento, também pode ser enquadrado na Categoria E, no caso de cessão temporária de direitos de autor, *royalties* e *know-how*, quando estes são auferidos por outrem que não o seu titular originário, artigo 5º, nº1 alínea m) do CIRS. Ou, no caso de rendimentos derivados de assistência técnica e concessão de uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico e quando estes não devem ser incluídos na Categoria B, artigo 5º, nº2 alínea m) do código do IRS.

Estes rendimentos são tributados e sujeitos a retenção na fonte, de acordo com o artigo 98º do CIRS. No caso dos *royalties* enquadrados nesta categoria o momento de efetuar a retenção é no apuramento do quantitativo dos mesmos. Deste modo, os *royalties* da categoria E estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 28%, artigo 71º, nº1 alínea a) e artigo 101º, nº2 alínea a) do CIRS, esta situação diz respeito aos

⁹ IRS - Casos práticos resolvidos

rendimentos de residentes e não residentes. Nesta categoria, os sujeitos passivos podem optar por englobar ou não o rendimento para efeitos de tributação, artigo 71º n.º6 CIRS.

No caso de *royalties*, enquadrados na Categoria E, podemos analisar o caso¹⁰ de direitos de autores recebidos pela obra de um herdeiro que já faleceu, artigo 5º, n.º2 alínea. m) do CIRS. Por exemplo, a D.^a Maria recebeu 7.000€, em janeiro de 2019, valor referente a direitos de autor de uma obra produzida pela sua mãe, já falecida. Segundo, o artigo 71º, n.º1 alínea a) do CIRS, os 7.000€ recebidos pela D. Maria estão sujeitos a 28% de retenção na fonte a título definitivo. Deste modo, a D. Maria deve entregar até dia 20 de fevereiro de 2019, 1.960€ de retenção na fonte, pelos rendimentos recebidos pela obra da mãe.

1.2.1.3 Categoria G

Podemos ainda, enquadrar os *royalties* na Categoria G, quando estes constituem alienações onerosas de propriedade intelectual ou industrial, artigo 10º, n.º1 alínea c) do CIRS.

Neste caso, as mais-valias obtidas provenientes de *royalties*, são tributadas à taxa autónoma de 28%, artigo 72º, n.º1 alínea c) do CIRS, podendo o sujeito passivo optar ou não pelo englobamento, de acordo com o artigo 72º, n.º8 do CIRS.

Deste modo, quando estamos perante uma alienação onerosa de *royalties*, o rendimento proveniente desta alienação deve ser enquadrado na Categoria G do código do IRS e no caso de um sujeito passivo residente em Portugal, o rendimento deve ser tributado a 28%.

1.2.1.4 Não residentes

Quando este rendimento é obtido por um sujeito passivo singular, não residente em Portugal, o rendimento está sujeito a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, artigo 71º, n.º4 alínea a) e alínea b) do CIRS.

Por exemplo, no caso da obtenção de direitos de autor de um sujeito passivo alemão em Portugal. Apesar do rendimento pertencer a um sujeito não residente, o mesmo é obtido em Portugal e como tal deve ser tributado em Portugal. Por outro lado, como é obtido por um sujeito passivo alemão também pode ser tributado na Alemanha (problemática da dupla tributação internacional, abordada mais à frente). Assim, de modo a atenuar a tributação do rendimento e a combater o fenómeno da dupla tributação, podemos aplicar

¹⁰ IRS - Casos práticos resolvidos

a Convenção de Dupla Tributação Portugal Alemanha. De acordo com a Convenção, podemos baixar o valor do imposto a pagar para os 10%, artigo 12º, nº2 da Convenção de Dupla Tributação Portugal Alemanha.

1.2.2 Em sede de IRC

De referir que a definição de *royalty* apresentada no artigo 14º, nº14 alínea b) do CIRC foi transposta na totalidade da Diretiva Comunitária, não tendo sido ampliada a outras situações. Relativamente aos sujeitos passivos coletivos residentes em Portugal, ou seja, em sede de IRC, os *royalties* são sujeitos a imposto, à taxa interna, uma vez que o IRC incide sobre a totalidade de rendimentos obtidos ou não no país (artigo 4º, nº1 e artigo 20º, nº1 alínea d) e alínea e) do CIRC).

De acordo com o artigo 50ºA do CIRC, os rendimentos provenientes de patentes e outros direitos de propriedade intelectual concorrem em 50% do seu valor para a determinação do lucro tributável de uma sociedade.

Para os não residentes, este tipo de rendimento é sujeito a retenção na fonte, à taxa de 25%, quando obtidos em território nacional, artigo 94º, nº1 alínea a) e nº4 do CIRC, salvo existência de Convenção para eliminar a dupla tributação entre Portugal e o outro Estado. Caso exista Convenção a tributação dos *royalties* é diminuída para a indicada no documento em causa, uma vez que a lei comunitária prevalece sobre a lei interna¹¹.

Como referido a nível internacional, quando estamos perante transações entre Portugal e outro país deparamo-nos com a existência da dupla tributação internacional. Contudo existem alguns mecanismos que buscam combater este problema, os quais serão desenvolvidos ao longo da dissertação.

Deste modo, no caso de transações com *royalties* entre empresas residentes em Portugal, o rendimento proveniente das mesmas deve ser tributado em sede de IRC, em 50% do seu lucro tributável, à taxa de IRC aplicável à data.

1.3 Dupla Tributação

A dupla tributação internacional pode ser definida, em termos gerais, como a aplicação de impostos similares em dois (ou mais) Estados para o mesmo contribuinte, relativamente ao mesmo facto gerador de rendimento, e ao mesmo período (OCDE,

¹¹ Artigo 8º nº1 da Constituição da República Portuguesa

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, p.7 apud M. H. d. F. P. Pereira, 2005, p. 213).

De acordo com Diogo Campos (2003: 284), para reconhecer a dupla tributação, é necessário que se verifique a existência de dois requisitos cumulativamente, a identidade do facto e a pluralidade de normas, "...quando duas normas se pretendem aplicar ao mesmo facto (surgindo), (...) normalmente, mais do que uma obrigação de imposto..."

Segundo Alberto Xavier¹², o fenómeno da dupla tributação caracteriza-se por ser um concurso de normas, "quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto". Assim, a dupla tributação decorre do âmbito espacial da aplicação de um imposto definido em cada uma das várias soberanias tributárias.

De salientar que a imputação de uma lei fiscal a um determinado território, atende ao princípio de territorialidade em conexão com a nacionalidade e a residência, pois os residentes são sujeitos a imposto independentemente da origem ou fonte dos rendimentos. E a origem ou fonte dos rendimentos, uma vez que, a tributação deve ocorrer no Estado onde os rendimentos são obtidos (Pires, 1984).

A dupla tributação pode ter origem numa das seguintes situações (Mesquita, 1998):

a) os sistemas de tributação serem organizados, em regra, com base no princípio da residência bem como no princípio da fonte, verificando-se assim, sobreposição de exigências de vários Estados (dupla tributação jurídica);

b) a mesma pessoa ser considerada residente por dois ou mais Estados, ou os diferentes Estados tratarem a mesma transação como tendo ocorrido no seu território (dupla tributação económica); ou

c) no facto de existirem Estados que adotam o princípio da tributação mundial dos seus cidadãos, isto consiste, na sujeição da tributação de todos os cidadãos independentemente do seu Estado de residência.

Face ao exposto, o facto do mesmo rendimento poder ser sujeito a um imposto semelhante em dois ou mais Estados, relativamente ao mesmo sujeito passivo, origina a situações de dupla tributação. A dupla tributação pode verificar-se de duas formas, através da dupla

¹² Alberto Xavier em o Direito Tributário Internacional, Almedina, Coimbra, 1993, pp. 33 a 36

tributação jurídica e dupla tributação económica, estes dois conceitos são fundamentais para conseguirmos perceber todo o enquadramento do tema e por isso torna-se necessário distingui-los.

Juridicamente, a dupla tributação consiste na concorrência de normas, isto é, quando diferentes normas tributárias abrangem no seu âmbito o mesmo facto tributário dando origem a duas ou mais obrigações de imposto, segundo Alberto Xavier (2009: 31).

A dupla tributação jurídica ocorre quando o rendimento de um contribuinte é objeto de tributação em duas ou mais jurisdições fiscais. Este tipo de dupla tributação nunca ocorre internamente num determinado Estado, pois as retenções na fonte dos sujeitos passivos internos, são caracterizados como imposto por conta, sendo feito o respetivo ajustamento no fim do exercício. Por outro lado a dupla tributação económica ocorre quando o mesmo rendimento é tributado em um Estado.

De acordo com Alberto Xavier (2007:36) a dupla tributação económica ocorre sempre que o imposto de um Estado seja incidente sobre o mesmo período e rendimento na esfera de dois sujeitos passivos distintos. O que distingue a dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica diz respeito ao facto subjetivo, em que a dupla tributação jurídica respeita ao mesmo sujeito passivo e a dupla tributação económica refere-se a sujeitos passivos distintos. O exemplo que melhor ilustra este tipo de dupla tributação é o dos dividendos ou da distribuição de lucros aos sócios, pois os dividendos são objeto de tributação na empresa que gerou o rendimento no momento que constituem os resultados líquidos da mesma e voltam a ser sujeitos a tributação como rendimentos dos próprios sócios/acionistas.

A problemática da dupla tributação internacional resulta da difusão de factos tributários ligados com ordenamentos tributários diferentes, gerando-se situações tributárias internacionais sujeitas à soberania fiscal de vários Estados, com os quais apresentam elementos de conexão, como a residência (elemento de conexão pessoal/subjetivo) ou a origem/fonte dos rendimentos (elemento de conexão material/objetivo). *“E um dos instrumentos privilegiados para a solução da problemática referente aos efeitos negativos das duplas tributações, é justamente a celebração, a nível das relações*

bilaterais entre os Estados, de Convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação sobre o rendimento”¹³.

Apesar da dupla tributação resultar do exercício legítimo do poder tributário, esta é um obstáculo à evolução da economia, manifestando-se num desincentivo para o investidor, pelo que, já no século XIX, existia a preocupação de encontrar soluções para o problema. Desta forma, surgiu a necessidade de se criar medidas que permitissem eliminar/atenuar o fenómeno ou os seus efeitos.

A Comunidade Internacional procurou reduzir os efeitos da dupla tributação, através do uso de uma série de mecanismos fiscais, que têm como objetivo isentar ou diminuir a dupla tributação. Estes mecanismos consistem nas seguintes medidas:

a) unilaterais¹⁴ – medidas adotadas no próprio ordenamento de cada Estado

b) bilaterais ou multilaterais – medidas que resultam de tratados internacionais celebrados, respetivamente, por dois ou mais Estados.

1.3.1 Medidas Unilaterais

No caso de Portugal, são exemplo de medidas unilaterais para eliminar e/ou atenuar a dupla tributação, as seguintes disposições:

a) artigo 51º do CIRC - que estabelece o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica dos lucros originários de países da União Europeia;

b) o regime de crédito de imposto para os dividendos distribuídos às pessoas singulares, artigo 81º do CIRS, ou no caso de pessoas coletivas, artigo 91º do CIRC. Prevê um crédito de imposto por dupla tributação internacional, independentemente de haver ou não, entre os Estados em causa, Convenção para eliminar a dupla tributação;

c) o regime de transparência fiscal disposto nos artigos 6º e 12º do CIRC e no artigo 20º do CIRS – a eliminação da dupla tributação económica dos lucros, que compreende que os rendimentos das sociedades abrangidas pela transparência fiscal não são tributados em sede de IRC, mas sim na esfera dos seus sócios. Deste modo, a matéria

¹³ Maria Celeste Cardona em “O papel dos acordos de dupla tributação na internacionalização da economia”.

¹⁴ Estas medidas têm um papel relevante na relação entre os países desenvolvidos e os países em vias de desenvolvimento, dado que as medidas bilaterais ou multilaterais têm sido celebradas sobretudo entre países desenvolvidos.

coletável destas sociedades, apurada de acordo com as normas do CIRC, sendo imputada aos membros dessas entidades, tributando-se como rendimento dos sócios em sede de IRS ou de IRC, conforme se trate de uma pessoa singular ou coletiva; e

d) o regime especial aplicável às fusões, cisões ou entrada de ativos, permite, que verificadas as condições dispostas no artigo 74º do CIRC, prevaleçam sobre a aplicação das normas internas de cada Estado: “na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de ativos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de ativos ...”.

1.3.2 Medidas Multilaterais e Bilaterais

Por outro lado, relativamente às medidas de carácter internacional (bilaterais ou multilaterais), temos as Diretivas Comunitárias e as Convenções para eliminar a dupla tributação internacional, estas últimas apresentam normas relativas a quem tem poder tributário, e também estabelecem normas que se destinam a eliminar a dupla tributação¹⁵.

1.3.2.1 Diretiva

A Diretiva 2003/49/CE estabelece que os pagamentos transfronteiriços de juros e *royalties* entre sociedades do mesmo grupo fiscal, sediadas em diferentes Estados membros tenham o mesmo tratamento que os pagamentos internos, eliminando a dupla tributação e as formalidades administrativas existentes nestes casos.

Esta medida contém a seguinte definição de *royalties*, “as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados *royalties* os pagamentos efetuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico”, artigo 2º da Diretiva. Segundo a Diretiva a tributação é exclusiva do Estado de residência do

¹⁵ Para maior desenvolvimento, cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128 e ss, onde estes autores abordam os principais métodos para eliminar a dupla tributação internacional

beneficiário efetivo dos rendimentos, ou do Estado onde está situado o estabelecimento estável da sociedade de um Estado membro.

Este documento, tem um artigo com regras transitórias para a Grécia, Espanha e Portugal, artigo 6º da Diretiva, “A Grécia e Portugal estão autorizados a não aplicar o disposto no artigo 1.o até à data de aplicação a que se referem os n.os 2 e 3 do artigo 17.o da Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação da poupança sob a forma de juros (1). Durante um período transitório de oito anos a contar da referida data, a taxa de imposto aplicável ao pagamento de juros e *royalties* a uma sociedade associada de outro Estado-Membro ou a um estabelecimento permanente situado noutra Estado-Membro de uma sociedade associada de um Estado-Membro, não pode ser superior a 10 % durante os primeiros quatro anos e a 5 % durante os últimos quatro anos”

1.3.2.2 Convenções de Dupla Tributação

Por outro lado, as Convenções têm como objetivo que a tributação dos *royalties* seja efetuada apenas num único Estado membro e apenas uma vez.

Em 1963 surgiu a Convenção Modelo da OCDE, este documento tinha como intuito clarificar a situação dos sujeitos passivos, uniformizar procedimentos, assegurar a aplicação de normas comuns e proporcionar segurança jurídica. O principal princípio da Convenção é o da reciprocidade, ou seja, quando estamos perante uma negociação de uma Convenção os Estados abdicam em parte de algumas receitas fiscais em função do outro Estado contratante, deste modo o MOCDE fundamenta o princípio da residência, sendo que a tributação na fonte é apenas permitida em algumas situações particulares.

Este modelo é mundialmente aceite por a maior parte dos países, tornando mais simples a conclusão das negociações e assinatura das Convenções, originando assim uma harmonização nos dispositivos que “combatem” a dupla tributação.

O MOCDE encontra-se estruturado da seguinte forma:

1. Âmbito de aplicação (artigos 1º e 2º)
2. Definições gerais (artigo 3º a 5º)
3. Distribuição da capacidade tributária entre os Estados contratantes (tipos de rendimentos tributados e respetiva tributação) (artigo 6º a 22º)
4. Métodos para eliminar a dupla tributação internacional (artigo 23º e 24º)

5. Disposições especiais

6. Disposições finais

De referir, ainda, que algumas Convenções podem incluir um Protocolo, este documento serve de apoio à Convenção e visa clarificar alguns temas da mesma, um exemplo deste é o Protocolo que Revê a Convenção Portugal Irlanda.

As Convenções são acordos de vontade que têm como objetivo, estabelecer limites dentro dos quais os Estados intervenientes podem aplicar o seu direito fiscal, ou seja, definir uma delimitação de poderes de tributação de cada Estado. Sendo que, salvo disposição em contrário na Convenção, a tributação ocorrerá de acordo com a legislação em vigor no Estado ao qual foi reconhecido o poder de tributação.

As Convenções celebradas entre Estados são consideradas como as principais medidas internacionais para eliminar e/ou reduzir o imposto gerado em ambos os Estados, cuja a origem pode surgir pelo facto de ambos tributarem o mesmo rendimento (e.g, dividendo, juro, serviço técnico, *royalty*, etc.). Ou quando, o mesmo sujeito passivo é considerado residente em ambos os países, dando lugar a tributação do rendimento obtido nos dois países. A superioridade hierárquica deste documento está consagrada nos artigos 26º e 27º da Convenção de Viena sobre o direito dos Tratados (1969), cujo o nº2 refere “nenhuma parte contratante pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado”. Este princípio, foi inserido na nossa legislação interna através da cláusula geral de receção plena do artigo 8º nº1 da CRP “as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português”, sendo que as Convenções prevalecem sobre as normas internas¹⁶.

Há duas formas que são habitualmente usadas e estão previstas na Convenção modelo da OCDE nos artigos 23ºA e B, o método da isenção e o da imputação, respetivamente. Como o próprio nome indica, no método da isenção, o Estado que utiliza este método vai renunciar ao direito de tributar os rendimentos já tributados no outro Estado em função da competência tributária concedida pela Convenção. Podemos aplicar este método de duas formas, integral (total) ou progressivamente, a Convenção modelo da OCDE adota o método da isenção com progressividade.

¹⁶ Artigo 8º nº1 da Constituição da República Portuguesa

Relativamente ao método da imputação, este, conserva o poder de um Estado tributar a totalidade do rendimento do sujeito passivo, permitindo uma dedução pelos montantes pagos no Estado da fonte. Este método encontra-se também subdividido em dois métodos, o da imputação integral e o da imputação normal.

O método aplicado no regime fiscal português é o da imputação normal, o qual se encontra nos artigos 81º do CIRS e nos artigos 68º, 90º e 91º do CIRC.

As Convenções de dupla tributação são inicialmente negociadas a nível técnico pelos funcionários dos dois Estados Contratantes¹⁷. Após o processo de negociação, as Convenções são assinadas pelas partes contratantes e aprovadas pelos respetivos Estados.

Em Portugal esta função é desempenhada pela Assembleia da República, garantindo assim a presença do órgão legislativo na formação do tratado, o qual é sujeito a retificação do Presidente da República, permitindo a troca dos instrumentos da retificação entre os Estados.

Por fim, convém reconhecer algumas limitações das Convenções, uma vez que as normas/leis que impõem o pagamento de um imposto são normas domésticas, criadas internamente em cada Estado. Contudo, as normas das Convenções podem limitar e/ou restringir a aplicação do direito fiscal previsto internamente em cada Estado, uma vez que prevalecem sobre o direito interno do país.

Contudo, é importante referir que as medidas unilaterais e as Convenções, por si só, não resolvem a maioria dos problemas relacionados com a dupla tributação. Sendo também importante começar por compreender o que se entende na realidade por concorrência fiscal internacional.

O termo “concorrência” associa-se, por norma, à atividade económica, ou seja, à concorrência interempresarial. Porém, a concorrência não é exclusiva deste tipo de atividade, trata-se de um fenómeno atual e está presente nos vários domínios da vida em sociedade, como na política entre o setor público e privado. Entre grupos, o caso do desporto e até mesmo entre religiões e crenças.

