

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 393/2019-T**

**Tema: IRC - Crédito do imposto por dupla tributação internacional. Contrato de fretamento. Assistência técnica.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Acordam em tribunal arbitral**

#### **I – Relatório**

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ...-... ..., ..., ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa deduzida contra o acto de autoliquidação de IRC relativa ao ano de 2017, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do montante de € 291.490,16, acrescido de juros indemnizatórios, e do reporte de € 50.438,28 para ser deduzido nos cinco períodos de tributação seguintes.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente prestou serviços de cedência de pessoal técnico e de fretamento em Moçambique a diversas sociedades aí sediadas, em 2017, tendo auferido a título de contraprestação, durante os anos de 2017 e de 2018, os montantes globais de € 611.751,68, €

---

693.843,88, € 436.041,62, € 1.106.458,80, € 379.761,40 e € 191.427,05, no valor total de € 3.419.284,43.

Sobre os referidos rendimentos brutos incidiu Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas moçambicano (IRPC) à taxa liberatória de 10%, o qual foi liquidado e cobrado pelas sociedades moçambicanas através do mecanismo de retenção na fonte, na qualidade de substitutos tributários, no montante global de € 341.928,44.

A Requerente apresentou, em 27 de Junho de 2018, a respetiva declaração «Modelo 22» de IRC relativa ao exercício de 2017, tendo apurado o lucro tributável de € 1.295.511,82, a coleta de IRC de € 272.057,48 e a derrama municipal de € 19.432,68, não tendo procedido, no entanto, ao apuramento do crédito de imposto referente ao IRPC suportado em Moçambique, no referido montante de € 341.928,44.

A Requerente viu-se impedida de indicar, na declaração «Modelo 22» de IRC relativa ao exercício de 2017, o valor total do imposto pago em Moçambique, não tendo beneficiado do crédito de imposto, por ter seguido as instruções para o preenchimento do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22, pelas quais a Autoridade Tributária sustenta o entendimento de que a importância a deduzir por crédito de imposto nunca poderá exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, líquidos dos gastos suportados para a sua obtenção.

Sucedem que a dupla tributação internacional é regulada pelas Convenções para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Evasão Fiscal que se sobrepõem às normas internas nacionais, sendo que, no caso, é regulada pela convenção celebrada entre a República Portuguesa e a República de Moçambique, em 21 de março de 1991, que dispõe, no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), o seguinte: «Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados na República de Moçambique, Portugal deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na República de Moçambique. A

importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na República de Moçambique».

E, assim, contrariamente ao que vem estabelecido no artigo 91.º, n.º 1, do Código do IRC, nos termos do qual o crédito de imposto nunca poderá exceder o imposto pago no estrangeiro incidente sobre os rendimentos líquidos aí obtidos, a identificada norma convencional permite a dedução integral do imposto pago no outro Estado, conquanto «a importância desse modo deduzida não ultrapasse a fração correspondente do seu próprio imposto».

Por conseguinte, nos termos da norma convencional, a dedução relativa à dupla tributação internacional, opera em termos de o sujeito passivo de IRC residente em Portugal que obtiver rendimentos tributados em Moçambique poder deduzir à coleta de IRC e à derrama municipal uma importância igual ao IRPC, ainda que essa importância não possa exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos ilíquidos tributados em Moçambique, o que, no caso, atenta a taxa liberatória aplicada, não se verifica.

Deste modo, a Requerente tem o direito a deduzir integralmente o valor de IRPC pago em Moçambique, no montante de € 341.928,44, e não podendo a dedução a título de crédito de imposto ultrapassar o valor correspondente à soma da coleta de IRC de 2017 de € 272.057,48 e da derrama municipal de € 19.432,68, devia a autoliquidação de IRC ter refletido a imediata utilização de crédito de imposto no montante de € 291.490,16 e o reporte do excedente (€ 50.438,28) a ser deduzido nos cinco períodos de tributação seguintes, nos termos do n.º 4 do artigo 91.º do Código do IRC.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que os pagamentos efectuados à Requerente correspondem a remunerações a título de cedência de pessoal técnico e de assistência técnica e de fretamento de embarcações equipadas e com tripulação portuguesa, que, todavia, não se enquadram no conceito de *royalties* que consta do n.º 3 do artigo 12.º da CDT.

A assistência técnica para efeitos desse dispositivo deve estar associada ao “uso ou à concessão do uso dos direitos, bens ou informações”, não podendo ser qualificada como tal a assistência técnica autónoma, em que o objeto principal do contrato é a cedência de pessoal técnico desligada de contratos de transmissão de know-how.