¹⁷ O processo de negociação das Convenções compete ao Governo, de acordo com o artigo 197º nº1 alínea b), da Constituição da República Portuguesa (CRP)

De facto, existe concorrência fiscal e económica entre empresas, particularmente entre empresas transnacionais, isto é, entre empresas que desenvolvem a sua atividade em diferentes jurisdições fiscais, sujeitas naturalmente a sistemas fiscais por vezes bastante diversificados. Como a concorrência está cada vez mais severa devido à globalização da economia, o que pode levar à deslocalização de algumas empresas para locais com uma jurisdição fiscal mais favorável, onde a tributação não é tão sedenta de captar o dinheiro da empresa através dos impostos.

A concorrência também está presente na fiscalidade internacional, este fenómeno caracteriza-se pela tributação definida por cada Estado, “dimensão das bases tributárias disponíveis para outros governos”, segundo John Douglas em “*Theories of Tax Competition*”, NTJ, Vol. LII, 2, 1999, fundido essa influência na deslocação de atividades geradoras de receitas tributárias para países com tributações mais favoráveis¹⁸.

¹⁸ Para uma recensão doutrinal relativamente ao tema da concorrência, v. George R. Zodrow, “Tax Competition and Tax Coordination...”, cit., pp.654 a 660.

CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO DOS ROYALTIES DE ACORDO COM AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

2 A tributação dos royalties de acordo com as Convenções de dupla tributação

A posição de Portugal relativamente à tributação dos *Royalties* através das Convenções de dupla tributação difere do Modelo de Convenção da OCDE, na medida em que este confere o poder de tributar em exclusivo ao Estado de residência do beneficiário efetivo (art.12º nº1). Por outro lado, as Convenções celebradas por Portugal, conferem uma reserva ao artigo 2º, reservando-se o direito de tributar as *royalties* na fonte. O número 1 do artigo 12º, prevê para todas as Convenções bilaterais por si celebradas a possibilidade de tributação limitada pelo Estado da fonte, “Todavia, esses *redevances* podem ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado”, artigo 12º nº2 da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

Relativamente à definição de *royalties*, segundo o artigo 12º nº2 do MOCDE, o termo, “significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca ou de comércio, de um desenho, ou de um modelo, de um plano, de uma marca de fabrico ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico”.

No caso de Portugal, as Convenções bilaterais alargam mais este conceito de modo a incluir, também, as retribuições auferidas pelo uso ou concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico. Existem situações em que o termo de *royalties* inclui também “... ganhos provenientes do uso de tais direitos ou bens no caso de alienação desses direitos ou bens, na medida em que tais ganhos dependem da produtividade uso ou alienação dos mesmos.” artigo 12º nº3 da Convenção celebrada com os Estados Unidos Mexicanos, ou por exemplo, “...e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.” artigo 12º nº3 da Convenção celebrada com a República Federativa do Brasil.

Nesta área, as regras relativas aos estabelecimentos estáveis e instalações fixas, podem também predominar, no caso de uma das entidades estabelecidas no Estado da fonte que

obtém os *royalties*, pois o direito que justifica o pagamento deste rendimento está diretamente relacionado ao estabelecimento estável ou instalação fixa.

Nas Convenções¹⁹ para eliminar a dupla tributação celebradas por Portugal, as taxas aplicadas variam entre os 5% e 15%²⁰, para as operações com *royalties*.

Nº Países	14	1	4	52	1	1
Taxa de imposto	5%	7,5%	8%	10%	12%	15%

Fonte: Elaboração própria com base nas Convenções de Dupla Tributação Internacional celebradas por Portugal

Para a aplicação das Convenções de dupla tributação em Portugal, o CIRC, exige o preenchimento de um formulário fiscal (modelo 21-RFI), o qual tem requisitos específicos de preenchimento e impressão e deve ser assinado pelas autoridades fiscais do país com quem Portugal aplica a Convenção. Este modelo deve ser acompanhado do respetivo certificado de residência fiscal do sujeito passivo do país em questão.

Estes formulários fiscais permitem a aplicação das Convenções de dupla tributação internacional, tendo como objetivo a diminuição ou isenção da retenção na fonte sujeita à entidade que recebe o rendimento (beneficiário efetivo). Os modelos 21-RFI podem ser encontrados no sítio da internet das autoridades tributárias portuguesas.

No caso dos *royalties*, apenas é possível diminuir a tributação deste imposto, assim sendo, de forma a pedir a dispensa parcial de retenção na fonte do imposto português efetuado ao abrigo de uma Convenção celebrada com o nosso país é necessário obter o certificado de residência fiscal do beneficiário efetivo desse rendimento, este documento deve ser acompanhado do modelo 21-RFI, segundo o artigo 98º nº2 al a*) do CIRC.

Quando, no momento de entrega da retenção na fonte o beneficiário efetivo do rendimento desse imposto não apresentou o 21-RFI, não é possível aplicar a Convenção, como tal é obrigatório pagar imposto, não havendo a possibilidade de o mesmo ser reduzido. Nestes casos, os sujeitos passivos podem solicitar o reembolso do imposto pago

¹⁹ Informação consultada no sítio da internet da Autoridade Tributária Portuguesa a 28 de abril de 2019

²⁰ Na Áustria, Chile, Montenegro, a taxa pode variar entre 5% e 10% dependendo do tipo de rendimento e aplicação do mesmo. No Peru pode variar entre 10% e 15%, na Venezuela entre 10% e 12% e no Vietnam entre 7,5% e 10%

às respetivas autoridades fiscais. No caso de Portugal, para pedir este reembolso deve ser apresentado o modelo 23-RFI (pedido de reembolso do imposto português sobre *royalties*, dividendos e juros (exceto, dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida).

2.1 A tributação dos royalties pagos a não residentes

Como referido anteriormente, os *royalties* pagos a não residentes são sujeitos à taxa liberatória de 25%, artigo 71º n.º 4 alínea b) do CIRS e artigo 94º n.º 1 alínea a) e n.º 4 do CIRC.

Atualmente, têm surgido algumas discussões internas relativas à definição do termo *royalties*, uma vez que a administração fiscal tem vindo a estender este conceito a realidades, que por vezes, não devem ser qualificadas como tal (e.g. outro tipo de rendimentos, principalmente rendimentos comerciais). Por vezes, as próprias empresas não distinguem este rendimento de forma correta, incluindo o mesmo, em contratos mistos e não celebrando um contrato específico para *royalties*. Estas discussões e diferentes formas de enquadramento dos *royalties* estão também, relacionadas com a falta de legislação específica para o tratamento destes rendimentos tornando-se difícil encontrar um enquadramento e definição “comum” dos mesmos.

Como, são rendimentos muito específicos, com várias particularidades, leva a diferentes entendimentos por parte dos sujeitos passivos, podendo suscitar a diferentes formas de tratamento fiscal e por sua vez de tributação.

Estas dificuldades também se sentem externamente, pois, como realçado anteriormente, o conceito de *royalties* é subjetivo levando a diferentes interpretações sobre o mesmo, por este motivo, o tema tem ainda mais relevo externamente, porque os países têm entendimentos diferentes relativo a este tipo de rendimento. Também as diferenças de língua e culturas já indicam, por si só, a possibilidade de diferentes interpretações e entendimento sobre o tema.

Esta realidade, demonstra a importância de haver contratos específicos para os *royalties*, assim como cláusulas contratuais, tal como a necessidade de apresentar provas concretas sobre a realidade que está subjacente a este tipo de rendimento.

Quando nos deparamos com *royalties* pagos a entidades não residentes a aplicação das Convenções celebradas por Portugal, permitem uma redução das taxas de imposto até ao limite do estabelecido na respetiva Convenção.

Para beneficiarem desta redução é necessário ativar alguns procedimentos administrativos, os quais, consistem na necessidade de apresentar o modelo 21-RFI. O modelo 21-RFI, consta um pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte, este modelo tem particularidades administrativas. Como, a impressão três vezes, de forma frente e verso, em que a primeira página deve ser impressa com a última. Para além deste documento, para ser possível beneficiar da redução de imposto ou mesmo isentá-lo o 21-RFI deve ser acompanhado do certificado de residência fiscal do país com o qual Portugal obteve transações, como já referido.

O procedimento para usufruir desta dispensa ou redução, encontra-se legislado no artigo 98º, nº1 do CIRC. Devendo, a mesma, ser apresentada à entidade obrigada a fazer a retenção na fonte (substituto tributário) até ao fim do prazo para entrega do imposto retido, (20º do mês seguinte). Se o pedido de dispensa não se verificar, o substituto tributário fica responsável pela entrega da totalidade do imposto ao Estado. Esta obrigação só é afastada quando o substituto tributário fizer prova da verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial do imposto, sendo, apenas sujeito a responsabilidade contraordenacional.

No caso de existência ou não de Convenção de Dupla Tributação, é possível recuperar o imposto retido ou parte deste. Esta recuperação de imposto é denominada de crédito de imposto e encontra-se legislada no artigo 91º e 91º A do CIRC para as pessoas coletivas (método de imputação normal). De acordo com o artigo 91º do CIRC, uma entidade portuguesa pode recuperar o imposto retido noutra país, através da dedução do menor valor entre o imposto retido no outro país ou a fração do IRC em Portugal. “A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.”

O artigo 91ºA veio clarificar a possibilidade de optar pelo o benefício do crédito de imposto presente no artigo 91º do CIRC. “- A dedução prevista no número anterior corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Fração do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela entidade residente fora do território português e por entidades por esta detidas direta e indiretamente, correspondente aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo, nos termos previstos nos n.º 3 e 4;

b) Fração do IRC, calculado antes da dedução prevista no presente artigo, correspondente aos lucros e reservas distribuídos, acrescidos das correções previstas nos n.º 1 e 3 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção, e deduzida do crédito previsto no artigo 91º”.

No caso das pessoas singulares a possibilidade de optar pelo crédito de imposto encontra-se regulada no artigo 81º do CIRS, tal como para as pessoas coletivas, este benefício é limitado, sendo apenas dedutível até ao limite das taxas especiais aplicadas. No caso de englobamento apenas é dedutível o menor entre o imposto pago no estrangeiro ou a fração da coleta de IRS. “Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.”

De acordo com as disposições acima referidas, sempre que estamos perante a existência de uma Convenção celebrada por Portugal, o valor a deduzir não pode ser superior ao valor previamente pago nos termos da mesma.

Adicionalmente, além de obrigação de pagar a retenção na fonte relativa aos *royalties* obtidos em Portugal, surge também a obrigação de apresentar o Modelo 30 (anexo 7.3), que consiste numa obrigação declarativa do sujeito passivo. Esta declaração (Modelo 30)

é de entrega obrigatória sempre que sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos a não residentes. Este modelo deve ser apresentado eletronicamente dentro do prazo previsto no artigo 119º, nº7 alínea a) do CIRS. Ainda relativamente a obrigações declarativas, e no caso de sujeitos passivos coletivos, as operações de *royalties* pagas a entidades não residentes devem ser apresentadas no anexo H da IES, segundo o artigo 121º do CIRC.

A título de conclusão, os *royalties* pagos a não residentes estão sujeitos a retenção na fonte em Portugal nos seguintes termos:

Titulares	Pessoas singulares	Pessoas colectivas	Momento da Tributação
	Não residentes	Não residentes	
Originários	25%	25%	Data do pagamento ou colocação à disposição / emissão factura
Não originários	25%	25%	Data de apuramento do respectivo quantitativo

Fonte: Deloitte - Formação em Pagamentos a não residentes (André Alpoim Vasconcelos e Libânia Ribeiro, 7 outubro 2014).

2.1.1 Royalties pagos por entidades não residentes a residentes em Portugal

Quando estamos perante *royalties* pagos por entidades não residentes a uma entidade portuguesa, a regra relativamente à tributação dos mesmos consiste no englobamento dos rendimentos. Neste sentido, tanto as pessoas singulares como coletivas, estão obrigadas a incluir o rendimento recebido na sua matéria coletável, estando deste modo sujeitas a imposto (artigo 22º do CIRS e artigo 15º do CIRC).

De forma a eliminar a dupla tributação internacional jurídica, as pessoas singulares, ou coletivas, podem beneficiar do regime de crédito de imposto previsto nos artigos 81º do CIRS e 14º e 51º do CIRC respetivamente, abordado anteriormente.

2.2 Países com Convenções de dupla tributação com Portugal

As Convenções Internacionais, constituem um importante instrumento do direito tributário internacional, pois são um mecanismo que permite evitar a dupla tributação internacional, podendo eliminá-la ou diminuí-la.

Perante a ausência de harmonização legislativa internacional, a fixação de residência em território nacional acarreta que a totalidade dos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos não residentes fique sujeita a tributação nesse país, originando dupla tributação, como mencionado no capítulo 1.3 Dupla Tributação. Esta situação pode ser contornada

através do uso de Convenções celebradas entre Estados com o objetivo de evitar a dupla tributação. Assim, este mecanismo permite que os rendimentos de um sujeito passivo de país que tenha Convenção com Portugal, beneficie das taxas de retenção aplicadas na Convenção.

Atualmente, Portugal celebrou várias Convenções (seguindo a Convenção modelo da OCDE), sendo que muitas outras também se encontram em negociações. Podemos enumerar várias, como por exemplo Alemanha, Bélgica, Brasil, Canadá, Espanha, Irlanda, Reino Unido, Estados Unidos da América entre outras (anexo).

Todas as Convenções estão disponíveis no portal das autoridades fiscais portuguesas, o qual tem um quadro resumo com todos países que têm Convenção com Portugal. Atualmente o nosso país tem 79 Convenções, celebradas, das quais 77 em vigor e 2 encontram-se assinadas e aguardam a sua entrada em vigor.

2.2.1 Análise de Convenções

Neste capítulo serão analisadas algumas Convenções que Portugal celebrou com outros países. De uma forma genérica, como as Convenções seguem o modelo da OCDE, a constituição deste documento é por norma similar. Inicialmente indica as pessoas visadas, ou seja, a que sujeitos passivos devemos aplicar a Convenção e que impostos estão sujeitos à mesma. De seguida são mencionadas algumas definições relevantes para correta interpretação deste acordo, surge também o artigo 4º, o qual é bastante relevante, uma vez que define a residência dos sujeitos passivos. No capítulo III das Convenções, podemos encontrar quais os rendimentos que estão abrangidos pela mesma, a título de exemplo, o artigo 7º define a tributação do “Lucro das empresas”, podendo estar incluído a prestação de serviços, quando esta não se enquadra noutra tipo de rendimento, o caso dos *royalties*. Este artigo normalmente permite a isenção de tributação, sendo apenas necessário ativar a Convenção através de um certificado de residência fiscal do sujeito passivo que obtém o rendimento. Os artigos, 10º, 11º e 12º, normalmente, abordam a tributação dos dividendos, juros e *royalties*, respetivamente. Nestes casos, a tributação não é isenta, mas sim limitada, pois, quando ativada a Convenção há uma diminuição da carga tributária.

A Convenção modelo limita-se a dividir o poder de tributar entre os Estados contratantes, instituindo, para os vários tipos de rendimento, as competências fiscais do Estado da fonte e do Estado de residência.

2.2.1.1 Portugal e Espanha

De forma a interpretar corretamente esta Convenção, é importante enquadrar à luz da legislação espanhola o conceito de *royalty*. A definição deste tipo de rendimento encontra-se no artigo 25º nº4 do “*Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”

“*Outros rendimentos do capital mobiliário. Estão incluídos neste ponto, entre outros, os seguintes rendimentos em dinheiro ou em espécie:*

- a) *os da propriedade intelectual, quando o contribuinte não é o autor e os da propriedade industrial que não é afetada pelas atividades econômicas realizadas pelo contribuinte.*
- b) *decorrentes da prestação de assistência técnica, a menos que tal provisão ocorra no âmbito de uma atividade econômica.*
- c) *Os que resultam da locação de bens pessoais, negócios ou minas, bem como os da sublocação recebidos pelo sublocador, que não constituem atividades econômicas.*
- d) *aqueles decorrentes da cessão do direito de explorar a imagem ou consentimento ou autorização para seu uso, a menos que tal atribuição ocorra no campo de uma atividade econômica ”*

Segundo a lei espanhola e o artigo acima mencionado, os *royalties*, fazem parte do “*capital mobiliário*” e por isso, devem ser tributados, pois concorrem para o lucro tributário do sujeito passivo.

A Convenção Portugal - Espanha, foi celebrada em 1995, o conceito de *royalty*, encontra-se no número 3 do artigo 12º da Convenção e a taxa de imposto sujeita entre os países não pode exceder os 5%. A posição adotada por esta Convenção difere do modelo da OCDE, uma vez que prevê o poder de tributar ao Estado de origem das *royalties* e ao da residência do recetor dos mesmos. No entanto, indica que a tributação do Estado da fonte seja limitada.

A definição de *royalties* nesta Convenção tem também alguns aspetos particulares, uma vez que, o termo *royalties* aplicado na Convenção compreende as retribuições pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre a obra literária, artística ou científica e patentes, como acontece na maioria das Convenções. São também

considerados *royalties* o uso ou concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Assim sendo, se uma entidade espanhola obtiver *royalties* em Portugal, esta transação é sujeita a 25% de imposto em Portugal, artigo 94º nº1 al a) e nº4 do CIRC. Contudo, através da aplicação da Convenção entre Portugal e Espanha, a taxa de imposto não poderia exceder os 5%, artigo 12º nº2 da CDT.

2.2.1.2 Portugal e Estados Unidos da América

Tal como a Convenção entre Portugal Espanha, a Convenção Portugal Estados Unidos da América foi celebrada em 1995 e também segue a Convenção modelo da OCDE. Contudo, ao contrário da maioria das Convenções o artigo relativo ao enquadramento fiscal dos *royalties* encontra-se no artigo 13º da Convenção.

Em transações entre Portugal e os Estados Unidos, a taxa de tributação não pode exceder os 10%. Nesta Convenção, os *royalties* são definidos de forma semelhante ao conceito que encontramos na Convenção Portugal Espanha. Todavia, neste documento o conceito surge de forma mais alargada, uma vez que o termo *royalties* inclui também o pagamento relativo à assistência técnica relativa ao uso dos direitos. Deste modo, os serviços técnicos são considerados como *royalties*, ou seja, a venda de um *software* mesmo que seja um *software* que não permita modificações no seu código fonte pode ser considerado como *royalty*, caso este tenha incluído serviços técnicos. Em suma, se na venda de um *software* (mesmo que *standard*, exemplo *software* de “prateleira” da Microsoft) estiver associado um serviço de manutenção, esse serviço será considerado *royalty* e por isso tributado dessa forma.

Os Estados Unidos da América têm um modelo próprio relativo à análise dos acordos internacionais, este modelo define os *royalties* como os pagamentos relativos ao uso de direito de autores. *Copyright*, obras artísticas, científicas, marcas e patentes.

O termo “*royalties*” usado neste artigo significa:

a) pagamentos de qualquer espécie recebidos em contraprestação pelo uso ou pelo direito de uso de qualquer direito de autor de obras literárias, artísticas, científicas ou outras (inclusive filmes cinematográficos), qualquer patente, marca comercial, projeto ou

modelo, plano, segredo fórmula ou processo, ou para informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica; e

b) ganho derivado da alienação de qualquer propriedade descrita no ponto a), na medida em que tal ganho seja contingente à produtividade, uso ou disposição da propriedade.

Em suma, podemos concluir que entre Portugal e Estados Unidos o imposto sobre os *royalties* é mais alto do que o imposto pago entre Portugal e Espanha. Contudo, não podemos afirmar que este aumento esteja diretamente relacionado com a proximidade geográfica entre os países, porém poderá ser um fator a ter em consideração quando se constituem as Convenções entre os países, uma vez que a proximidade pode influenciar as relações comerciais e políticas dos países.