Também as remunerações auferidas a título de afretamento de embarcações equipadas e com tripulação portuguesa não se qualificam como *royalties* na acepção do n.º 3 do artigo 12.º da CDT por não serem assimiladas a rendas derivadas do uso ou da concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico, já que o objecto do contrato agrega a cedência de uso de um bem de equipamento – a embarcação – e um conjunto de outras prestações.

E, nesse sentido, as remunerações obtidas, em qualquer dos casos, reconduzem-se à categoria dos rendimentos de carácter empresarial, que se encontram abrangidos pelo artigo 7.º, n.º 1, da CDT, sendo que a base legal adoptada pelas autoridades fiscais moçambicanas para efectuar as retenções na fonte é uma disposição de direito interno (artigo 62.º, n.º 4, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas).

Assim sendo, não tendo sido dado cumprimento à CDT entre Moçambique e Portugal, por parte das autoridades tributárias desse Estado, fica vedado à Requerente proceder à dedução do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, relativo aos impostos retidos na fonte sobre os pagamentos efectuados pelas sociedades moçambicanas, cabendo ao Estado da fonte proceder à restituição do imposto indevidamente cobrado.

Mesmo que assim se não entenda, a pretensão da Requerente de dedução à colecta do IRC da totalidade do imposto pago em Moçambique sobre os rendimentos aí obtidos não pode proceder, por contrariar o disposto nas disposições relevantes da CDT aplicável e do CIRC.

A Requerente entende que a fracção do IRC, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos obtidos e tributados em Moçambique, deve tomar em

consideração os rendimentos ilíquidos e não os rendimentos líquidos dos encargos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção, como determina a alínea b) do n.º 1 do art.º 91.º do CIRC.

Ora, sabe-se que na matéria colectável do IRC aparecem reflectidos apenas os rendimentos líquidos e não os rendimentos brutos, o que explica que, no método da imputação normal, a dedução do imposto pago no estrangeiro não possa exceder a fracção do IRC, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos obtidos no estrangeiro, líquidos dos encargos suportados para a sua obtenção.

Não subsiste, por conseguinte, qualquer incompatibilidade entre o artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do CIRC e o artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT na parte em que se refere à «fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na República de Moçambique», porquanto essa norma não impõe que a fracção do imposto correspondente aos rendimentos que, nos termos da Convenção podem ser tributados por Moçambique, seja calculada com base no montante bruto dos rendimentos. Sendo que a norma convencional utiliza o termo “rendimentos” e não “montante bruto” dos rendimentos, como sucede nos artigos 10.º, 11.º e 12.º da CDT.

Por outro lado, com a alteração introduzida pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, o artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do CIRC passou a consignar que a fracção do IRC correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no estrangeiro seja calculada com base em rendimentos líquidos dos encargos suportados para a sua obtenção, em consonância com o facto de a colecta do IRC à qual é feita a dedução do imposto pago no estrangeiro reflectir os rendimentos líquidos de encargos incorporados no lucro tributável e na matéria colectável.

No caso, a fracção do IRC correspondente aos rendimentos líquidos apurados em Moçambique, no período de tributação de 2017, são negativos e, conseqüentemente, em nada contribuíram para o cálculo da a colecta do IRC e da derrama municipal, pelo que não deve ser admitido o crédito do imposto por dupla tributação, sob pena de a receita do IRC ser diminuída,

a título de dedução do imposto pago no estrangeiro, por uma importância superior à do IRC que foi gerado pelos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Em conclusão, os rendimentos obtidos pela Requerente em Moçambique não cabem no conceito de *royalties* a que se refere o n.º 3 do artigo 12.º da CDT entre Moçambique e Portugal, e qualificam-se como rendimentos de carácter empresarial, previstos no n.º 1 do artigo 7.º da CDT, o que significa que estes rendimentos não poderiam ser tributados em Moçambique. E, consequentemente, em aplicação do disposto na alínea a), do n.º 1 do artigo 23.º da CDT e do n.º 2 do artigo 91.º do CIRC, o imposto pago em Moçambique não pode ser deduzido à colecta do IRC.

Mesmo que assim se não entenda, o pedido arbitral não pode proceder porquanto a dedução integral do imposto pago nesse Estado – uma parte à colecta de 2017 e o remanescente através do reporte para os cinco períodos de tributação seguintes - excede o limite máximo da dedução calculado nos termos da norma da alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º do CIRC.