2.2.1.3 Portugal e Holanda

Antes de analisarmos a Convenção entre Portugal e Holanda, é importante referir que a Holanda é considerada como um país de baixa tributação, e por isso, o seu sistema fiscal é bastante atrativo para as empresas. O sistema fiscal holandês foi “desenhado” para atrair investimento estrangeiro, uma vez que é caracterizado por ter um grande número de isenções, tem uma ampla rede de acordos de dupla tributação e é também um país caracterizado pela sua sólida estabilidade, estas características são ideais para as empresas que se encontram em processo de internacionalização, caso da Jerónimo Martins, analisado mais à frente. Ainda, com o objetivo de conceber um ambiente menos complexo e mais atrativo, a Holanda, apresentou em 2010 um novo regime para a tributação de *royalties*, designado “*Innovation Box*”²¹

De salientar também, que os *royalties* e os dividendos, de sujeitos passivos residentes, não são sujeitos a imposto neste país.

A Convenção entre Portugal e Holanda foi assinada a 28 de junho de 2000, este documento segue o modelo da OCDE.

²¹ Este regime previa a tributação dos *royalties* a uma taxa de 5%. A aplicação desta taxa era limitada apenas aos rendimentos qualificados como provenientes de: (a) ativos intangíveis cuja patente holandesa ou estrangeira fosse concedida a uma sociedade residente na Holanda; e (b) ativos intangíveis provenientes de atividades de I&D. O regime era aplicável desde que, pelo menos, 30% dos lucros tivessem sido oriundos pela patente ou pelas atividades de I&D.

Os *royalties* estão previstos no artigo 12º da Convenção e são sujeitos a uma retenção na fonte de 10% (artigo 12º nº2), sendo tributados no Estado contratante que paga a transação. Contudo, de acordo com o nº2 do artigo 12 da CDT, este rendimento pode ser tributado no país de onde os mesmos provêm. Esta Convenção, ao contrário das anteriores conta ainda com um artigo que prevê a entrada em vigor de uma Diretiva da UE, referindo que esta deve ser aplicada em vez das disposições da Convenção, artigo 12º nº3 da CDT.

O conceito de *royalties* definido na Convenção não difere do conceito habitual deste tipo de rendimento “significa as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, filmes ou gravações para difusão 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 secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.”, artigo 12º nº4 da CDT.

Ao comparar as Convenções entre Portugal - Espanha e Portugal – Holanda, percebemos que a taxa de imposto relativa aos *royalties* é mais baixa com Espanha (5%) do que com a Holanda (10%), o que nos pode indicar que a proximidade geográfica entre os países, pode de facto afetar a taxa de tributação entre eles. Contudo, não existem evidências científicas do mesmo, uma vez que vários fatores podem influenciar a tributação entre os países.

2.2.1.4 Portugal e Irlanda

Os *royalties* na Irlanda são sujeitos a 23% de imposto²². Ao contrário de vários países as patentes são a única forma de *royalty* sujeita a retenção na fonte na Irlanda, segundo Arthur Cox²³. Como a Irlanda é um país com várias medidas de apoio às atividades de *R&D* (pesquisa e desenvolvimento), é também um país muito procurado pelas empresas com atividade relacionada com a propriedade intelectual.

²² Taxa indicada no sítio da internet das autoridades fiscais Irlandesas - Office of the Revenue Commissioners, <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/R/royalties-copyrights.aspx>, consultado em 5 de maio de 2019.

²³ Ireland as allocation for your Intellectual Property Trading Company – April 2015 5

Tal como em Portugal, na Irlanda e de acordo com lei do país o pagamento de *royalties* a entidades não residentes e a sua dedução é sujeita a alguns requisitos. Esses requisitos estão relacionados com a necessidade de existir um certificado de residência fiscal da entidade que beneficia deste pagamento, de acordo com a Certification by IMRO (Irish Music Rights Organisation) of tax deducted on foreign royalties Consolidated Certificates of Foreign Royalty Income/Tax Credit²⁴.

A IMRO²⁵ tributa *royalties* obtidos na Irlanda (menos uma dedução de custos) tanto para seus membros quanto para as sociedades internacionais estrangeiras que são suas afiliadas. Da mesma forma, as sociedades estrangeiras internacionais afiliadas à IMRO cobram os *royalties* por apresentações no exterior e enviam-nos à autoridade fiscal irlandesa para distribuição aos membros da IMRO. Quando o imposto retido na fonte é deduzido dos *royalties* pagos, os membros cobram o imposto retido na fonte diretamente através de uma dedução do seu pagamento de *royalties*. A *Revenue* (autoridade tributária da Irlanda), concordou em aceitar um certificado fiscal emitido pelo IMRO como prova de dedução do imposto estrangeiro. O certificado deve conter a seguinte informação:

- Nome da entidade do Estado membro
- Morada da entidade do Estado membro
- N° de identificação fiscal da entidade
- País de residência fiscal da entidade
- Valor do *royalty*
- Taxa de retenção na fonte aplicada
- Valor da retenção na fonte
- Período a que se refere o certificado

Quando um cliente reclama um crédito de imposto retido no estrangeiro, o certificado emitido pelo IMRO deve ser aceite como prova desse imposto retido e não é necessária nenhuma outra documentação de apoio. O IMRO manterá a documentação de suporte, de

²⁴ Este documento foi atualizado pela última vez em maio de 2017, informação consultada a 5 de maio de 2019 em <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tadm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-35/35-01-06.pdf>

²⁵ Entidade que administra o direito de executar músicas que tenham direitos de autor, em nome dos seus compositores e/ou editores. Tem como função coletar e distribuir *royalties* decorrentes da execução pública de obras de direitos de autor (e.g música usada em qualquer sítio, foram do âmbito doméstico, por meio de acordos de licenciamento com usuários de música em conformidade com a Lei - *Copyright & Related Rights Act, 2000*.

forma a suportar as informações contidas no certificado, ou no pedido de crédito fiscal estrangeiro, pelo período normal exigido pela *Revenue*, ou seja, 6 anos. Os valores presentes no certificado devem ser escritos em euros.

Como verificado na Convenção com a Holanda, esta também tributa os *royalties* a 10% no Estado Contratante, artigo 12º nº2 da CDT, assim concluímos que a tributação deste tipo de rendimentos na Irlanda é cumulativa, tal como acontece com a Convenção entre Portugal e Holanda.

Além da Convenção, também existe um Protocolo que Revê a Convenção, este documento vem esclarecer alguns artigos da Convenção e tem também como objetivo prevenir a Evasão Fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento. O Protocolo veio essencialmente esclarecer alguns pontos relativos ao artigo 13º da Convenção, referente às mais-valias.

2.2.1.5 Portugal e França

Esta Convenção foi celebrada em 1971, sendo uma das Convenções mais antigas. Ao contrário das anteriores o artigo destinado à tributação dos *royalties* é o artigo 13º da Convenção, à semelhança da CDT entra Portugal e Estados Unidos da América. A tributação deste rendimento é feita de igual modo à CDT com a Holanda, contudo o imposto desta, é mais baixo, não podendo exceder os 5%.

A 6 de março de 2017 foi assinado o Protocolo que altera a Convenção entre Portugal e França para evitar a dupla tributação e estabelecer regras de assistência administrativa recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento. Este documento alterou alguns artigos da CDT, nomeadamente o artigo 2º, 3º e 20º, deste modo concluímos que artigo relativo à tributação dos *royalties* mantém-se inalterado desde a entrada em vigor da Convenção.

2.2.1.6 Portugal e Itália

Os *royalties* pagos a não residentes em Itália são sujeitos a 30% de retenção na fonte, este valor é tributado em apenas 75% do rendimento gerado, resultando assim num imposto efetivo de 22,5%. Este imposto pode ser reduzido quando exista CDT entre Itália e a

entidade não residente.²⁶ Os serviços relacionados com o uso industrial, comercial ou científico são também sujeitos a retenção na fonte.

À semelhança da Convenção anterior, esta é também das mais antigas celebradas pelo nosso país, tendo sido assinada em 1982. O artigo relativo aos royalties é, como habitual o artigo 12º e estes são sujeitos a 12% de retenção na fonte, a tributação destes rendimentos é cumulativa, podendo ser feita no Estado que beneficia do rendimento ou no Estado que paga o rendimento, artigos 12º, nº1 nº2 da CDT.

Verificando as Convenções analisadas até ao momento, nesta constatamos que é que tem a taxa de imposto mais alta, até então. Talvez por ser uma das mais antigas ou pelas relações entre os países, contudo não existem evidências que suportem esta taxa de imposto. A relação entre a taxa de imposto e a proximidade geográfica entre os países também não pode ser comprovada através desta Convenção, pois a distância entre Portugal e Itália é inferior à distância entre Portugal e os Estados Unidos da América e a taxa de imposto aplicada entre estes é mais baixo.

2.2.1.7 Portugal e Suécia

Na Suécia os *royalties* não são sujeitos a imposto, contudo quando estas transações envolvem entidades não residentes são sujeitas a retenção na fonte.

A Convenção entre Portugal e a Suécia foi aprovada a 19 de dezembro de 2002, a estrutura desta Convenção é semelhante às anteriores, sendo que o enquadramento fiscal dos *royalties* surge no artigo 12º da mesma. Este tipo de rendimento é sujeito a uma tributação que não pode exceder os 10% de imposto, sendo, a mesma cumulativa. A definição deste género de rendimento é semelhante às definições das antigas CDT, contudo a mesma engloba ainda as remunerações relativos aos serviços de assistência, de acordo com o artigo 12º, nº3º da CDT, “O termo *royalties* compreende igualmente as remunerações relativas a assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos de autor, bens ou informações referidas no presente número.”

²⁶ Consulta a 19 de maio de 2019 *Highlights* Deloitte Italy 2019 em <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2019.pdf?nc=1>

2.2.1.8 Portugal e Luxemburgo

O Luxemburgo é conhecido por ser um país de baixa tributação, no caso dos *royalties*, de residentes, estes não são sujeitos a retenção na fonte²⁷,

A Convenção entre os países foi assinada em 2000, como a maioria das Convenções o enquadramento fiscal dos *royalties* encontra-se no artigo 12º da CDT. Este tipo de rendimento é sujeito a 10% de imposto e a tributação do mesmo é feita cumulativamente, podendo ser o Estado Contratante que paga pelo *royalty* a fazê-la ou o beneficiário efetivo do rendimento. Esta definição parece semelhante à que encontramos na Convenção entre Portugal e os Estados Unidos da América.

Esta CDT define também como *royalty* os pagamentos relativos à assistência técnica prestada, “O termo «*redevances*» inclui também os pagamentos relativos a assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos”, artigo 12º, nº3 da CDT.

Em 2012 foram celebrados o Protocolo e o Protocolo Adicional, estes documentos alteram e clarificam o artigo 27º da Convenção, relativo à troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados envolvidos, não influenciando o tratamento fiscal do rendimento em análise.

2.2.1.9 Portugal e Dinamarca

As transações de *royalties* com não residentes na Dinamarca, são sujeitas a 22% de retenção na fonte²⁸, expeto quando exista CDT entre os países e taxa de imposto é reduzida. Os serviços técnicos na Dinamarca não são sujeitos a retenção na fonte, logo não são considerados como “*royalties*”.

A CDT entre Portugal e Dinamarca foi assinada em 2001 De acordo com o artigo 12º da mesma, relativamente à tributação dos *royalties* é cumulativa, não podendo exceder os 10% de imposto. O artigo 12º nº3 da Convenção indica a definição de *royalties* à luz deste documento, referindo também, que esta definição inclui ainda as “remunerações relativas

²⁷ Consulta a 19 de maio de 2019 *Highlights* Deloitte Luxemburgo 2010 em <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-luxembourghighlights-2019.pdf?nc=1>

²⁸ Consulta 19 de maio, Denmark *Highlights* 2019 <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkhighlights-2019.pdf>

a assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos de autor, bens ou informações referidas no presente número”, alargando um pouco o conceito apresentado na Convenção Modelo da OCDE.

2.2.1.10 Portugal e Finlândia

Os pagamentos relativos a *royalties* de não residentes, na Finlândia, estão sujeitos a 20% de imposto, expeto se houver CDT entre os países, de acordo com Act on the Tax Administration (503/2010).

A Convenção entre os dois países foi promulgada em 1970, sendo uma das mais antigas celebradas pelo nosso país. À semelhança das demais Convenções o artigo 12º regula o tratamento fiscal dos *royalties*, sendo que estes são sujeitos a 10% de imposto e a sua tributação é cumulativa, como nas Convenções anteriores.

A 14 de junho de 2018, a Finlândia denunciou a Convenção de dupla tributação com Portugal, pois o nosso país não aprovou a nova Convenção, deste modo esta CDT deixou de se aplicar a partir de 1 de janeiro de 2019²⁹.

A inexistência de uma Convenção entre estes países tem um grande impacto para as empresas com transações entre os países, aumentando a carga fiscal destas, uma vez que os serviços pagos por entidades residentes em Portugal a empresas finlandesas serão sujeitos a 25% de imposto. Assim, as transações relativas a *royalties* serão também sujeitas a um imposto superior ao que a CDT mencionava, pois passam a estar sujeitas a imposto à taxa interna.

2.2.1.11. Portugal e Grécia

A legislação relativa aos direitos de autor e à propriedade intelectual é baseada na

“Law 2121/1993” e nas seguintes alterações à mesma, “Article 81 of Law 3057/2002”, “Law 3524/2007”, “Article 46 of Law 3905/2010” e “Law 4212/2013”. De acordo com as leis gregas a *copyright* protege os bens imateriais ou intangíveis. Seguindo a legislação grega relativa aos direitos de autor, todas as criações intelectuais que sejam originais são protegidas.

²⁹ Consulta 19 de maio, através da PwC <https://www.pwc.pt/pt/sala-imprensa/artigos-opiniao/2018/dupla-tributacao-entre-finlandia-e-portugal.html>

Os *royalties* pagos a não residentes na Grécia estão sujeitos a 20% de retenção, exceto nos casos em que existe CDT, sendo que o valor do imposto é reduzido ou até isento no caso de aplicar a Diretiva de Juros e *Royalties*³⁰.

A CDT entre estes países foi aprovada em dezembro de 2001, tal como a maioria das Convenções anteriores o conceito de *royalties* encontra-se no artigo 12º da mesma, ainda à semelhança das demais este tipo de rendimento é tributado cumulativamente, podendo ser tributado pelo beneficiário efetivo do mesmo ou pelo Estado Contratante.

Para além da comum definição de *royalty*, esta CDT alarga a mesma, referindo que podem também ser considerados como *royalties* os pagamentos relativos à assistência técnica dos mesmos, “*A expressão «royalties» compreende também os pagamentos efectuados a título de remuneração por assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso de direitos de autor, bens ou informações a que este número se aplica.*”, artigo 12º nº3 da CDT. A tributação destes é limitada a 10% de retenção na fonte, artigo 12º nº2 CDT.

2.2.2. Resumo dos casos anteriores

Analisando as Convenções anteriores concluímos que apenas as CDT entre Portugal e Espanha e Portugal e França são sujeitas a 5% de imposto, as restantes são tributadas a 10% com exceção da CDT com Itália que tem taxa mais alta relativo às transações com *royalties*.

Verificando o seguinte quadro resumo, pode parecer que a proximidade entre os países pode influenciar a tributação entre eles, pois, Espanha e França são os países com menor distância entre Portugal e também os que têm um imposto mais baixo.

³⁰ Consulta 19 de maio, Greece Highlights 2019
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-greecehighlights-2019.pdf?nc=1>

País	Taxa CDT	Ano CDT	Segue OCDE	Regime de Tributação	Proximidade
Espanha	5%	1995	Sim	Cumulativo	484,3 km
Holanda	10%	2000	Sim	Cumulativo	2.080,4 km
Irlanda	10%	1994	Sim	Cumulativo	2.815,9 km
França	5%	1971	Sim	Cumulativo	1.339,8 km
Itália	12%	1982	Sim	Cumulativo	2.388,7 km
Suécia	10%	2002	Sim	Cumulativo	3.572,4 km
Luxemburgo	10%	2000	Sim	Cumulativo	1.987,4 km
Dinamarca	10%	2002	Sim	Cumulativo	2.824,9 km
Finlândia	n/a*	1970	Sim	n/a*	4.482,0 km
Grécia	10%	2001	Sim	Cumulativo	3.860,0 km
EUA	10%	1995	Não	Cumulativo	7.313 km

*Atualmente não existe CDT entre os países

Fonte: Elaboração própria com base nas Convenções de Dupla Tributação Internacional celebradas por Portugal

Contudo, relativamente a Itália, o mesmo não se pode concluir, porque apesar de não ser um dos países com maior distância geográfica face a Portugal é o que tem uma taxa de imposto mais elevada. Um fator que também pode contribuir para a taxa de imposto ou o tratamento fiscal do rendimento pode ser a antiguidade da CDT. Sendo Convenções mais antigas, podem não incluir todos os casos reais e atuais de transações que sejam consideradas como *royalties*. O facto de serem documentos mais antigos, podem suscitar a tratamento fiscal um pouco diferente do atual. Deste modo, podemos sugerir para uma análise futura, que seja averiguada a relação entre as taxas de imposto aplicadas nas Convenções, conjugadas com o enquadramento fiscal das mesmas e a antiguidade destes documentos.

2.2.2.1. A proximidade geográfica influencia a tributação?

Após a análise das Convenções mencionadas anteriormente e uma breve análise ao quadro resumo³¹ das Convenções celebradas por Portugal, presente no sítio da *internet* das autoridades fiscais portuguesas não podemos concluir que a proximidade geográfica possa estar diretamente relacionada com a tributação (taxa de imposto) presente nas respetivas Convenções. Se analisarmos as Convenções com os países que constituem a União Europeia, conseguimos compreender que a tributação dos *royalties* varia entre 5% e 12%, sendo que 12% é apenas aplicado com a Itália, estas taxas podem nos levar a

³¹ Quadro em anexo

acreditar que existe um padrão de tributação para estes países, contudo não há evidências científicas do mesmo.

A proximidade geográfica até pode influenciar a tributação entre os países, ou entre alguns países, mas não há factos do mesmo. Além disso, pode existir outros fatores que podem influenciar os impostos mencionados nas Convenções, tais como as relações políticas e económicas entre os países, a antiguidade dos documentos, o nível de desenvolvimento dos países (países desenvolvidos ou países em vias de desenvolvimento), entre outros.

País	Taxa de Tributação Royalties
Alemanha	10%
Áustria	5% 10%
Bélgica	10%
Bulgária	10%
Rep. Checa	10%
Chipre	10%
Croácia	10%
Dinamarca	10%
Eslováquia	10%
Eslovénia	5%
Espanha	5%
Estónia	10%
Finlândia	10%
França	5%
Grécia	10%
Hungria	10%
Irlanda	10%
Itália	12%
Letónia	10%
Lituânia	10%
Luxemburgo	10%
Malta	10%
Países Baixos	10%
Polónia	10%
Reino Unido	5%
Roménia	10%
Suécia	10%

CAPÍTULO III – PLANEAMIENTO FISCAL

3 Planeamento Fiscal

3.1 Conceito

Todos os contribuintes, singulares e coletivos, têm normalmente uma característica em comum, a busca de alternativas que permitam uma diminuição da carga fiscal a suportar, de forma legal. Esta procura é um direito que assiste ao contribuinte e qual se denomina de planeamento fiscal. De acordo com o artigo 3º do Decreto-Lei nº29/2008 de 25 de fevereiro, o planeamento fiscal consiste num esquema ou atuação que tem como objetivo a obtenção de uma vantagem fiscal, de forma legal.

Na opinião de Pereira (2013: 415), o planeamento fiscal visa a minimização dos impostos a pagar por via legítima, admitida até na lei fiscal, sendo assim deixando como opção do contribuinte. Por outras palavras, o próprio Estado incentiva os contribuintes a adotarem uma posição mais eficiente na esfera tributária. De acordo com a perspetiva de Nabais (2013: 418), o planeamento fiscal deve consistir num aumento dos rendimentos após os impostos, levando os contribuintes a uma opção de escolha fiscal menos onerosa.

O principal objetivo das empresas é a maximização dos lucros/rendibilidade, deste modo Oliveira (2009: 11-13) salienta que cabe aos administradores das empresas agir de forma a obter o melhor planeamento fiscal, ou seja, maximização dos lucros através também de uma diminuição da carga fiscal (ou carga fiscal mais favorável).

O planeamento fiscal é enquadrado nas liberdades económica e da empresa dos artigos 80º c), 81º f) e 86º da CRP, sendo assim uma faculdade legítima consentida pela lei. Este conceito é definido pela OCDE como “esquema de organização de negócios pessoais ou empresariais posto em operação de modo a minimizar as suas responsabilidades fiscais”.

Concluindo, o planeamento fiscal é uma prática legal, que representa um direito dos contribuintes, singulares e coletivos, de minimizarem o seu esforço fiscal.

Year	2019					
Unit	Percentage					
Corporate income tax rate	Central government	Central government			Sub-central government	Combined corporate
		Corporate	Corporate	Corporate		
Country						
Austria	..	25.00	..	25.00	..	25.00
Belgium	..	29.00	29.00	29.58	..	29.58
Czech Republic	..	19.00	..	19.00	..	19.00
Denmark	..	22.00	..	22.00	..	22.00
<u>Estonia</u>	..	20.00	..	20.00	..	20.00
Finland	..	20.00	..	20.00	..	20.00
<u>France</u>	..	32.02	31.00	32.02	..	32.02
<u>Germany</u>	..	15.83	15.00	15.83	14.06	29.89
Greece	..	28.00	..	28.00	..	28.00
Hungary	..	9.00	..	9.00	..	9.00
Ireland	..	12.50	..	12.50	..	12.50
<u>Italy</u>	..	24.00	..	23.91	3.90	27.81
Latvia	..	20.00	..	20.00	..	20.00
Lithuania	..	15.00	..	15.00	..	15.00
<u>Luxembourg</u>	..	18.19	17.00	18.19	6.75	24.94
<u>Netherlands</u>	..	25.00	..	25.00	..	25.00
Portugal	..	30.00	21.00	30.00	1.50	31.50
Spain	..	25.00	..	25.00	..	25.00
Sweden	..	21.40	..	21.40	..	21.40
<u>United Kingdom</u>	..	19.00	..	19.00	..	19.00

Fonte: Quadro retirado do sítio da internet da OCDE a 5 de maio de 2019, que demonstra as taxas de imposto dos países da EU.

3.2 Limites ao Planeamento

Como referido anteriormente, o planeamento fiscal compreende a existência de uma liberdade na gestão fiscal. Contudo, esta liberdade tem limites. Sendo que, tudo o que ultrapasse os comportamentos legalmente admissíveis e conformes com a lei, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos é considerado como abusivo e punível por lei. Deste modo, o legislador incluiu no ordenamento jurídico diversos princípios que visam combater eventuais esquemas ou atividades qualificadas com abusivas, ou até mesmo como fraude fiscal. De referir o artigo 38º LGT e do Decreto-Lei nº29/2008, de 25 fevereiro e de inúmeras cláusulas anti abuso³². Apesar, das medidas anti abuso, por vezes surgem situações duvidosas nas quais a aplicação da legislação se torna uma tarefa difícil

³² Como exemplo Nabais (2001: 41-42) expõe os preços de transferência (artigo 63º do CIRC), a imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (artigo 66º do CIRC), a limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (artigo 67º do CIRC) e o regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais quando as sociedades participantes, tenham como objetivo ou principal objetivo a evasão fiscal (artigo 73º nº10 do CIRC)

e complexa, uma vez que não é simples distinguir o planeamento fiscal legítimo do abusivo.

Como referido anteriormente o planeamento fiscal pode ser distinguido entre legítimo e abusivo, o planeamento fiscal legítimo é aquele que segue a lei e não é desrespeitoso perante a mesma, sendo uma opção para o contribuinte poder optar por uma via menos penosas em termos de pagamento de imposto. Por outro lado, o planeamento fiscal abusivo ou evasão fiscal consiste na prática de atos ilícitos, que se baseiam em formas de contornar a lei de forma ilegal e prejudicando o sistema fiscal, ou até mesmo o Estado.

Em 2013 foi apresentado em Portugal pela Comissão para a reforma do IRC um projeto para fomentar a competitividade o crescimento e o emprego. Este projeto continha na sua proposta medidas como a diminuição da taxa nominal de IRC, desenvolvimento de um regime de “*participation exemption*”, a introdução de um regime fiscal próprio para rendimentos provenientes de patentes e outros direitos de propriedade industrial e a revisão dos preços de transferência. De salientar também que estas medidas visam a concorrência fiscal ativa, esta concorrência juntamente com a complexidade do sistema fiscal em Portugal pode originar neutralidade de arbitragem fiscal. Estas medidas são de tremenda importância para o nosso país, uma vez que poderia impulsionar a economia e aumentar o investimento estrangeiro no país. Como referido no quadro da OCDE, apresentado acima, Portugal é o país da EU com taxas de imposto mais alta, o que pode ser um entrave para o investimento de empresas estrangeiras no nosso país e até mesmo para se sediarem nele.

Tendo em conta estes dois conceitos, o Estado criou legislação para fazer face a estas estratégias abusivas, contudo estas medidas colocam alguns limites ao planeamento fiscal. Segundo Nabais (2011: 47- 48), esta legislação limita a liberdade de gestão fiscal das empresas. Este autor, acrescenta ainda, que os artigos 7º, 8º e 9º do Decreto-Lei nº28/2009 de 25 de fevereiro, relativo ao dever de comunicação, informação e esclarecimento à Autoridade Tributária dos esquemas de planeamento fiscal abusivo, representa uma limitação a um direito, afetando assim os direitos e liberdade dos sujeitos passivos.

3.3 Técnicas e métodos utilizados no planeamento fiscal internacional

Com a globalização da economia e o aumento das empresas multinacionais, o planeamento fiscal internacional tem cada vez mais peso nos dias de hoje. Segundo Martins (2006: 73) o planeamento fiscal internacional ocorre devido à crescente competitividade dos mercados e às agressivas estratégias das áreas fiscal e financeira, pois o objetivo das empresas é de maximização dos seus lucros e rentabilidade. As empresas usam o planeamento fiscal, através da utilização de paraísos fiscais, prática de preços de transferência e uso das Convenções Internacionais reservadas para evitar a dupla tributação internacional.

Por outro lado, Costa (1997: 113) defende que o planeamento fiscal ocorre da globalização da economia, do crescente papel das multinacionais e devido à crescente mobilidade dos fatores de produção. Como as transações económica/financeiras vão cada vez mais além das fronteiras, deste modo, as empresas procuram expandir as suas atividades para países com tributação mais favorável, de modo a aumentar a sua poupança fiscal. A existência de diversos regimes fiscais, uns com carga fiscal mais baixa outros com carga fiscal mais elevada, estimula os sujeitos passivos a procurarem os países com regimes fiscais mais baixos.

Quando nos deparamos com a fuga de capitais ou localização de operações para um país com um regime fiscal mais favorável, estamos perante uma estratégia de planeamento fiscal. Contudo a mesma, pode ter, também, consequências negativas nos países onde ocorreu esta fuga, diminuição da receita fiscal.

3.4 As Convenções Internacionais como forma de planeamento fiscal

De acordo com o mencionado anteriormente, com a internacionalização das empresas, a tributação pode ocorrer em diversas jurisdições, tornando-se numa questão complexa para as empresas ou pessoas singulares. A dupla tributação internacional sucede, segundo a OCDE (1977), quando é aplicado um “imposto similar em dois (ou mais) Estados, relativamente ao mesmo contribuinte, à mesma matéria coletável e ao mesmo período de tempo.” Deste modo, o mesmo facto tributário é sujeito a imposto em dois ou mais Estados. Como esta situação favorece ao planeamento e também à possibilidade de evasão ou elisão internacional, torna-se um caso particular. No caso de dupla tributação internacional, os sujeitos passivos têm a possibilidade de situar o facto gerador de imposto no ordenamento jurídico mais conveniente para o mesmo, com o objetivo de diminuir, ou

até mesmo eliminar a carga tributária. Xavier (2014: 351) indica que esta possibilidade permite aos sujeitos passivos evitar a aplicação de certa norma que impeça a ocorrência do facto gerador de imposto, num Estado menos favorável e conceba a ocorrência desse facto num Estado mais favorável.

De forma a usar esta possibilidade (liberdade) o sujeito passivo emprega, por vezes, as Convenções Internacionais de forma abusiva. A escolha da melhor Convenção Internacional denomina-se de *treaty shopping*. Este conceito consiste na aplicação das Convenções por parte dos sujeitos passivos não residentes com o intuito de usufruir dos benefícios reservados aos sujeitos passivos residentes.

Nabais (2009: 402) sugere o seguinte exemplo de *treaty shopping*: Uma pessoa singular residente no país X detém investimentos numa sociedade no país Y. Considerando que X e Y não têm celebrado entre si um tratado de dupla tributação, Y constitui uma holding em Z, com o único objetivo de beneficiar da aplicação da Convenção entre o país Y e Z que prevê uma redução na taxa de retenção na fonte sobre os dividendos, criando assim uma “ponte” entre os países X e Y, que permite uma redução do imposto pago nesta transação.

O sujeito passivo, ao atuar desta forma obtém um resultado fiscal mais favorável, através do uso desta “ponte”, usando assim a Convenção de Dupla Tributação Internacional entre os países, deste modo, concluímos que a Convenção é usada de forma antagónica ao seu fim, pois, tem apenas como objetivo obter uma vantagem fiscal.

A globalização da economia estimula a que a concorrência fiscal seja mais rigorosa, levando algumas empresas a optar por se deslocalizar para países com uma legislação fiscal mais favorável, foi o caso da Jerónimo Martins, quando mudou a sua sede para a Holanda, país considerado de baixa tributação.

4. Casos Práticos

Neste capítulo serão apresentados alguns casos práticos de empresas com transações de *royalties*, e como estas utilizaram técnicas de planeamento fiscal para de forma de fomentarem a sua eficiência fiscal.

4.1 Jerónimo Martins

A Jerónimo Martins, empresa cujo o seu sector de atividade é a distribuição alimentar, através de cerca de 380 supermercados. A empresa foi fundada em 1792 por um jovem galego, que abriu uma pequena loja no Chiado³³.

Esta empresa conta com mais 3.900 lojas e ocupa a 56ª posição no ranking dos maiores retalhistas mundiais, no estudo anual “Global Powers of Retailing 2018”, realizado pela empresa de consultoria Deloitte.

Em 2011 alterou a sua sede para a Holanda, através de um comunicado à CMVM:

“a Sociedade Francisco Manuel dos Santos, SGPS S.A. vendeu à Sociedade Francisco Manuel dos Santos B.V., que comprou àquela, 353.260.814 ações da sociedade aberta Jerónimo Martins, SGPS S.A., representativas de 56,136% do capital social e 56,213% dos respectivos direitos de voto.”

Esta mudança (deslocalização) da sede social para a Holanda consistiu uma estratégia de planeamento fiscal, executada com o objetivo de evitar uma futura dupla tributação dos dividendos provenientes da Colômbia, país para qual o grupo se expandiu em 2011. E de aproveitar os benefícios fiscais que este país (Holanda) oferece, uma vez que, tem impostos mais baixos do que Portugal (a título de exemplo a taxa de IVA na Holanda é de 21%, enquanto em Portugal é de 23%) e vários rendimentos não são sujeitos a tributação, é o caso dos juros e *royalties*.

A Holanda tem também, um regime de eliminação da dupla tributação económica que estabelecia que os lucros oriundos de países fora da União Europeia, distribuídos a sociedades lá sedeadas ou que lá tivessem a sua direção efetiva, mediante a verificação

³³ Informação consultada no sítio da internet da Jerónimo Martins em 5 de maio de 2019 <https://www.jeronimomartins.com/pt/sobre-nos/quem-somos/a-nossa-historia/>

de alguns requisitos, estão isentos de tributação. Desta forma, os dividendos oriundos da Colômbia apenas eram tributados na Colômbia.

Embora todas as evidências anteriores, o grupo negou que a decisão de alteração da sede para a Holanda tem sido influenciada por este país ter um regime fiscal mais vantajoso do que Portugal.

A verdade, é que Portugal, na altura tinha um regime fiscal menos atrativo, uma vez que tinha uma elevada carga tributária e uma instabilidade da legislação fiscal, que não permitiam que o nosso país se destacasse como um centro de negócios atrativo.

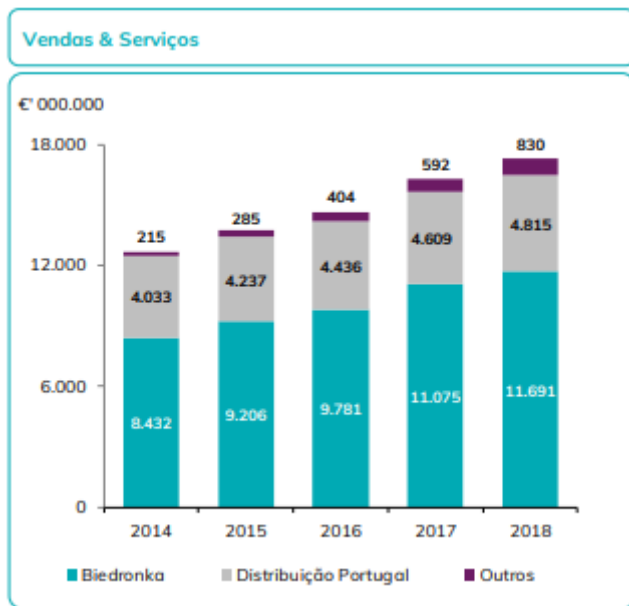
Contudo em 2014, com a reforma do IRC no nosso país, esta problemática alterou-se, tendo sido estabelecido um regime fiscal mais competitivo. Através desta reforma, o regime do “*participation exemption*”, ficou muito mais apelativo, pois passou a isentar de tributação os lucros e reservas provenientes de qualquer país, território ou região, exceto os sujeitos a um regime fiscal privilegiado.

Com esta alteração do regime, podemos verificar que o resultado obtido seria o mesmo que foi obtido com a deslocalização da sede para Holanda, ou seja, após esta alteração, não valeria a pena deslocalizar a sede fiscal e, a empresa continuaria a contribuir para o crescimento económico de Portugal e receita fiscal do mesmo.

Ao analisar as demonstrações de resultados desta empresa percebemos que as suas vendas e prestações de serviços foram aumentado progressivamente (imagem 1).

Analisando as demonstrações de 2011 e 2012, verificamos que as vendas e prestações de serviços cresceram cerca de 9,5%, mas que este aumento não foi acompanhado proporcionalmente por um aumento no imposto do período, pois este apenas cresceu cerca de 7%. Ou seja, apesar do resultado ter vindo a aumentar, como podemos verificar nas demonstrações abaixo, assim como o imposto do período, (uma vez, que este é apurado com base no rendimento do período), este aumento não é proporcional.

Como o imposto não tem aumentado na mesma proporção do aumento dos rendimentos, podemos concluir que a deslocalização da sede desta empresa para a Holanda teve um impacto positivo relativo ao IRC pago pela mesma, pois como já referido a taxa de imposto holandesa é mais baixa do que a taxa de imposto paga em Portugal.



Fonte: Relatório e Contas Jerónimo Martins, SGPS, S.A., de 2018

	Notas	Dezembro 2012	Dezembro 2011	4.º Trimestre 2012	4.º Trimestre 2011
Vendas e prestações de serviços	3	10.875.897	9.838.241	2.922.098	2.518.474
Custo das vendas	4	(8.450.152)	(7.594.177)	(2.272.673)	(1.935.773)
Margem		2.425.745	2.244.064	649.425	582.701
Custos de distribuição	5	(1.673.339)	(1.541.413)	(439.229)	(393.251)
Custos administrativos	5	(212.377)	(190.352)	(56.308)	(47.532)
Resultados operacionais não usuais	10.1	(19.565)	(12.228)	(5.470)	(7.545)
Resultados operacionais		520.464	500.071	148.418	134.373
Custos financeiros líquidos	7	(31.237)	(30.538)	(9.221)	(6.824)
Ganhos em empresas associadas	15	458	493	312	222
Perdas em outros investimentos	10.2	(2.840)	(1.487)	(2.840)	13
Resultados antes de impostos		486.845	468.539	136.669	127.784
Imposto sobre o rendimento do exercício	9	(120.577)	(111.183)	(45.697)	(40.230)
Resultados líquidos antes de interesses que não controlam		366.268	357.356	90.972	87.554
Atribuível a:					
Interesses que não controlam		5.870	17.088	2.114	2.962
Aos Accionistas de Jerónimo Martins		360.398	340.268	88.858	84.592
Resultado básico e diluído por ação - euros	23	0,5735	0,5415	0,1414	0,1346

Fonte: Relatório e Contas Jerónimo Martins, SGPS, S.A., para os anos findos em 31 de dezembro de 2012 e 2011

(milhares de euros)	Notas	Dezembro 2013	Dezembro 2012 ⁽¹⁾	4.º Trimestre 2013	4.º Trimestre 2012 ⁽¹⁾
Vendas e prestações de serviços	3	11.829.308	10.683.123	3.130.021	2.883.322
Custo das vendas	4	(9.288.682)	(8.337.453)	(2.451.263)	(2.248.047)
Margem		2.540.626	2.345.670	678.758	635.275
Custos de distribuição	5	(1.812.161)	(1.643.481)	(491.382)	(433.347)
Custos administrativos	5	(200.611)	(183.727)	(48.014)	(49.492)
Resultados operacionais não usuais	10.1	(2.811)	(16.405)	(2.738)	(3.476)
Resultados operacionais		525.043	502.057	136.624	148.960
Custos financeiros líquidos	7	(38.849)	(29.855)	(8.857)	(8.901)
Ganhos em joint-ventures e associadas	15	18.838	13.302	5.137	6
Ganhos/perdas em outros investimentos	10.2	(1.651)	(2.840)	(1.676)	(2.840)
Resultados antes de impostos		503.381	482.664	131.228	137.225
Imposto sobre o rendimento do exercício	9	(110.839)	(116.338)	(32.673)	(46.195)
Resultados líquidos antes de interesses que não controlam		392.542	366.326	98.555	91.030
Atribuível a:					
Interesses que não controlam		10.286	5.864	(3.182)	2.108
Aos accionistas de Jerónimo Martins		382.256	360.462	101.737	88.922
Resultado básico e diluído por ação – euros	23	0,6083	0,5736	0,1619	0,1415

Fonte: Relatório e Contas Jerónimo Martins, SGPS, S.A., para os anos findos em 31 de dezembro de 2013 e 2012

Concluindo, e de acordo com a nossa opinião, a deslocalização desta empresa para a Holanda consistiu numa estratégia de maximização da eficiência fiscal da mesma e teve como principais os seguintes pontos:

- vantagens fiscais que a Holanda oferece, uma vez que o regime aplicável às mais-valias de partes de capital mais favorável é isento neste país, enquanto que em Portugal é isento apenas as participações que eram detidas há mais de um ano por uma SGPS.
- taxa de imposto de IRC, que é mais baixa na Holanda (25%) do que em Portugal (31,5%).
- período de reporte dos prejuízos fiscais, que é desde 2019 é de 6 anos, relativamente aos prejuízos fiscais de anos anteriores o período de “*carried forward*” é de 9 anos na Holanda, enquanto que em Portugal é de 5 anos e tem limite de 70%, ou seja não podem ser superiores a 70% do lucro fiscal, de acordo com o artigo 52, nº2 do CRC.