**2.** No seguimento do processo foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinada a apresentação de alegações escritas facultativas por prazo sucessivo.

Em alegações, a Requerente respondeu à questão da qualificação como *royalties* dos rendimentos obtidos a título de fretamento de navios e de cedência de pessoal técnico, dizendo que o fretamento se inclui na expressão “concessão do uso de um equipamento industrial ou comercial”, a que se refere o artigo 12.º, n.º 3, da CDT, e que a cedência de pessoal técnico assume um papel meramente instrumental relativamente ao objeto principal do contrato, por via da transmissão de informações técnicas (know-how), pelo que os rendimentos auferidos a esse título se enquadram igualmente no conceito de *assistência técnica* que consta da segunda parte desse artigo 12.º, n.º 3.

Quanto ao mais as partes reiteraram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 20 de agosto de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

## **II - Fundamentação**

### **Matéria de facto**

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes.

A) A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, sujeito passivo de IRC, que se dedica, em Portugal e no estrangeiro, à exploração da indústria de pesca e produtos alimentares derivados, bem como a sua conservação, comercialização e atividades conexas.

B) Em 2017, a Requerente prestou serviços de cedência de pessoal técnico e de fretamento em Moçambique às sociedades B..., LDA., C..., LDA., D..., LDA. e E..., LDA.

C) Nessa sequência, a sociedade B..., LDA. pagou à REQUERENTE, em 2017 e 2018, os montantes globais de € 611.751,68 e € 693.843,88.

D) A sociedade C..., LDA., pagou à REQUERENTE, em 2017 e 2018, o montante global de € 436.041,62.

E) A sociedade D..., LDA. pagou à Requerente, em 2017 e 2018, o montante global de € 1.106.458,80.

F) A sociedade E..., LDA., pagou à Requerente, em 2017 e 2018, os montantes globais de € 379.761,40 e € 191.427,05.

G) Estes rendimentos, no valor global de € 3.419.284,43, foram considerados na determinação do lucro tributável da Requerente referente ao ano de 2017 e refletidos na autoliquidação do IRC correspondente a esse período de tributação.

H) Sobre os rendimentos brutos auferidos pela prestação de serviços em Moçambique incidiu Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas moçambicano, à taxa liberatória de 10%, o qual foi liquidado e cobrado pelas sociedades moçambicanas através de retenção na fonte, no montante global de € 341.928,44, correspondente a 10% do total dos rendimentos brutos indicados.

I) A Requerente apresentou, em 27 de Junho de 2018, a declaração «Modelo 22» de IRC relativa ao exercício de 2017, tendo apurado um lucro tributável de € 1.295.511,82, a coleta de IRC no valor de € 272.057,48 e a derrama municipal de € 19.432,68.

J) A Requerente não procedeu à dedução do crédito de imposto referente ao IRPC suportado em Moçambique, no referido montante de € 341.928,44.

L) A Requerente celebrou com a sociedade B... um contrato de fretamento do navio ..., em 26 de Janeiro de 2009, válido até 31 de Dezembro desse ano e automaticamente renovado por períodos de um ano, a menos que se verifique um aviso prévio de rescisão por qualquer das partes com noventa dias de antecedência em relação ao termo do contrato (cláusula 10.<sup>a</sup>).

M) A Requerente celebrou com a sociedade E... um contrato de fretamento do navio ..., em 1 de Março de 2017, válido até 31 de Dezembro desse ano e renovado mediante acordo das partes por períodos de um ano (cláusula 10.<sup>a</sup>).

N) A Requerente celebrou com a sociedade D..., LDA. um contrato de fretamento do navio ..., em 28 de Agosto de 2014, válido até 31 de Dezembro desse ano e automaticamente renovado por períodos de um ano, a menos que se verifique um aviso prévio de rescisão por qualquer das partes com noventa dias de antecedência em relação ao termo do contrato (cláusula 10.<sup>a</sup>).

O) A Requerente celebrou com a sociedade D..., LDA. um contrato de fretamento do navio ..., em 28 de Março de 2014, válido até 31 de Dezembro desse ano e automaticamente

---

renovado por períodos de um ano, a menos que se verifique um aviso prévio de rescisão por qualquer das partes com noventa dias de antecedência em relação ao termo do contrato (cláusula 10.<sup>a</sup>).