Embora as razões referidas acima, Portugal com a alteração do seu regime fiscal tornou-se ainda assim um país mais atrativo para as empresas investirem. Contudo, ainda tem uma elevada carga fiscal. De acordo com a OCDE³⁴, Portugal encontra-se acima da média

³⁴ Relatório OCDE – “Revenue Statistics 1965-2017 Special Feature: Convergence of Tax Levels and Tax Structures in OECD Countries” consultado em 2 de junho de 2019 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page1

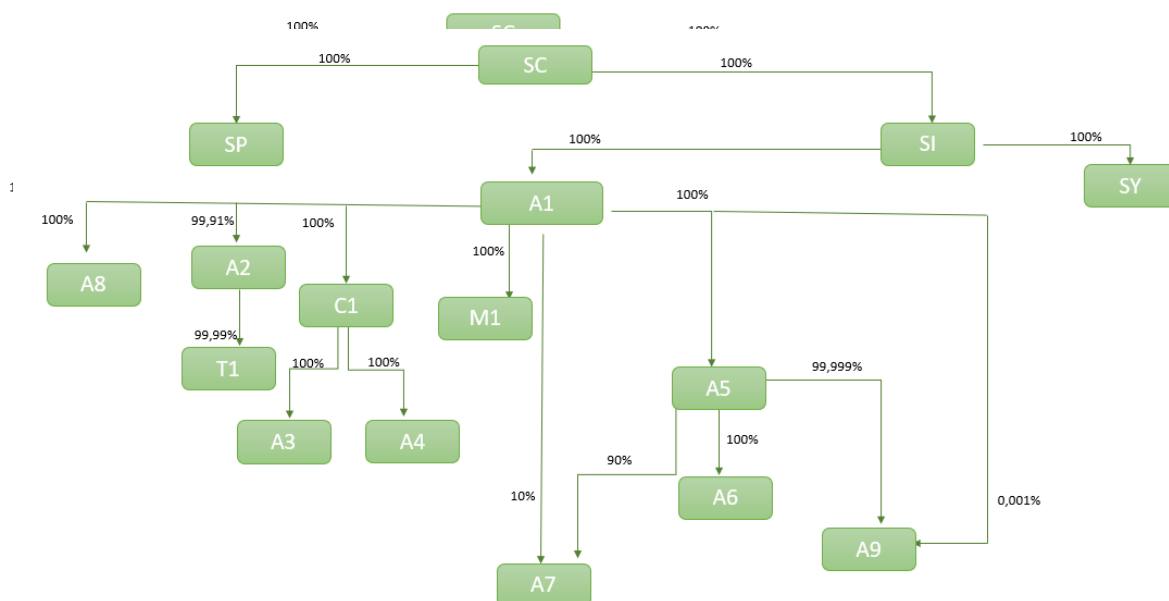
fiscal (de 2014 para 2018 os impostos indiretos mais os impostos diretos aumentaram de 25,05% do PIB para 25,22% do PIB, respetivamente³⁵). Esta excessiva carga fiscal pode ser um fator de desvantagem, na medida de atrair e captar investimento.

4.2. SI

A SI (empresa pertencente ao grupo Sonae), é uma empresa que pertence grupo SC, este grupo (empresa) é uma *sub-holding* na área das Tecnologia, Media e Telecomunicações, de um grupo de empresas de várias áreas de negócio em que a sociedade “mãe” (M) tem sede fiscal em Portugal e detém empresas associadas em vários países. O portefólio deste grupo (M) inclui várias empresas com sede em Portugal e outras com sede em diferentes países, desde europeus e não só.

As empresas que pertencem a SC encontram-se abrangidas pelo Regime especial de tributação de grupos de sociedades. O Regime especial de tributação dos grupos de sociedades abrange todas as empresas participadas direta ou indiretamente, e ainda que por intermédio de sociedades residentes noutra Estado Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, subsista obrigação de cooperação administrativa, em pelo menos, 75% do capital, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, cumprindo determinados requisitos. De forma a percebermos melhor este grupo segue um organigrama do mesmo, ilustrando as relações entre empresas.

³⁵ Informação recolhida do INE, consultada a 2 de junho de 2019. Impostos diretos: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0009225&contexto=bd&selTab=tab2 impostos indiretos: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0009226&contexto=bd&selTab=tab2



Fonte: Elaboração própria com base no Relatório e Contas de 2017 da empresa Sonaecom

A atividade da SI está relacionada com o investimento de empresas tecnológicas na área das telecomunicações e retalho. Atualmente a SM, encontra-se presente em cerca de 13 países e o seu portefólio é constituído por várias empresas dentro das áreas da tecnologia, “cibersegurança” e telecomunicações, como podemos verificar no quadro abaixo.

Firma (Marca Comercial)	Sede Social	Atividade principal
SY	Portugal	Gestão de participações sociais
SP	Portugal	Prestação de serviços de apoio às empresas, consultorias de gestão e administração, designadamente nas áreas de contabilidade, fiscalidade, procedimentos administrativos, logística, recursos humanos e formação
SI	Portugal	Gestão de participações sociais no âmbito do negócio de <i>corporate venturing</i> e <i>joint-ventures</i>
M1	Espanha	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
T1	Brasil	Prestação de serviços de consultoria e assistência técnica relacionados com informática e telecomunicações
A1	Portugal	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
A2	Brasil	Comercialização de <i>software</i> e <i>hardware</i> ; prestação de serviços de consultoria e assistência técnica relacionados com informática e processamento de dados
A3	US	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
A4	Austrália	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
A5	Holanda	Gestão de participações sociais
A6	Malásia	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
A7	Egipto	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
A8	Reino Unido	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
A9	México	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação
C1	Irlanda	Prestação de serviços de consultoria nas áreas dos sistemas de informação

Fonte: Elaboração própria com base no Relatório e Contas de 2017 da empresa Sonaecom

Como este grupo está presente em vários países, tornou-se necessário adaptar o seu modelo de negócios aos mesmos, de forma a maximizar o resultado do mesmo, não só através de um aumento das vendas, mas também promovendo a eficiência fiscal do grupo.

4.2.1. Grupo A

Relativamente ao grupo A, esta empresa é líder mundial no mercado *Revenue Assurance e Fraud Management*, encontrando-se em mais de 100 países e tendo 77,1% do volume de negócios do período sido gerado a nível internacional. Este grupo atua no mercado das TIC, prestando serviços tecnológicos e informáticos e comercializando alguns produtos, como o *software R*, *software standard* semelhante a um *software* “padrão” da Microsoft, ou seja, que não permite alterações.

A empresa A1, foi constituída em 21 de julho de 2000, encontra-se sediada em Lisboa e tem como atividade principal a prestação de serviços de consultoria informática. Esta empresa adota as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), adotadas pela União Europeia.

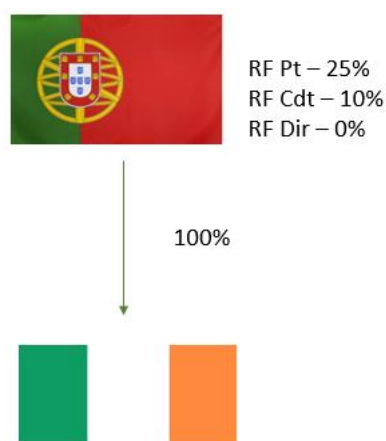
Em 17 de dezembro de 2015 a C1, empresa com sede na Irlanda, que também pertence ao grupo, como verificado no organograma, vendeu a marca e o *software* à empresa A1. Esta venda deveu-se essencialmente à redução de atividade da empresa C1 e ao facto de A1 ser sediada em Portugal, o qual, é um país com várias Convenções de Dupla Tributação com os países que fazem parte deste grupo, sendo que esta venda se poderia traduzir numa forma de maximizar a eficiência fiscal do grupo.

Com esta venda, a empresa A1 passou a deter a marca e *software* do grupo e por isso começou a transacionar os *royalties* da marca e licenças de *software* para as outras empresas constituintes de SC. A transação relativa aos *royalties* é normalmente sujeita a retenção na fonte entre os países, neste caso, a tributação pode ser diminuída com a aplicação das Convenções de Dupla Tributação ou até isentada no caso de aplicação da Diretiva de empresas “mães” e “filhas”. Por outro lado, a venda das licenças de *software*, por norma não é sujeita a tributação, uma vez que a mesma é considerada por a maior parte dos países como uma prestação de serviço, pois o *software* em causa é um *software* “*standard*” (padrão) e por isso não permite alterações no código fonte e como existe uma transferência total do *software* e não um uso ou direito de uso do mesmo, assim sendo,

seira isento de impostos através da aplicação das Convenções “*but in general, if the payment is in consideration for the alienation of rights that constitute distinct and specific property (which is more likely in the case of geographically-limited than time limited rights), such payments are likely to be business profits within Article 7 or a capital gain within Article 13 rather than royalties within Article 12.*”³⁶

Antes da venda de C1 a A1, a empresa A1, sociedade residente, para efeitos fiscais, em Portugal pagava o uso da marca à sociedade C1 residente, para efeitos fiscais na Irlanda, esta transação era tributada da seguinte forma:

- Norma Interna: sujeitos a retenção na fonte a 25%
- Convenção de Dupla Tributação Internacional: sujeitos a retenção na fonte a 10%
- Diretiva “Juros e Royalties”: dispensados de retenção na fonte
 - Participação direta no capital não inferior a 25%
 - Participação detida de forma ininterrupta durante 24 meses



A venda da Marca refletiu um aumento na rubrica “Ativos intangíveis” da empresa A1, uma vez que a mesma inclui a aquisição da Marca e do *Software* no valor de 18.000.000 euros 7.479.964 euros respetivamente.

³⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, commentary on article 12 8.2

	Propriedade de Investimento	Software	Trespasse	Ativos Intangíveis em curso	Total
2015					
Ativo Bruto:					
Saldo em 31.12.2014	4,143,860.00	5,147,109.00	1,331,196.00	3,326,021.00	13,948,186.00
Adições	18,000,000.00	7,504,622.00	-	3,540,813.00	29,045,435.00
Transferências e abates	-	2,716,569.00	-	(2,716,569.00)	-
Saldo em 31.12.2015	22,143,860.00	15,368,300.00	1,331,196.00	4,150,265.00	42,993,621.00
Amortizações e perdas de imparidade acumuladas					
Saldo em 31.12.2014	4,143,618.00	2,858,449.00	1,331,196.00	-	8,333,263.00
Amortizações do exercício	240.00	1,006,141.00	-	-	1,006,381.00
Transferências e abates	-	-	-	-	-
Saldo em 31.12.2015	4,143,858.00	3,864,590.00	1,331,196.00	-	9,339,644.00
Valor Líquido	18,000,002.00	11,503,710.00	-	4,150,265.00	33,653,977.00
2014					
Ativo Bruto:					
Saldo em 31.12.2013	4,143,860.00	4,032,608.00	1,331,196.00	1,670,172.00	11,177,836.00
Adições	-	-	-	2,770,350.00	2,770,350.00
Transferências e abates	-	1,114,501.00	-	(1,114,501.00)	-
Saldo em 31.12.2014	4,143,860.00	5,147,109.00	1,331,196.00	3,326,021.00	13,948,186.00
Amortizações e perdas de imparidade acumuladas					
Saldo em 31.12.2013	4,120,874.00	2,383,192.00	1,331,196.00	-	7,835,262.00
Amortizações do exercício	22,744.00	475,257.00	-	-	498,001.00
Transferências e abates	-	-	-	-	-
Saldo em 31.12.2014	4,143,618.00	2,858,449.00	1,331,196.00	-	8,333,263.00
Valor Líquido	242.00	2,288,660.00	-	3,326,021.00	5,614,923.00

Fonte: Elaboração própria com base nos Relatórios e Contas de 2015 e 2014 de uma empresa do grupo Sonaecom

De acordo com as Demonstrações Financeiras de A1, os ativos intangíveis estão registrados ao custo de aquisição, deduzido das amortizações acumuladas e eventuais perdas por imparidade acumuladas. Esta rubrica compreende essencialmente, *software*, propriedade industrial e outros direitos e marcas.

Tal como os ativos intangíveis, as marcas e patentes também se encontram registadas pelo seu custo de aquisição e são amortizadas a taxas constantes durante o período de vida útil estimado.

	2017	2016	2015
Prestação de serviços	38,541,571.00	41,548,404.00	39,856,124.00
Outros proveitos operacionais	1,150,519.00	804,684.00	1,478,349.00
	39,692,090.00	42,353,088.00	41,334,473.00
FSE	(18,189,642.00)	(18,927,640.00)	(19,401,629.00)
Gastos com pessoal	(17,931,347.00)	(15,619,564.00)	(15,760,443.00)
Amortizações e depreciações	(1,966,642.00)	(9,454,855.00)	(1,173,324.00)
Provisões e perdas por imparidade	-	(244,851.00)	-
Outros custos operacionais	(56,417.00)	(290,968.00)	(26,041.00)
	(38,144,048.00)	(44,537,878.00)	(36,361,437.00)
Gastos e perdas em investimentos em empresas do grupo	2,143,353.00	3,245,763.00	(22,074,571.00)
Outros custos financeiros	(1,447,719.00)	(780,118.00)	(453,255.00)
Outros proveitos financeiros	561,945.00	314,293.00	917,758.00
Resultado antes de imposto	2,805,621.00	595,148.00	(16,637,032.00)
Imposto sobre rendimento	622,562.00	63,340.00	(1,249,916.00)
Resultado líquido do período	3,428,183.00	658,488.00	(17,886,948.00)

Fonte: Elaboração própria com base nos Relatórios e Contas de 2015 e 2014 de uma empresa do grupo Sonaecom

Analisando as Demonstrações de Resultados da empresa A1 concluímos que houve um aumento das prestações de serviços entre 2015 e 2016, e uma diminuição nos gastos com FSE, a qual se deveu à aquisição da propriedade intelectual a C1, tendo por este motivo A1 deixado de pagar *royalties*.

Ativo	2017	2016	2015
Ativos não correntes			
AFT	1,027,435.00	1,218,521.00	824,189.00
AI	30,139,485.00	28,505,881.00	33,653,977.00
Investimentos em empresas do grupo	13,494,113.00	10,842,240.00	21,792,882.00
Outros ativos não correntes	11,124,694.00	9,927,264.00	16,660,241.00
Impostos diferidos ativos	1,403,367.00	1,583,334.00	1,699,905.00
Total de ativos não correntes	57,189,094.00	52,077,240.00	74,631,194.00
Ativos correntes			
Clientes	20,373,099.00	20,159,819.00	20,941,751.00
Outras dívidas de terceiros	1,619,797.00	871,391.00	2,070,380.00
Imposto sobre o rendimento a receber	1,175,946.00	1,059,626.00	221,891.00
Outros ativos correntes	3,912,047.00	5,689,419.00	5,534,375.00
Caixa e equivalentes de caixa	594,052.00	31,601.00	220,407.00
Total de ativos correntes	27,674,941.00	27,811,856.00	28,988,804.00
Total Ativo	84,864,035.00	79,889,096.00	103,619,998.00
Capital Próprio e Passivo			
Capital Social	2,250,000.00	250,000.00	250,000.00
Prestações acessórias	39,697,201.00	38,397,201.00	48,621,791.00
Reservas	708,488.00	50,000.00	7,712,357.00
Resultado Líquido do exercício	3,428,183.00	658,488.00	(17,886,948.00)
Total Capital Próprio	46,083,872.00	39,355,689.00	38,697,200.00
Passivo			
Passivo não corrente			
Empréstimos não correntes líquidos da parcela corrente	13,249,919.00	10,556,119.00	11,921,007.00
Provisões para outros riscos e encargos	1,766,443.00	2,447,438.00	1,206,620.00
Outros passivos financeiros não correntes	69,584.00	105,766.00	216,278.00
Outros passivos não correntes	686,925.00	678,229.00	844,569.00
Total passivos não correntes	15,772,871.00	13,787,552.00	14,188,474.00
Passivo corrente			
Empréstimos correntes e outros empréstimos	2,524,993.00	6,894,365.00	412,464.00
Fornecedores	4,370,404.00	5,092,403.00	35,063,515.00
Outras dívidas a terceiros	1,525,378.00	961,680.00	751,498.00
Outros passivos financeiros correntes	71,294.00	110,512.00	155,703.00
Outros passivos correntes	14,515,223.00	13,686,895.00	14,351,144.00
Total passivos correntes	23,007,292.00	26,745,855.00	50,734,324.00
Total do passivo e capital próprio	84,864,035.00	79,889,096.00	103,619,998.00

Fonte: Elaboração própria com base nos Relatórios e Contas de 2015 e 2014 de uma empresa do grupo Sonaecom

A rubrica, “Imposto sobre o rendimento a receber” é constituída por pagamento especial por conta e por retenções na fonte, como podemos verificar através do Balanço esta rubrica aumentou substancialmente de 2015 até 2017. Este aumento pode estar relacionado com aquisição da marca a C1, uma vez que como A1 detém a marca e é quem cobra os *royalties* às empresas associadas do Grupo. Como verificado anteriormente as transações de *royalties* são sujeitas a tributação, embora esta possa ser diminuída através da aplicação das Convenções de dupla tributação ou até mesmo isentada no caso de aplicação da Diretiva entre empresas “mães” e “filhas”.

O aumento da rubrica “Imposto sobre o rendimento a receber” pode ter sido influenciado pela venda da marca e pelo facto de Portugal não ter Convenções celebradas com todos os países onde as empresas do grupo se encontram e por isso serem sujeitas a imposto no mesmo. Deste modo A1 tem um crédito de imposto no caso, por exemplo, de transações de *royalties* com Egipto e a Malásia (países sem Convenção com Portugal), constituindo assim parte do ativo da empresa.

Países Grupo	Portugal	Irlanda
Brasil	15%	n/a
US	0% - 10%	0%
Austrália	n/a	n/a
Holanda	10%	0%
Malásia	n/a	0% - 8%
Egipto	n/a	10%
Reino Unido	10%	0%
México	10%	0% - 10%

Fonte: Elaboração própria com base nas Convenções de Dupla Tributação Internacional de Portugal e Irlanda.

Analisando as Convenções de Dupla Tributação dos dois países (Portugal e Irlanda), percebemos que, a nível do grupo a Irlanda tem mais Convenções com os países em causa do que Portugal e em alguns casos as taxas de tributação podem ser mais favoráveis. Contudo, como a atividade da empresa irlandesa estava a diminuir de forma significativa e as suas transações eram maioritariamente com o grupo, a venda da Marca para A1 pode ter sido uma estratégia fiscal para o Grupo. Esta estratégia pode ser fundamentada da seguinte forma:

C1

Vantagens:

- País com mais Convenções de Dupla Tributação com as empresas do grupo e com taxas de tributação mais apelativas
- País com maior “peso” político e económico a nível mundial do que Portugal

Desvantagens:

- Diminuição da atividade
- Diminuição do volume de negócios
- Transações maioritariamente com o grupo

- Resultado fiscal positivo antes da venda, o que originava pagamento de imposto sobre o rendimento

Conclusão:

- Após a venda a empresa fica com um resultado negativo e deixa de pagar imposto sobre o rendimento na Irlanda, o qual só pagava devido aos rendimentos obtidos com cobrança de *royalties* da Marca às empresas do grupo

A1

Vantagens:

- Uma das líderes mundiais na sua atividade de mercado
- Constante crescimento do volume de negócios
- Transações com o grupo e com entidades externas, uma vez que é uma das principais empresas do grupo
- Resultado fiscal positivo ainda sem deter a marca, originando pagamento de imposto sobre o rendimento em Portugal
- Possibilidade de recuperação das retenções sofridas com a cobrança dos *royalties* da marca
- Possibilidade de “abater” o imposto sofrido com a cobrança dos *royalties* ao resultado e assim pagar menos imposto sobre o rendimento

Desvantagens:

- País com menos Convenções de Dupla Tributação com as empresas do grupo e com taxas de tributação mais altas

Conclusão:

Apesar de a nível de Convenções Portugal estar em desvantagem face à Irlanda, a empresa A1 consegue ter muito mais vantagens em termos de negócio em deter a marca do que C1 e também em termos fiscais uma vez que esta venda da Marca entre empresas origina uma poupança fiscal no grupo, pois C1 deixa de pagar imposto por rendimentos obtidos maioritariamente dentro do grupo. E A1 consegue baixar um pouco o seu imposto sobre o rendimento.

Podemos concluir que a venda da marca a Portugal pode ter sido uma estratégia de eficiência fiscal, uma vez que, a recuperação do imposto (artigo 91º CIRC), retido pela empresa A1 é praticamente feito na totalidade, apesar do mesmo ser recuperado pela margem da receita, e que o custo das retenções sofridas é “abatido” ao rendimento o que origina um resultado fiscal mais baixo e por sua vez um imposto sobre o rendimento mais baixo.

4.3 Google

A Google foi fundada a 4 de setembro de 1998 na Califórnia, esta empresa foi criada por dois estudantes da Universidade de Stanford, Larry Page e Sergey Brin. É uma das empresas com mais valor a nível mundial e hoje em dia é mais do que uma ferramenta de busca na *internet*. O seu portefólio inclui o sistema operacional Android e várias aplicações como o Maps, Waze, Gmail, Google Fotos, entre outras.

O método que esta empresa usa em termos de planeamento fiscal é conhecido como “sanduíche holandesa” ou “duplo irlandês”, este método é praticado por outras grandes empresas tecnológicas como a Microsoft, Facebook e Apple.

O “duplo irlandês” consiste na movimentação de capitais entre países, permitindo assim que as empresas escapassem às cargas fiscais elevadas dos seus países de origem, usufruindo de uma tributação mais favorável noutro país.

O modelo de negócios da Google é constituído da seguinte forma:

- empresa mãe, detentora da marca, tem sede nos Estados Unidos da América tem uma filial;
- Filial, empresa da Irlanda que é a detentora do IP, uma vez que existe Convenção de dupla tributação entre os países as transações de *royalties* entre as empresas são isentas de imposto e as transações relativas a dividendos são sujeitas a 5% de imposto, uma vez que a empresa mãe detém mais de 10% da filha.
- existe ainda uma entidade “veículo” sediada na Holanda a qual também transaciona *royalties* com a empresa irlandesa, esta operação é também isenta de imposto de acordo com a Convenção existente entre os países.

Quanto à empresa sediada na Irlanda, é importante referir que esta tem a sua gestão e controlo efetivo realizados nas Bermudas, sendo que deste modo é considerada residente nas Bermudas, país onde a taxa de IRC é nula. Esta empresa atua na Irlanda apenas como

uma “ponte” de faturação dos serviços. Como a atividade da Google é meramente de prestação de serviços online, esta não tem presença física nos países dos seus consumidores, não sendo por isso sujeita a imposto nesses países. O lucro das vendas da empresa Irlandesa é tributado no Irlanda, uma vez que é o país que obtém o rendimento. Contudo, como esta empresa paga *royalties* à empresa mãe pela utilização da marca, a base tributável na Irlanda é reduzida devido aos custos que tem com os *royalties*.

Podemos concluir, que a Google procurou obter uma vantagem fiscal com o seu esquema de negócio, que visou a obtenção de taxas de imposto mais favoráveis nas transações entre os países e conseguiu também a possibilidade dedução fiscal dos pagamentos feitos relativos a *royalties*, uma vez que estes são fiscalmente dedutíveis na Holanda e Irlanda.

4.4. Empresa SGPS, S.A.

No passado dia 25 de janeiro de 2016 o CAAD emitiu a sua decisão arbitral quanto ao Processo nº369/2015T, o qual abordava o tema das Convenções de Dupla Tributação Internacional:

“A..., SGPS, S.A. (que também já foi denominada “B..., SGPS, S.A.” e “C..., SGPS, S.A.”), NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, requereu pronúncia arbitral sobre o indeferimento de reclamação graciosa por si apresentada, relativa a liquidação adicional de IRC de 2011 (liquidação nº 2014...) e demonstração de acerto de contas n.º 2014..., pedindo a anulação daquela decisão e a consequente anulação parcial da liquidação, bem como a devolução do imposto indevidamente pago (não reembolsado), acrescido de juros indemnizatórios.”³⁷

De acordo com os factos referidos anteriormente convém salientar o seguinte:

- a Reclamação graciosa foi indeferida por despacho a 09/03/2015, do Diretor da UGC, de que foi notificada a Requerente através de um ofício, remetido por correio registado.
- a requerente apresentou o seu Recurso Arbitral em 09/06/2015, o qual foi aceite pelo CAAD em 11/06/2015.

³⁷ O CAAD consiste num centro de arbitragem industrializada e carácter especializado, que tem como principal função resolver litígios de Direito Público nas áreas tributária e administrativa. Na vertente tributária, este órgão, antecipa a possibilidade de resolver de forma arbitral litígios que necessitem da avaliação da legalidade de atos tributários. A autoridade tributária vinculou-se a este órgão. Relativamente à área administrativa, o CAAD constitui os tribunais arbitrais no caso de litígios que tenham como objeto matérias jurídico administrativas.

- Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira, que designou como árbitro o Sr. Dr. Rodrigo de Castro
- Requerente – entidade SGPS, que optou por designar árbitro o Sr. Prof. Doutor António Martins.
- o tribunal arbitral ficou constituído em 21/08/2015.

Não tendo havido lugar a produção de prova, tiveram lugar no CAAD, em 03/12/2015, alegações orais.

I - Relatório

A Requerente insurge-se contra o indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada, relativa a liquidação adicional do IRC de 2011, na medida em que a decisão que versou sobre tal pedido indeferiu as suas pretensões de: a) anulação da redução, efetuada pela AT, do crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto nos artigos 90.º e 91.º do CIRC, no montante de € 52.137,17; (...).

II - Factos provados

Estão documentalmente provados os seguintes factos:

- Em 2011, a Requerente encabeçava um grupo de sociedades ao qual era aplicado o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), sendo, por isso, sujeito passivo do IRC relativo a esse grupo.
- Em resultado de ação inspetiva interna, foi efetuada pela AT a seguinte correção ao imposto autoliquidado pela SGPS:
 - redução do crédito de imposto por dupla tributação internacional, ao abrigo dos artigos 90º e 91º do CIRC, no montante de € 52.137,17;

O crédito de imposto por dupla tributação internacional referido acima, resulta de rendimentos derivados de direitos de transmissão de conteúdos recebidos pelas sociedades D... S.A.” e “E....., S.A.” (que constituem o grupo, sujeito ao RETGS, de que a Requerente é dominante), com origem em Cabo Verde, os quais foram, nesse país, sujeitos a retenção na fonte por aplicação da taxa de 10% ao respetivo valor bruto.

III - Conhecendo do mérito:

A) Redução do crédito de imposto por dupla tributação internacional

A Requerente pretende a anulação da redução, realizada em sede de ação inspetiva, do crédito de imposto por dupla tributação internacional feita segundo os artigos 90º e 91º do CIRC, no valor de € 52.137,17.

Conhecendo da questão:

Não existe qualquer divergência quanto à qualificação como *royalties* dos rendimentos em causa.

Uma vez que existia em vigor, uma Convenção sobre Dupla Tributação entre Portugal e Cabo Verde, a tributação dos rendimentos deve ser feita com base na mesma, devido à superioridade hierárquica das normas constantes de Convenções internacionais relativamente às de origem interna, artigo 8.º, n.º 2, da CRP.

Ao analisar este processo, percebemos que a empresa SGPS se opõe à decisão da ação inspetiva da AT, relativa à anulação do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Para contestar essa decisão, a empresa alega que à data da ocorrência dos factos tributários existia CDT entre Portugal e Cabo Verde e que o rendimento em causa é considerado como *royalty*. Para análise do caso é importante salientar que a CDT em causa concede competência exclusiva ao Estado de residência para tributar este rendimento, à semelhança da maioria das Convenções celebradas por Portugal.

Deste modo, o problema do crédito de imposto não se coloca, no âmbito da Convenção modelo da OCDE, relativamente aos *royalties*. De acordo com os Comentários ao n.º 1 do Artigo 23.º-B da Convenção Modelo da OCDE, os quais a AT usa para suportar o seu entendimento, os mesmos não poderão ser entendidos como referindo-se ao caso de *royalties*, pelo simples facto de que, na economia deste Modelo de Convenção, nenhuma questão de dupla tributação internacional se suscita quanto a estes rendimentos

No caso de tributação cumulativa dos *royalties*, como indicado pela CDT Portugal – Cabo Verde, o “equilíbrio” entre o direito de tributar de cada um dos Estados é alcançado da seguinte forma: o estado da fonte tributa os rendimentos brutos a uma taxa, que não pode exceder o imposto fixado na CDT (no caso, 10%) e o estado da residência deduzirá o valor desta coleta à do seu imposto, calculado numa base mundial, no qual se

incluem os rendimentos brutos obtidos no outro país (i. e., o rendimento efetivamente obtido acrescido do imposto aí pago).

Deste modo, parece não existir dúvidas, pois no caso de *royalties*, o imposto pago no país da fonte incide sobre os rendimentos brutos, sendo dedutível à coleta de IRC, calculada com base no rendimento do sujeito passivo, no qual o apuramento deste considera todos os gastos relevantes fiscalmente, incluído os tiveram origem pela produção de rendimentos obtidos no estrangeiro.

Atendendo à CDT Portugal – Cabo Verde, o artigo 23º indica, que a importância deduzida não pode exceder a fração de imposto sobre o rendimento calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado. A Esta interpretação da norma convencional é conforme o princípio da boa-fé que, nos termos do art.º 26.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, preside à interpretação dos acordos internacionais entre estados. Portugal e Cabo Verde celebraram uma CDT visando a eliminação de situações de dupla tributação internacional relativamente a rendimentos que um residente em um desses estados obtenha no outro. A total eliminação da dupla tributação internacional é a regra, o objetivo prosseguido pelas partes, pelo que é neste sentido que deverão ser resolvidas eventuais dúvidas interpretativas do articulado convencional.

Neste caso em concreto, é importante salientar a parte final do artigo 12º da CDT analisada, pois tem uma disposição um pouco “invulgar”, uma vez que refere que “*as autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite*”. Assim, podemos admitir que existe uma abertura dos estados contratantes à consagração de regras especiais na determinação do crédito de imposto a ser aplicado pelo estado de residência. Só que tal acordo não existiu, pelo que a AT não o alega ao fundamentar a sua posição.

Acresce, como segundo fundamento da requerente, que só a dedução integral do imposto pago no estado da fonte à coleta do imposto do estado da residência permite dar total concretização ao “*princípio da neutralidade na exportação de capitais*” que o método da imputação (crédito de imposto), ou seja, o imposto total a pagar pelo sujeito passivo deverá ser igual ao imposto que ele pagaria caso todo o seu rendimento tivesse origem (fonte) no estado de residência.

Por conseguinte, consideramos que, não deve haver lugar à aplicação do disposto no artigo 91.º, n.º 1, al. b), desde logo porque a sua aplicação anularia parcialmente o objetivo de total eliminação da dupla tributação em situações envolvendo Portugal e Cabo Verde, o objetivo principal da Convenção subscrita pelos dois países.

Em conclusão, a requerente tem razão quanto ao tema abordado e a requerida refere que não pode, por isso, subscrever o entendimento administrativo de que o disposto nesta norma é, aplicável quer nos casos de concessão unilateral (pela lei interna portuguesa) de crédito de imposto, quer quando exista uma Convenção.

5. Conclusão

Com a globalização da economia e a crescente inovação com que nos deparamos, a tributação dos *royalties* tem levantando várias questões, relativamente à sua identificação e tratamento fiscal.

Ao longo dos tempos, pretendeu-se estabelecer linhas gerais que harmonizassem a tributação deste tipo de rendimento, entre elas destaca-se a Convenção de Berna, Convenção Modelo da OCDE e a Diretiva 2003/49/CE. Apesar da existência destes guias, a tributação dos *royalties* ainda levanta algumas questões e diferenças de tratamento fiscal, principalmente a nível internacional, uma vez que os vários países têm diferentes formas de interpretação.

Todavia, além das questões levantadas e de certas dificuldades a nível da identificação de situações consideradas como *royalties*, tem se verificado um crescente planeamento fiscal, relativamente à localização deste tipo de rendimento, tal como referido nos casos práticos apresentados anteriormente, que salientam a deslocalização de empresas e as estratégias fiscais utilizadas de forma a minimizar o pagamento de impostos relativo a estes ativos intangíveis.

Podemos concluir que a nível nacional e internacional ainda existem lacunas relativamente ao enquadramento fiscal deste rendimento e à sua definição. Apesar da existência de alguns guias gerais relativos ao tratamento deste tipo de rendimento ainda há melhorias a fazer, como a criação de um guia com linhas gerais e claras quanto à definição deste tipo de rendimento, de forma a não haver grande margem para subjetividade quando falamos dos mesmos.

A título de conclusão, em Portugal, a tributação dos *royalties*, pode ser sujeita a diferentes taxas de imposto, pois as características dos sujeitos passivos (singulares ou coletivos) e a forma como este rendimento é obtido, pode diferir em alguns casos, é o caso do possível enquadramento em três categorias de IRS distintas (categoria B, E e G).

Adicionalmente, a residência do sujeito passivo também pode afetar a tributação deste rendimento, pois quando estamos perante um sujeito passivo residente em Portugal, o rendimento é enquadrado na legislação nacional, enquanto no caso de um não residente, o que prevalece são as normas internacionais, exemplo Convenções de Dupla Tributação, caso existam.

Em suma, a nível das Convenções de Dupla Tributação, celebradas por Portugal, nada indica diretamente, que as proximidades geográficas entre os países em causa possam ou não influenciar a taxa de imposto sujeito a este tipo de rendimento, uma vez que vários fatores podem ou não estar relacionados com a tributação dos mesmos, fatores políticos, económicos, geográficos, relações internacionais, entre outros.

Para trabalhos futuros e como continuação do trabalho desenvolvido, poderá ser feito um estudo de caso com Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal e países não europeus, envolvendo não só a proximidade geográfica entre os países, mas também as relações entre eles. Podemos também analisar a relação das Convenções e outros fatores, como as relações políticas, tipo de país (desenvolvido ou em vias de desenvolvimento), países europeus versus países asiáticos, entre outros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Centro de Arbitragem Administrativa,

<https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?listPageSize=100&listPage=17&id=1675>

Campos, Diogo (2003), Direito Tributário, Almedina, abril 2003;

Castro, Possas e Godinho (2011), “Propriedade Intelectual nos Países de Língua Portuguesa”

COSTA, Belmiro (1997) O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Coimbra: Deloitte - Formação em Pagamentos a não residentes (André Alpoim Vasconcelos e Libânia Ribeiro, 7 outubro 2014).

Deloitte International Tax Italy 2019,
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2019.pdf?nc=1>

Deloitte International Tax Luxembourg 2019,
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-luxembourghighlights-2019.pdf?nc=1>

Deloitte International Tax Denmark Highlights 2019,
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkhighlights-2019.pdf>

Deloitte International Tax Greece 2019,
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-greecehighlights-2019.pdf?nc=1>

Douglas, John (1999), Theories of Tax Competition;

George R. Zodrow (2003), Tax Competition and Tax Coordination in the European Union,” International Tax and Public Finance, Volume 10, Number 6 (November 2003);

Godinho, M.M. (2003), “Inovação: conceitos e perspectivas fundamentais”, in Maria João

INPI, informação recolhida no sítio da internet,
<http://justica.gov.pt/Registos/Propriedade-Industrial>

IRS - Casos práticos resolvidos, Universidade Católica Portuguesa;

Jerónimo Martins (2018) “Apresentação – Resultados Ano 2018”,
<https://www.jeronimomartins.com/wp-content/uploads/01-DOCUMENTS/Investor/Reports/RelatorioContasJeronimoMartins2018.pdf>

Jerónimo Martins (2013) “Relatório e Contas Consolidado”:

https://www.jeronimomartins.com/wp-content/uploads/files%20to%20download/DOCUMENTOS%20IR/RELATORIO%20E%20CONTAS/2013/PT/rc_pt_jm_2013.pdf

Jerónimo Martins (2012) “Relatório e Contas Consolidado”:
https://www.jeronimomartins.com/wp-content/uploads/files%20to%20download/DOCUMENTOS%20IR/RELATORIO%20E%20CONTAS/2012/PT/rc-2012-site-jm_pt.pdf

Machado (2012), Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, pp. 128;

Maria Celeste Cardona; “O papel dos acordos de dupla tributação na internacionalização da economia”; XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais;

MARTINS, António (2006) “A internacionalização das empresas e a tributação dos lucros: Uma análise preliminar para o caso português” in Sanches, J. L.S.; Martins, António (eds.) Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra: Coimbra Editora;

Matthias Dischinger e Nadine Riedel, Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms;

Mesquita, M. M. C. (1998), As Convenções sobre Dupla Tributação, Ciência e Técnica Fiscal;

OCDE, informação recolhida no sítio da Internet <http://www.oecd.org/>

OLIVEIRA, António F. (2009) A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti Abuso e os Conflitos de Interesse. Coimbra: Coimbra Editora.

PEREIRA, Manuel H. F. (2013) Fiscalidade. Coimbra: Edições Almedina, S.A.