P) A Requerente celebrou com a sociedade D..., LDA. um contrato de fretamento do navio ..., em 1 de Março de 2014, válido até 31 de Dezembro desse ano e automaticamente renovado por períodos de um ano, a menos que se verifique um aviso prévio de rescisão por qualquer das partes com noventa dias de antecedência em relação ao termo do contrato (cláusula 10.<sup>a</sup>).

Q) A Requerente celebrou com a sociedade D..., LDA. um contrato de fretamento do navio ..., em 1 de Março de 2017, válido até 31 de Dezembro desse ano e automaticamente renovado por períodos de um ano, a menos que se verifique um aviso prévio de rescisão por qualquer das partes com noventa dias de antecedência em relação ao termo do contrato (cláusula 10.<sup>a</sup>).

R) Os contratos de afretamento tinham em vista a captura das quotas de pesca de camarão de superfície e gamba concedidas à afretadora e continham, na parte relevante, as seguintes cláusulas:

Cláusula quinta

(Tripulação)

1. A tripulação do NAVIO será composta por tripulantes estrangeiros e moçambicanos fixando-se o número máximo de estrangeiros por NAVIO em 8 (oito), nas especialidades que vierem a ser acordadas entre as partes.
2. Compete a ambas as partes proceder à seleção e escolha por mútuo acordo dos tripulantes estrangeiros.
3. Cabe às tripulações estrangeiras colaborar na preparação técnica dos tripulantes moçambicanos, assegurar as condições técnico-produtivas da exploração do NAVIO, gozando os tripulantes moçambicanos a bordo o mesmo estatuto dos tripulantes estrangeiros.

- 
4. Ao comandante de cada NAVIO caberá o estabelecimento do regime e ordem de trabalho a bordo tendo em conta as normas em vigor da República de Moçambique.

Cláusula sétima

(Responsabilidades das partes)

1. É da responsabilidade do FRETADOR o pagamento de todas as despesas relativas à exportação do NAVIO, designadamente:
- a) As reparações e a manutenção em territórios moçambicano e estrangeiro;
  - b) Peças sobressalentes para todos os equipamentos, artes e materiais de pesca;
  - c) Os salários dos tripulantes estrangeiros;
  - c) Os utensílios de trabalho;
  - e) O seguro do NAVIO e da tripulação estrangeira;
  - f) Todas as despesas decorrentes de paralisação por um período superior a três dias e por motivo de avarias técnicas.
2. É da responsabilidade da AFRETADORA o pagamento das despesas de:
- a) Obtenção das licenças de pesca do NAVIO;
  - b) Direitos aduaneiros, despesas bancárias e outras relativas a exportação da produção:
  - c) Salários, seguros e outros encargos sociais das tripulações moçambicanas;
  - d) Despesas portuárias em portos moçambicanos, referentes a descargas, ancoragem, atrancamento e pilotagem;
  - e) O abastecimento de combustíveis, lubrificantes e água;
  - f) As embalagens para o acondicionamento das capturas;
  - g) A alimentação para toda a tripulação;

h) Outros custos não especificados, que decorram de exigência das Autoridades da República de Moçambique e que sejam de sua responsabilidade legal.

3. Em qualquer caso e para todos os efeitos deste contrato o FRETADOR e o único proprietário do NAVIO.

#### Cláusula oitava

##### (Custos de fretamento)

1. O pagamento do fretamento do NAVIO ao FRETADOR será feito em dólares americanos, para o caso das exportações, ou em moeda nacional, para o caso das vendas locais, e é fixado numa percentagem do valor da produção vendida, tanto no mercado moçambicano como no mercado internacional, segundo as seguintes proporções par produtos:
  - a) Gamba e Crustáceos acompanhantes: 40% (quarenta por cento) do valor da produção vendida;
  - b) Polvo e Lulas: 40% (quarenta por cento) do valor da produção vendida;
  - c) Peixe: 40% (quarenta por cento) do valor da produção vendida;
  - d) O FRETADOR receberá a sua percentagem, após entrada em Moçambique dos 100% (cem por cento) do valor da exportação (vendida).
  
2. A produção descarregada será comprovada por uma Acta de Descarga, entregue e assinada pelo comandante do NAVIO, pelo representante da AFRETADORA e pelo representante do FRETADOR.
  
3. A produção vendida no mercado moçambicano será comprovada pelas faturas de venda ou outros documentos equivalentes emitidos pela AFRETADORA. A produção vendida no mercado internacional será comprovada pelos documentos de exportação emitidos pelas autoridades competentes da República de Moçambique.

4. Os pagamentos devidos pela AFRETADORA ao FRETADOR provenientes das vendas no mercado internacional serão feitos através de um banco comercial que opere em Moçambique, até quinze dias úteis, contados a partir da data do recebimento, do valor, de cada exportação.
  
5. Os pagamentos devidos pela AFRETADORA ao FRETADOR provenientes das vendas no mercado nacional moçambicano serão feitos em moeda nacional moçambicana, de acordo com as indicações sobre a forma de recebimento a serem prestadas pelo FRETADOR.

S) A Requerente celebrou com a sociedade B..., em 10 de Dezembro de 2002, um acordo de cedência de pessoal técnico, com a duração de cinco anos e renovável por iguais períodos (cláusula 3.<sup>a</sup>), tendo por objetivo a cedência, pelo seu custo efetivo, de uma equipa técnica de pessoal especializado na produção de camarão, gamba, nas áreas de chefia de operação e gestão da frota, na condução de máquinas e na operação de pesca de três embarcações (Artigo 1.º).

T) A Requerente celebrou com a sociedade C..., LDA. em 25 de Fevereiro de 2005, um contrato de assistência técnica, com a duração de cinco anos e renovável por iguais períodos (cláusula 3.<sup>a</sup>), tendo por objetivo a prestação de serviços de assistência técnica à produção de camarão, gamba, através de uma equipa técnica de pessoal especializado nas áreas de condução de máquinas e na operação de pesca em três embarcações (Artigo 1.º).

U) Os contratos de cedência de pessoal técnico e de assistência técnica referidos nas antecedentes alíneas S) e T) continham, na parte relevante, as seguintes cláusulas:

Artigo 6.º  
Remuneração

Os montantes que deverão ser pagos pela B... a A... pela cedência do pessoal no âmbito deste Acordo, estão definidos no ponto 1. do seu ANEXO II.

#### Artigo 7.º

##### Forma de pagamento

1. Todos os pagamentos decorrentes do presente Acordo, serão efetuados contra notas de débito da A... devidamente discriminadas, por transferência bancária com base em BOLETINS DE AUTORIZAÇÃO DE PAGAMENTO emitidos pelas autoridades moçambicanas e/ou depósito nas contas da A... em bancos moçambicanos, de acordo com as indicações de liquidação dadas pela A... .
2. O regime dos débitos da A... à B..., dará lugar a dois tipos de notas de débito, correspondendo uma a remuneração fixa, e outra a remuneração variável. A correspondente à remuneração fixa é mensal e a variável em conformidade com as sucessivas descargas de pescado.
3. A remuneração fixa em divisas a liquidar pela B..., será debitada pela A... de acordo com a respetiva tabela definida no ANEXO U deste Acordo, e dos dias de trabalho efetivo dos técnicos em exercício.
4. A remuneração variável em divisas será debitada de acordo com o estabelecido no ANEXO II do presente Acordo, com base em Actas de Descarga, certificando as quantidades de produto - camarão, gamba e respetiva fauna acompanhante - capturadas e descarregadas, devidamente assinadas pelos capitães dos navios e Diretor da B... .
5. A liquidação das notas de débito a A... será efetuada até 30 (trinta) dias a contar da data da sua receção, e após a obtenção, por parte e responsabilidade

da B..., dos correspondentes BOLETINS DE AUTORIZAÇÃO DE PAGAMENTOS.

#### Artigo 9.º

##### Principais deveres dos elementos

##### da equipa técnica da A...

1. O conjunto de elementos que compõem a Equipa Técnica da A... deverá, para além do desempenho das suas missões, essencialmente técnicas executivas, dispensar todo o apoio solicitado pela Direção da B... e, sobretudo, transmitir conhecimentos especializados aos companheiros de trabalho moçambicanos.
2. Os elementos da Equipa Técnica deverão ainda:
  - a) Submeter-se aos condicionalismos legais vigentes na República de Moçambique.
  - b) Manter rigoroso sigilo sobre todos os documentos e informação a que tenham acesso no âmbito dos trabalhos, não podendo retirar da ... quaisquer documentos da B... ou com ela relacionados.
  - c) Ter, durante a permanência na ... um comportamento digno e respeitador e não se manifestar ou proceder por forma a que os seus atos possam ser considerados como ingerência nos assuntos políticos, económicos, sociais, culturais e militares internos.
  - d) Integrar-se na estrutura empresarial em que irão trabalhar, submetendo-se aos regulamentos funcionais e disciplinares em vigor, e respeitando a hierarquia que lhes for determinada no desempenho das suas funções, abstendo-se, em particular, de cometer ou tratar de questões de ordem funcional fora daquelas hierarquias.
  - e) Não abandonar o posto de trabalho sem autorização do Diretor da B..., ou do seu superior hierárquico.
  - f) Comparecer assídua e pontualmente ao trabalho e cumprir o horário de trabalho da B... .