Pires, M. (1984). Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento. Centro de Estudos Fiscais;

Rodrigues, A. Neves e M.M. Godinho (eds.) (2003)

Sonaecom (2014) “Relatório e Contas”,
<http://other.static.sonae.com/2015/03/26/RC2014PT/RC2014PT.PDF?download=1>

Sonaecom (2015) “Relatório e Contas”,
http://other.static.sonae.com/2016/04/04/R_C_completo_2015_PT/R_C_completo_2015_PT.PDF?download=1

Xavier, Alberto (2011), Direito Tributário Internacional, Almedina, Coimbra, 1993;

Xavier, Alberto (2011), Direito Tributário Internacional, Almedina, Coimbra, 1997;

Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional, Almedina, 2009;

Legislação Internacional

Diretiva 2003/49/CE, Do Conselho de 3 de junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes;

Convenção de Paris para a Proteção da Propriedade Industrial de 20 de março de 1883;

Convenção de Berna para Proteção das Obras Literárias e Artísticas, de 9 de setembro de 1886;

Diretiva 2001/29/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 22 de maio de 2001;

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OCDE publishing;

Convenção Entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento,
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/espanha.pdf

Convenção Entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/estadosunidosdaAmerica.pdf

Convenção Entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos para Evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/holanda.pdf

Convenção Entre a República Portuguesa e a Irlanda evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/irlanda.pdf

Protocolo entre a República Portuguesa e a Irlanda que revê a Convenção para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento e respetivo protocolo, assinada em Dublin em junho de 1993,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/Resol_Assembleia_Rep_62-2006.pdf

Convenção entre Portugal e França para evitar a Dupla Tributação e estabelecer regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/franca.pdf

Convenção Entre a República Portuguesa e a República Italiana evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/italia.pdf

Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Suécia para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/suecia.pdf

Convenção Entre a República Portuguesa e o Grão-ducado do Luxemburgo evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/luxemburgo.pdf

Protocolo que altera a Convenção entre a República Portuguesa e o Grão-ducado do Luxemburgo para evitar as duplas tributações e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o património, e o respetivo protocolo, assinados em Bruxelas em 25 de maio de 1999,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/ProtocoloAssinado_Luxemburgo.pdf

Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Dinamarca para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/dinamarca.pdf

Convenção entre Portugal e a Finlândia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/finlandia.pdf

Convenção entre a República Portuguesa e a República Helénica para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/greciarephelenica.pdf

Legislação Nacional

Decreto-Lei nº30 679, de 24 de Agosto de 1940, aprova o Código da Propriedade Industrial;

Decreto-Lei nº 46 980, de 27 de abril 1966, aprova o Código do Direito de Autor;

Decreto-Lei nº 16/95, de 24 de janeiro;

Decreto-Lei nº 63/85, de 14 de março, aprova o Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos;

Constituição da República Portuguesa;

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

Estatuto dos Benefícios Fiscais;

Lei Geral Tributária;

Anexo I: Tabela das Convenções para evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal

TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADAS POR PORTUGAL

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
ÁFRICA DO SUL	Resolução Assembleia da República n.º 53/08 de 22 de Setembro	Aviso n.º 222/2008 publicado em 20-11-2008 EM VIGOR DESDE 22-10-2008	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
ALEMANHA	Lei 12/82 de 03 de Junho	Aviso publicado em 14-10-1982 EM VIGOR DESDE 08-10-1982	10º	15%	11º	10% a) 15% b)	12º	10%
ANDORRA	Resolução Assembleia da República n.º 20/2017 de 14 de fevereiro	Aviso publicado em 22-05-2017 EM VIGOR DESDE 23-04-2017	10º	5% r) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ARÁBIA SAUDITA	Resolução Assembleia da República n.º 127/2016 de 18 de Julho	Aviso n.º 103/2016 publicado em 04-10-2016 EM VIGOR DESDE 01-09-2016	10º	5% w) 10% b)	11º	10%	12º	8%
ARGÉLIA	Resolução Assembleia da República n.º 22/06 de 23 de Março	Aviso n.º 579/2006 publicado em 05-05-2006 EM VIGOR DESDE 01-05-2006	10º	10% m) 15% b)	11º	15%	12º	10%
ÁUSTRIA	DL n.º 70/71 de 08 de Março	Aviso publicado em 08-02-1972 EM VIGOR DESDE 28-02-1972	10º	15%	11º	10%	12º	5% b) 10% c)
BARBADOS	Resolução Assembleia da República n.º 91/2014 de 12 de Novembro	Aviso n.º 107/2018 publicado em 24-08-2018 EM VIGOR DESDE 07-10-2017	10º	5% y) 15% b)	11º	10%	12º	5%
BARÉM	Resolução Assembleia da República n.º 196/2016 de 22 de Setembro	Aviso n.º 71/2017 publicado em 05-07-2017 EM VIGOR DESDE 01-11-2016	10º	10% y) 15% b)	11º	10%	12º	5%
BÉLGICA	DL n.º 619/70, 15 de Dezembro Convenção Adicional (Res. Ass. Rep. n.º 82/00 de 14 de Dezembro)	Aviso publicado em 17-02-1971 EM VIGOR DESDE 19-02-1971 Convenção Adicional em vigor desde 05-04-2001	10º	15%	11º	15%	12º	10%
BRASIL d)	Resolução Assembleia da República n.º 33/01 de 27 de Abril	Aviso publicado em 14-12-2001 EM VIGOR DESDE 05-10-2001 com efeitos a 01-01-2000	10º	10% m) 15% b)	11º	15%	12º	15%
BULGÁRIA	Resolução Assembleia da República n.º 14/96 de 11 de Abril	Aviso n.º 258/96 publicado em 26-08-1996 EM VIGOR DESDE 18-07-1996	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%
CABO VERDE	Resolução Assembleia da República n.º 63/00 de 12 de Julho	Aviso n.º 4/2001 publicado em 18-01-2001 EM VIGOR DESDE 15-12-2000	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%
CANADÁ	Resolução Assembleia da República n.º 81/00 de 6 de Dezembro	Aviso publicado em 17-10-2001 EM VIGOR DESDE 24-10-2001	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
CHILE	Resolução Assembleia da República n.º 28/06 de 6 de Abril	Aviso n.º 243/2008 publicado em 29-12-2008 EM VIGOR DESDE 25-08-2008	10º	10% f) 15% b)	11º	5% r) 10% r) 15% b)	12º	5% r) 10% r)

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
CHINA	Resolução Assembleia da República n.º 28/2000 de 30 de Março	Aviso n.º 109/2000 publicado em 02-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-06-2000	10º	10%	11º	10% r)	12º	10%
CHIPRE	Resolução Assembleia da República n.º 89/2013 de 1 de Julho	Aviso n.º 87/2013 publicado em 01-08-2013 EM VIGOR DESDE 16-08-2013	10º	10%	11º	10%	12º	10%
COLÓMBIA	Resolução Assembleia da República n.º 46/2012 de 13 de Abril	Aviso n.º 2/2015 publicado em 23-01-2015 EM VIGOR DESDE 30-01-2015	10º	10%	11º	10%	12º	10%
COREIA	Resolução Assembleia da República n.º 25/97 de 08 de Maio	Aviso n.º 315/97 publicado em 27-12-1997 EM VIGOR DESDE 21-12-1997	10º	10% e) 15% b)	11º	15%	12º	10%
COSTA DO MARFIM	Resolução Assembleia da República n.º 192/2016 de 22 de Agosto	Aviso n.º 108/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 18-08-2017	10º	10%	11º	10%	12º	5%
CROÁCIA	Resolução Assembleia da República n.º 03/2015 de 12 de Janeiro	Aviso n.º 15/2016 publicado em 19-04-2016 EM VIGOR DESDE 28-02-15	10º	5% w) 10% b)	11º	10%	12º	10%
CUBA	Resolução Assembleia da República n.º 49/01 de 13 de Julho	Aviso n.º 187/06 publicado em 23-01-2006 (e Aviso n.º 279/05 de 29-07-2005) EM VIGOR DESDE 28-12-05	10º	5% f) 10% b)	11º	10%	12º	5%
DINAMARCA	Resolução Assembleia da República n.º 6/02 de 23 de Fevereiro	Aviso n.º 53/2002 publicado em 15-06-2002 EM VIGOR DESDE 24-05-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10%	11º	10%	12º	10%
EMIRADOS ÁRABES UNIDOS	Resolução Assembleia da República n.º 47/2012, de 13 de Abril	Aviso n.º 59/2012 publicado em 11-06-2012 EM VIGOR DESDE 22-05-2012	10º	5% w) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ESLOVÁQUIA	Resolução Assembleia da República n.º 49/04 de 13 de Julho	Aviso n.º 191/04 publicado em 04-12-2004 EM VIGOR DESDE 02-11-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	15% b) 10% m)	11º	10%	12º	10%
ESLOVÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 48/04 de 10 de Julho	Aviso n.º 155/04 publicado em 31-08-2004 EM VIGOR DESDE 13-08-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	5% f) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ESPAÑA u)	Resolução Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro	Aviso n.º 164/95 publicado em 18-07-1995 EM VIGOR DESDE 28-06-1995	10º	10% f) 15% b)	11º	15%	12º	5%

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
CHINA	Resolução Assembleia da República n.º 28/2000 de 30 de Março	Aviso n.º 109/2000 publicado em 02-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-06-2000	10º	10%	11º	10% f)	12º	10%
CHIPRE	Resolução Assembleia da República n.º 89/2013 de 1 de Julho	Aviso n.º 87/2013 publicado em 01-08-2013 EM VIGOR DESDE 16-08-2013	10º	10%	11º	10%	12º	10%
COLÓMBIA	Resolução Assembleia da República n.º 46/2012 de 13 de Abril	Aviso n.º 2/2015 publicado em 23-01-2015 EM VIGOR DESDE 30-01-2015	10º	10%	11º	10%	12º	10%
COREIA	Resolução Assembleia da República n.º 25/97 de 08 de Maio	Aviso n.º 315/97 publicado em 27-12-1997 EM VIGOR DESDE 21-12-1997	10º	10% e) 15% b)	11º	15%	12º	10%
COSTA DO MARFIM	Resolução Assembleia da República n.º 192/2016 de 22 de Agosto	Aviso n.º 108/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 18-08-2017	10º	10%	11º	10%	12º	5%
CROÁCIA	Resolução Assembleia da República n.º 03/2015 de 12 de Janeiro	Aviso n.º 15/2016 publicado em 19-04-2016 EM VIGOR DESDE 28-02-15	10º	5% w) 10% b)	11º	10%	12º	10%
CUBA	Resolução Assembleia da República n.º 49/01 de 13 de Julho	Aviso n.º 187/06 publicado em 23-01-2006 (e Aviso n.º 279/06 de 29-07-2005) EM VIGOR DESDE 28-12-05	10º	5% f) 10% b)	11º	10%	12º	5%
DINAMARCA	Resolução Assembleia da República n.º 6/02 de 23 de Fevereiro	Aviso n.º 53/2002 publicado em 15-06-2002 EM VIGOR DESDE 24-05-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10%	11º	10%	12º	10%
EMIRADOS ÁRABES UNIDOS	Resolução Assembleia da República n.º 47/2012, de 13 de Abril	Aviso n.º 59/2012 publicado em 11-06-2012 EM VIGOR DESDE 22-05-2012	10º	5% w) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ESLOVÁQUIA	Resolução Assembleia da República n.º 49/04 de 13 de Julho	Aviso n.º 191/04 publicado em 04-12-2004 EM VIGOR DESDE 02-11-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	15% b) 10% m)	11º	10%	12º	10%
ESLOVÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 48/04 de 10 de Julho	Aviso n.º 155/04 publicado em 31-08-2004 EM VIGOR DESDE 13-08-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	5% f) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ESPAÑA u)	Resolução Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro	Aviso n.º 164/95 publicado em 18-07-1995 EM VIGOR DESDE 28-06-1995	10º	10% f) 15% b)	11º	15%	12º	5%

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	Resolução Assembleia da República n.º 39/95 de 12 de Outubro	Aviso n.º 35/96 publicado em 09-01-1996 EM VIGOR DESDE 01-01-1996	10º	5% g) 10% g) 15% b)	11º	10%	13º	10%
ESTÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 47/04 de 08 de Julho	Aviso n.º 175/04 publicado em 27-11-2004 EM VIGOR DESDE 23-07-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	10%	11º	10%	12º	10%
ETIÓPIA	Resolução Assembleia da República n.º 96/2014 de 13 de Novembro	Aviso n.º 46/2017 publicado em 09-05-2017 EM VIGOR DESDE 09-04-2017	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	5%
FINLÂNDIA z)	DL n.º 494/70 de 23 de Outubro	Aviso publicado em 22-08-1980 EM VIGOR DESDE 14-07-1971 até 31.12.2018 (denunciada unilateralmente pela Finlândia - Aviso n.º 146/2018, de 20.12.2018)	10º	10% f) 15% b)	11º	15%	12º	10%
FRANÇA	DL n.º 105/71 de 26 de Março Protocolo que altera a CDT - Resolução da Assembleia da República n.º 59/2017, de 03.04	Aviso publicado em 13-11-1972 EM VIGOR DESDE 18-11-1972 Protocolo que altera a CDT - EM VIGOR DESDE 01/12/2017 (Aviso n.º 143/2017, de 14.12.2017)	11º	15%	12º	10% h) 12% b)	13º	5%
GEÓRGIA	Resolução Assembleia da República n.º 23/2015 de 05 de Março	Aviso n.º 16/2016 publicado em 03-05-2016 EM VIGOR DESDE 18-04-2016	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	5%
GRÉCIA	Resolução Assembleia da República n.º 25/02 de 4 de Abril	Aviso n.º 85/2002 publicado em 24-09-2002 EM VIGOR DESDE 13-08-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	15%	11º	15%	12º	10%
GUINÉ-BISSAU	Resolução Assembleia da República n.º 55/09, de 30 de Julho	Aviso n.º 94/2013 publicado em 11-10-2013 EM VIGOR DESDE 05-07-2012	10º	10%	11º	10% r)	12º	10%
HOLANDA	Resolução Assembleia da República nº 62/00 de 12 de Julho	Aviso n.º 177/2000 publicado em 24-08-2000 EM VIGOR DESDE 11-08-2000	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%
HONG KONG	Resolução Assembleia da República n.º 49/2012, de 16 de Abril	Aviso n.º 53/2012 publicado em 01-06-2012 EM VIGOR DESDE 03-06-2012	10.º	5% w) 10% b)	11º	10% r)	12º	5%
HUNGRIA	Resolução Assembleia da República nº 4/99 de 28 de Janeiro	Aviso n.º 126/2000 publicado em 30-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-05-2000	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
ÍNDIA	Resolução Assembleia da República n.º 20/2000 de 6 de Março Protocolo que altera a CDT - Resolução da Assembleia da República n.º 133/2018, de 25.05	Aviso n.º 123/2000 publicado em 15-06-2000 EM VIGOR DESDE 05-04-2000 Protocolo que altera a CDT - aguarda entrada em vigor	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
INDONÉSIA	Resolução Assembleia da República n.º 64/2006 de 6 de Dezembro	Aviso n.º 42/2008 publicado em 04/04/2008 EM VIGOR DESDE 11-05-2007	10º	10%	11º	10%	12º	10%
IRLANDA	Resolução Assembleia da República n.º 29/94 de 24 de Junho Protocolo que Revê CDT - Res. Ass. Rep. N.º 62/2006, de 06-12-2006	Aviso n.º 218/94 publicado em 24-08-1994 EM VIGOR DESDE 11-07-1994 Aviso n.º 45/2008 publicado em 17.04.2008 - Protocolo que Revê CDT EM VIGOR DESDE 18-12-2006	10º	15%	11º	15%	12º	10%
ISLÂNDIA	Resolução Assembleia da República n.º 16/02 de 8 de Março	Aviso n.º 48/2002 publicado em 08-06-2002 EM VIGOR DESDE 11-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
ISRAEL	Resolução Assembleia da República n.º 02/08 de 15 de Janeiro	Aviso n.º 94/2008 publicado em 13-06-2008 e rectificado pelo Aviso n.º 129/2008 publicado em 22.07.2008 EM VIGOR DESDE 18-02-2008	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	10%
ITÁLIA	Lei n.º 10/82 de 01 de Junho	Aviso publicado em 07-01-1983 EM VIGOR DESDE 15-01-1983	10º	15%	11º	15%	12º	12%
JAPÃO	Resolução Assembleia da República n.º 50/2012 de 17 de Abril	Aviso n.º 88/2013 publicado em 16/08/2013 EM VIGOR DESDE 28-07-2013	10º	5% r) 10% b)	11º	5% r) 10% b)	12º	5%
KOWEIT	Resolução Assembleia da República n.º 44/2011, de 18 de Março	Aviso n.º 11/2014 publicado em 15/01/2014 EM VIGOR DESDE 05-12-2013	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
LETÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 12/03 de 28 de Fevereiro	Aviso n.º 138/2003 publicado em 26-04-2003 EM VIGOR DESDE 07-03-2003	10º	10%	11º	10%	12º	10%
LITUÂNIA	Resolução Assembleia da República n.º 10/03 de 25 de Fevereiro	Aviso n.º 123/2003 publicado em 22-03-2003 EM VIGOR DESDE 26-02-2003	10º	10%	11º	10%	12º	10%

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
LUXEMBURGO	Resolução Assembleia da República n.º 56/00 de 30 de Junho, Protocolo e Protocolo Adicional que alteram CDT (Res. As. Rep. 45/2012, de 12.04)	Aviso n.º 256/2000 publicado em 30-12-2000. EM VIGOR DESDE 30-12-2000. Protocolo e Protocolo Adicional EM VIGOR desde 18.05.2012 (Aviso n.º 65/2012, de 20.06.2012).	10.º	15%	11.º	10% n) 15% b)	12.º	10%
MACAU	Resolução Assembleia da República n.º 80-A/99 de 16 de Dezembro	Aviso n.º 72/2001 publicado em 16-07-2001 EM VIGOR DESDE 01-01-1999	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MALTA	Resolução Assembleia da República n.º 11/02 de 25 de Fevereiro	Aviso n.º 33/2002 publicado em 06-04-2002 e rectificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 05-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
MARROCOS	Resolução Assembleia da República n.º 69 -A/98 de 23 de Dezembro	Aviso n.º 201/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 27-06-2000	10º	10% e) 15% b)	11º	12%	12º	10%
MÉXICO	Resolução Assembleia da República n.º 84/00 de 15 de Dezembro	Aviso n.º 49/01 publicado em 21-05-2001 EM VIGOR DESDE 09-01-2001	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MOÇAMBIQUE	Resolução Assembleia da República n.º 36/92 de 30/12. - Protocolo que Revê CDT (Res. As. Rep. 36/2009, de 08.05)	Aviso n.º 55/95 publicado em 03-03-1995 EM VIGOR DESDE 01-01-1994. Protocolo em vigor desde 07.06.2009 (Aviso MNE n.º 45/2009, de 21.08.2009).	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MOLDOVA	Resolução Assembleia da República n.º 106/2010, de 02 de Setembro	Aviso n.º 300/2010 publicado em 08/11/2010 EM VIGOR DESDE 18-10-2010	10º	5% r) 10% r)	11º	10%	12º	8%
MONTENEGRO	Resolução Assembleia da República n.º 50/2017, de 21 de Março	Aviso n.º 144/2018 publicado em 10/12/2018 EM VIGOR DESDE 07-12-2017	10º	5% r) 10% r)	11º	10%	12º	5% r) 10% r)
NORUEGA v)	Resolução Assembleia da República n.º 44/2012, de 12 de Abril	Aviso n.º 33/2013 publicado em 15-03-2013 EM VIGOR DESDE 15-06-2012 v)	10º	5% r) 15% b)	11º	10%	12º	10%
PANAMÁ	Resolução Assembleia da República n.º 48/12 de 16 de Abril	Aviso n.º 69/2012 publicado em 09-08-2012 EM VIGOR DESDE 10-06-2012	10º	10% w) 15% b)	11º	10%	12º	10%
PAQUISTÃO	Resolução Assembleia da República n.º 66/03 de 2 de Agosto	Aviso n.º 6/08 publicado em 21/01/2008 EM VIGOR DESDE 04-06-2007	10º	10% m) 15% b)	11º	10% o)	12º	10% p)


**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
PERU	Resolução Assembleia da República n.º 88/2013 de 27 de Junho	Aviso n.º 48/2014 publicado em 03/04/2014 EM VIGOR DESDE 12-04-2014	10º	10% r) 15% b)	11º	10% r) 15% b)	12º	10% r) 15% b)
POLÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 57/97 de 09 de Setembro	Aviso n.º 52/98 publicado em 25-03-1998 EM VIGOR DESDE 04-02-1998	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%
QATAR	Resolução Assembleia da República n.º 51/2012 de 17 de Abril	Aviso n.º 51/2014 publicado em 02-05-2014 EM VIGOR DESDE 04-04-2014	10º	5% w) r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
REINO UNIDO	DL n.º 48497 de 24 de Julho de 1968	Aviso publicado em 03-03-1969 EM VIGOR DESDE 20-01-1969	10º	10% r) 15% b)	11º	10%	12º	5%
REP. CHECA	Resolução Assembleia da República n.º 26/97 de 09 de Maio	Aviso n.º 288/97 publicado em 08-11-1997 EM VIGOR DESDE 01-10-1997	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%
ROMÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 56/99 de 10 de Julho	Aviso nº 96/99 publicado em 18-08-1999 EM VIGOR DESDE 14-07-1999	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
RÚSSIA	Resolução Assembleia da República n.º 10/02 de 25 de Fevereiro	Aviso n.º 32/2003 publicado em 30-01-2003 EM VIGOR DESDE 11-12-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
SAN MARINO	Resolução Assembleia da República n.º 95/2014 de 13 de Novembro	Aviso n.º 61/2017 publicado em 27-06-2017 EM VIGOR DESDE 03-12-2015	10º	10% y) 15% b)	11º	10%	12º	10%
SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE	Resolução Assembleia da República n.º 182/2016 de 05 de Agosto	Aviso n.º 109/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 12-07-2017	10º	10% y) 15% b)	11º	10% r)	12º	10%
SENEGAL	Resolução Assembleia da República n.º 92/2014 de 12 de Novembro	Aviso n.º 5/2016 publicado em 14-03-2016 EM VIGOR DESDE 20-03-2016	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	10%
SINGAPURA	Resolução Assembleia da República n.º 85/00 de 15 de Dezembro Protocolo Altera CDT (Res. Ass. República nº 96/2013, de 11 de Julho).	Aviso nº 45/01 publicado em 11-05-2001 EM VIGOR DESDE 16-03-01 Protocolo Altera CDT EM VIGOR DESDE 26.12.2013 (Aviso n.º 9/2014, de 15.01)	10º	10%	11º	10%	12º	10%

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
SUÉCIA	Resolução Assembleia da República n.º 20/03 de 11 de Março	Aviso n.º 3/2004 publicado em 02-01-2004 e Aviso n.º 32/04, de 10-04-2004 EM VIGOR DESDE 19-12-2003 com efeitos após 01-01-2000	10º	10%	11º	10% q)	12º	10%
SUIÇA	DL n.º 716/74 de 12 de Dezembro / Protocolo Modificativo da CDT (Res. Ass. Rep. N.º 87/2013, de 27.06)	Aviso publicado em 26-02-1976 EM VIGOR DESDE 18-12-1975 / Aviso n.º 102/2013, de 01.11.2013 - Protocolo Modificativo EM VIGOR DESDE 21.10.2013	10º	5% x) 15% b)	11º	10% r)	12º	5% r)
SULTANATO DE OMÃ	Resolução Assembleia da República n.º 128/2016 de 18 de Julho	Aviso n.º 80/2017 publicado em 06-07-2017 EM VIGOR DESDE 26-07-2016	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	8%
TIMOR-LESTE	Resolução Assembleia da República n.º 112/2012 de 09 de Agosto	Falta Aviso s)	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
TUNÍSIA	Resolução Assembleia da República n.º 33/2000 de 31 de Março	Aviso n.º 203/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 21-08-2000	10º	15%	11º	15%	12º	10%
TURQUIA	Resolução Assembleia da República n.º 13/06 de 21 de Fevereiro	Aviso n.º 2/2007 publicado em 10-01-2007 EM VIGOR DESDE 18-12-2006	10º	5% m) 15% b)	11º	10% t) 15% b)	12º	10%
UCRÂNIA	Resolução Assembleia da República n.º 15/02 de 8 de Março	Aviso n.º 34/2002 publicado em 11-04-2002 e rectificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 11-03-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
URUGUAI	Resolução Assembleia da República n.º 77/2011, de 05 de Abril	Aviso n.º 30/2013 publicado em 18-02-2013 EM VIGOR DESDE 13-09-2012	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
VENEZUELA	Resolução Assembleia da República n.º 68/97 de 05 de Dezembro	Aviso n.º 15/98 publicado em 16-01-1998 EM VIGOR DESDE 08-01-1998	10º	10% j) 15% j)	11º	10%	12º	10% k) 12% j)
VIETNAME	Resolução Assembleia da República n.º 143/2016 de 27 de Julho	Aviso n.º 68/2017 publicado em 04-07-2017 EM VIGOR DESDE 09-11-2016	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	10% r) 7,5% r)

Anexo II: Formulário 21RFI

 REPÚBLICA PORTUGUESA MINISTÉRIO DAS FINANÇAS	DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS - DGCI DSRI - Direcção de Serviços das Relações Internacionais Av.º Eng.º Duarte Pacheco, 28 - 4.º 1099 - 013 Lisboa PORTUGAL Tel: 351.21.3834200 Fax: 351.21.3834414 E-mail: dsri@dgci.mf-financas.pt	MOD. 21-RFI
PEDIDO DE DISPENSA TOTAL OU PARCIAL DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO PORTUGUÊS, EFECTUADO AO ABRIGO DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE PORTUGAL E: CLAIM FOR TOTAL OR PARTIAL EXEMPTION FROM PORTUGUESE WITHHOLDING TAX, UNDER THE CONVENTION FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION BETWEEN PORTUGAL AND:		
I IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO EFECTIVO DOS RENDIMENTOS IDENTIFICATION OF THE BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME		
NOME / DENOMINAÇÃO SOCIAL NAME / BUSINESS NAME		
DOMICÍLIO FISCAL (Rua, número e andar) TAX RESIDENCE (Street, number and floor)		Número de Identificação Fiscal (NIF) no país de residência Tax Identification Number (TIN) in the country of residence
CÓDIGO POSTAL POSTCODE	LOCALIDADE CITY	PAÍS COUNTRY
CORREIO ELECTRÓNICO E-MAIL		NIF PORTUGUÊS (ver instruções) PORTUGUESE TIN (see instructions)
II IDENTIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS DESCRIPTION OF THE INCOME		
1 - DIVIDENDOS 1 - DIVIDENDS <input type="checkbox"/> 1.1 - DE ACÇÕES 1.1 - FROM SHARES		
QUANTIDADE NUMBER OF SHARES	ENTIDADE EMITENTE OU CÓDIGO ISIN ISSUER OR ISIN CODE	
1.2 - RESTANTES DIVIDENDOS 1.2 - OTHER DIVIDENDS <input type="checkbox"/>		
VALOR DA PARTICIPAÇÃO SOCIAL VALUE OF THE PARTICIPATION	ENTIDADE PARTICIPADA PARTICIPATED ENTITY	
2 - JUROS 2 - INTEREST <input type="checkbox"/> 2.1 - DE VALORES MOBILIÁRIOS REPRESENTATIVOS DA DÍVIDA 2.1 - FROM DEBT SECURITIES		
VALOR NOMINAL NOMINAL POSITION	DESIGNAÇÃO DO VALOR MOBILIÁRIO OU CÓDIGO ISIN DESCRIPTION OF SECURITIES OR ISIN CODE	DATA DE AQUISIÇÃO ACQUISITION DATE (aaaa/mm/ddd) (yyyy/mm/ddd)
		ENTIDADE EMITENTE ISSUER
2.2 - RESTANTES JUROS 2.2 - OTHER INTEREST <input type="checkbox"/>		
NATUREZA DOS CRÉDITOS NATURE OF THE DEBT CLAIMS		DATA DA CONSTITUIÇÃO STARTING DATE (aaaa/mm/ddd) (yyyy/mm/ddd)
		VALOR DOS CRÉDITOS VALUE OF THE DEBT CLAIMS
3 - ROYALTIES 3 - ROYALTIES <input type="checkbox"/>		
NATUREZA DAS ROYALTIES NATURE OF THE ROYALTIES		DATA DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO (aaaa/mm/ddd) DATE OF CONCLUSION OF THE CONTRACT (yyyy/mm/ddd)
4 - TRABALHO INDEPENDENTE 4 - INDEPENDENT PERSONAL SERVICES <input type="checkbox"/>		
6 - PENSÕES 6 - PENSIONS <input type="checkbox"/> 6.1 - DE NATUREZA PRIVADA 6.1 - OTHER THAN FROM GOVERNMENT SERVICE		5 - TRABALHO DEPENDENTE 5 - INCOME FROM EMPLOYMENT <input type="checkbox"/> 6.2 - DE NATUREZA PÚBLICA 6.2 - FROM GOVERNMENT SERVICE <input type="checkbox"/>
7 - REMUNERAÇÕES PÚBLICAS 7 - INCOME FROM GOVERNMENT SERVICE <input type="checkbox"/>		
8 - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS 8 - SERVICES RENDERED <input type="checkbox"/>		
Comissões <input type="checkbox"/> Outras <input type="checkbox"/> Especifique <input type="checkbox"/> Commissions Other Specify		
9 - RESTANTES RENDIMENTOS 9 - OTHER INCOME <input type="checkbox"/> Identifique a natureza do rendimento Describe the nature of the income		
III CERTIFICAÇÃO DAS AUTORIDADES FISCAIS COMPETENTES DO ESTADO DE RESIDÊNCIA DO BENEFICIÁRIO EFECTIVO CERTIFICATION BY THE COMPETENT TAX AUTHORITIES OF THE BENEFICIAL OWNER'S STATE OF RESIDENCE		
CERTIFICA-SE QUE A ENTIDADE IDENTIFICADA NO QUADRO I É/FOI RESIDENTE FISCAL, NOS TERMOS DO ART.º 4.º DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO, EM _____, NO(S) ANO(S) _____ A _____ ESTANDO SUJEITA A IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO. WE CERTIFY THAT THE ENTITY IDENTIFIED IN BOX I IS/WAS RESIDENT FOR TAX PURPOSES, UNDER ARTICLE 4 OF THE CONVENTION FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION, IN _____, IN THE YEAR(S) _____ TO _____ AND IS/WAS SUBJECT TO INCOME TAX.		
LOCAL CITY	DATA (AAAA/MM/DD) DATE (YYYY/MM/DD)	ASSINATURA E SELLO OFICIAL SIGNATURE AND OFFICIAL STAMP
ENTIDADE ENTITY		

EXEMPLAR DESTINADO À ENTIDADE OBRIGADA A EFECTUAR A RETENÇÃO NA FONTE
 COPY FOR THE ENTITY OBLIGED TO WITHHOLD TAX

IV QUESTIONÁRIO (A RESPONDER PELO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO) <i>QUESTIONS (TO BE ANSWERED BY THE BENEFICIAL OWNER)</i>	
A - A PREENCHER POR PESSOAS SINGULARES E POR PESSOAS COLECTIVAS <i>A - TO BE FILLED IN BY INDIVIDUALS, COMPANIES AND ANY OTHER BODY OF PERSONS</i>	
1 - Dispõe de estabelecimento estável ou instalação fixa em Portugal? <i>1 - Do you have a permanent establishment or a fixed base in Portugal?</i>	Sim Yes <input type="checkbox"/> Não No <input type="checkbox"/>
2 - Participa no capital social da(s) entidade(s) devedora(s) dos rendimentos em percentagem igual ou superior a 10%? <i>2 - Do you participate in the share capital of the debtor(s) of income in a percentage of 10% or more?</i>	Sim Yes <input type="checkbox"/> Não No <input type="checkbox"/>
Em caso afirmativo, indique a(s) entidade(s) e a(s) percentagem(ns) correspondente(s) <i>If yes, please indicate the debtor(s) and the corresponding percentage(s)</i>	

3 - Pertence aos órgãos sociais da(s) entidade(s) devedora(s) dos rendimentos? <i>3 - Do you belong to the board of directors or to the supervisory board of the debtor(s) of the income?</i>	Sim Yes <input type="checkbox"/> Não No <input type="checkbox"/>
Em caso afirmativo especifique <i>If yes, please specify</i>	

B - A PREENCHER SOMENTE POR PESSOAS SINGULARES <i>B - TO BE FILLED IN ONLY BY INDIVIDUALS</i>	
1 - No(s) ano(s) civil(is) em que os rendimentos vão ser pagos ou colocados à sua disposição, vai residir em Portugal? <i>1 - Will you stay in Portugal during the calendar year(s) in which the income will be paid or put at your disposal?</i>	Sim Yes <input type="checkbox"/> Não No <input type="checkbox"/>
Em caso afirmativo, indique a estimativa do número de dias de permanência <i>If yes, please indicate the estimated number of days of your stay</i>	

2 - Dispõe de habitação permanente em Portugal? <i>2 - Do you have a permanent home in Portugal?</i>	Sim Yes <input type="checkbox"/> Não No <input type="checkbox"/>
Em caso afirmativo, indique o endereço <i>If yes, please indicate the address</i>	

3 - Indique a sua data de nascimento (AAAA/MM/DD) <i>3 - Please indicate your date of birth (YYYY/MM/DD)</i>	_____ e a nacionalidade <i>and your nationality</i>

V IDENTIFICAÇÃO DO INTERMEDIÁRIO FINANCEIRO NÃO RESIDENTE EM PORTUGAL <i>IDENTIFICATION OF THE FINANCIAL INTERMEDIARY NON RESIDENT IN PORTUGAL</i>	
NOME/DENOMINAÇÃO SOCIAL <i>NAME/BUSINESS NAME</i>	

DOMICÍLIO FISCAL <i>TAX RESIDENCE</i>	NIF no país de residência <i>TIN in the country of residence</i>
_____	_____
CÓDIGO POSTAL <i>POSTCODE</i>	LOCALIDADE <i>CITY</i>
_____	_____
	PAÍS <i>COUNTRY</i>

VI IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE RESIDENTE EM PORTUGAL QUE SE ENCONTRA OBRIGADA A EFECTUAR A RETENÇÃO NA FONTE <i>IDENTIFICATION OF THE ENTITY RESIDENT IN PORTUGAL OBLIGED TO WITHHOLD TAX</i>	
NOME/DENOMINAÇÃO SOCIAL <i>NAME/BUSINESS NAME</i>	Número de Identificação Fiscal (NIF) <i>Tax Identification Number (TIN)</i>
_____	_____
VII IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL DO BENEFICIÁRIO EFECTIVO DOS RENDIMENTOS <i>IDENTIFICATION OF THE BENEFICIAL OWNER'S LEGAL REPRESENTATIVE</i>	
NOME/DENOMINAÇÃO SOCIAL <i>NAME/BUSINESS NAME</i>	Número de Identificação Fiscal (NIF) <i>Tax Identification Number (TIN)</i>
_____	_____
VIII DECLARAÇÃO DO BENEFICIÁRIO EFECTIVO DOS RENDIMENTOS OU DO SEU REPRESENTANTE LEGAL <i>STATEMENT BY THE BENEFICIAL OWNER OR BY THE LEGAL REPRESENTATIVE</i>	
Declaro que sou (a entidade identificada no Quadro I 4) o beneficiário efectivo dos rendimentos mencionados no presente formulário e que estão correctos todos os elementos nele indicados. Mais declaro que estes rendimentos não estão efectivamente conexos com qualquer estabelecimento estável ou instalação fixa localizados em Portugal. <i>I state that I am (the entity identified in Box I 4) the beneficial owner of the income mentioned in this form and that the information included here-in is accurate. I further declare that this income is not effectively connected with any permanent establishment or fixed base situated in Portugal.</i>	
Local <i>City</i>	Data (AAAA/MM/DD) <i>Date (YYYY/MM/DD)</i>
_____	_____
Assinatura: <i>Signature</i>	

Signatário Autorizado: <i>Name</i>	Função: <i>Title/Position</i>
_____	_____
Autorized signatory: <i>Name</i>	

Anexo III: Modelo 30

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO (Artigo 119.º N.º 7 do CRF)		RENDIMENTOS PAGOS OU COLOCADOS À DISPOSIÇÃO DE SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES			MODELO 30																																				
1 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DA ENTIDADE DECLARANTE 01		2 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DO TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS 02		3 PERÍODO ANO: 03 MÊS: 03-A		4 CÓDIGO DO SERVIÇO DE FINANÇAS DA SEDE OU DOMÍLIO FISCAL 04		5 TIPO DE DECLARAÇÃO PRIMEIRA <input type="checkbox"/> SUBSTITUIÇÃO <input type="checkbox"/>																																	
6 RESUMO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS					7 RELAÇÃO DAS GUIAS DE PAGAMENTO																																				
DIVIDENDOS OU LUCROS DERIVADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS 05 - - - + JUROS OU RENDIMENTOS DERIVADOS DA APLICAÇÃO DE CAPITALIS 07 - - - - ROYALTIES 08 - - - - TRABALHO DEPENDENTE 09 - - - + TRABALHO INDEPENDENTE 10 - - - - COMISSÕES 11 - - - - PREDIAS 12 - - - - PENSÕES 13 - - - - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS 14 - - - - REMUNERAÇÕES PÚBLICAS 40 - - - - PENSÕES PÚBLICAS 41 - - - - OUTROS 16 - - - - TOTAL 17 - - - -					<table border="1"> <thead> <tr> <th>N.º GUIA DE PAGAMENTO</th> <th>VALOR TOTAL DA GUIA</th> <th>N.º GUIA DE PAGAMENTO</th> <th>VALOR TOTAL DA GUIA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>18</td><td>- - - -</td><td>24</td><td>- - - -</td></tr> <tr><td>19</td><td>- - - -</td><td>25</td><td>- - - -</td></tr> <tr><td>20</td><td>- - - -</td><td>26</td><td>- - - -</td></tr> <tr><td>21</td><td>- - - -</td><td>27</td><td>- - - -</td></tr> <tr><td>22</td><td>- - - -</td><td>28</td><td>- - - -</td></tr> <tr><td>23</td><td>- - - -</td><td>29</td><td>- - - -</td></tr> <tr><td colspan="2">TOTAL 30</td><td colspan="2">- - - -</td></tr> </tbody> </table>					N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	18	- - - -	24	- - - -	19	- - - -	25	- - - -	20	- - - -	26	- - - -	21	- - - -	27	- - - -	22	- - - -	28	- - - -	23	- - - -	29	- - - -	TOTAL 30		- - - -	
N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA																																						
18	- - - -	24	- - - -																																						
19	- - - -	25	- - - -																																						
20	- - - -	26	- - - -																																						
21	- - - -	27	- - - -																																						
22	- - - -	28	- - - -																																						
23	- - - -	29	- - - -																																						
TOTAL 30		- - - -																																							
8 RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS																																									
31 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL PORTUGUÊS		32 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL NO PAÍS DE RESIDÊNCIA		33 CATEGORIA DE RESIDÊNCIA		34 PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL D S		35 RENDIMENTOS TIPO VALOR		36 REGIME DE TRIBUTAÇÃO CÓD. TAXA		37 MONTANTE DO IMPOSTO RETIDO		38 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL DA ENTIDADE EMITENTE																											
1																																									
2																																									
3																																									
4																																									
5																																									
TOTAL 38											- - - -																														

Modelo só para consulta. Envio exclusivo pela Internet: www.portaldasfinancas.gov.pt