**X) A Requerente deduziu, em 6 de Novembro de 2018, uma reclamação graciosa do ato de autoliquidação de IRC que não foi objecto de decisão no prazo legalmente previsto.**

X) No âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a Direcção dos Serviços de Relações Internacionais, a pedido de esclarecimento da divisão de justiça tributária da Direcção de Finanças de ..., emitiu informação nos seguintes termos.

(...)

2. Ora, como se explanará em seguida, a tributação efetuada em Moçambique afigura-se correta.
3. Com efeito, tanto o fretamento do navio como a cedência de pessoal técnico para a preparação dos tripulantes moçambicanos, se afiguram passíveis de enquadramento no conceito de royalties previsto Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e Moçambique, em concreto no n.º 3 do seu art.º 12.
4. Dispõe aquela norma que o n.º 3 do art.º 12º daquele normativo que “o termo ‘royalties’, usado neste artigo, 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, bem como os filmes ou gravações para transmissão pela radio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um programa de computador, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico. O termo ‘royalties’ inclui também os pagamentos efetuados a título de remuneração por assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos, bens ou informações anteriormente referidas”
5. Assim, o fretamento deve ser incluído na expressão “concessão do uso de um equipamento industrial ou comercial” e a cedência de pessoal técnico considerada

- como “assistência técnica prestada em conexão com a concessão do uso de um equipamento industrial ou comercial”.
6. Não obstante, se relativamente ao fretamento não se vislumbram quaisquer dúvidas, é aceitável que se questione se a cedência de pessoal técnico aqui em causa se consubstancia numa prestação de serviços ou em assistência técnica.
  7. A este propósito, e bem, a Divisão de Justiça Tributaria da Direção de Finanças de ... trouxe a colação o Acórdão n.º 04075, de 18.06.2013, do Tribunal Central Administrativo do Sul, no qual tal distinção é efetuada de forma bastante clara e elucidativa.
  8. A “assistência técnica” distingue-se da prestação de serviços técnicos (engineering), pois enquanto neste último caso a prestação de serviços constitui-se como objeto principal do contrato em causa, no primeiro a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objeto principal do contrato que consiste na transmissão de uma informação tecnológica (Know how). No contrato de prestação de serviços técnicos as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma “assistência” na aquisição de informação tecnológica; no contrato de “assistência técnica” as partes querem uma informação tecnológica, a qual é conjugada com a prestação de um serviço complementar ou instrumental”.
  9. Ora, da leitura do contrato de fretamento, resulta inequívoco que os serviços prestados pelo pessoal técnico cedido não constituem o objeto principal do dito contrato, assumindo antes um papel meramente instrumental relativamente ao objeto principal (o fretamento do navio), por via da transmissão de informações técnicas (Know-how), de carácter preparatório e auxiliar, que permitam à tripulação moçambicana (massa trabalhadora da empresa “afretadora”), manobrar o navio fretado, e, assim, desenvolver a atividade (pesca) que motivou o fretamento do navio.
  10. Nesses termos, tratando-se de royalties, os rendimentos aqui em causa devem ser tributados conforme disposto nos n.ºs 1 e 2 do referido art.º 12º da CDT - As royalties provenientes de um Estado Contratante (Moçambique) e pagas a um

residente do outro Estado Contratante (Portugal) podem ser tributadas nesse outro Estado (Portugal), podendo, todavia, ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm (Moçambique) e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que receber as royalties for o seu beneficiário efetivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto das royalties.

11. Por outro lado, a eliminação da dupla tributação assim gerada cabe ao Estado de residência do beneficiário do rendimento (Portugal) mediante a concessão de um crédito de imposto, nos termos do n.º 1 do art.º 23º da CDT.
12. Acrescendo o n.º 2 da mesma norma - o que se sublinha, dada a sua relevância - que, “para efeitos do disposto no n.º 1 deste artigo, a expressão ‘imposto sobre o rendimento pago na Republica de Moçambique compreende qualquer importância que deveria ter sido paga como imposto moçambicano, mas que não o foi em virtude de isenção ou redução de taxa concedida por força da legislação visando o desenvolvimento económico de Moçambique, nomeadamente a promoção do investimento estrangeiro. A dedução do imposto pagável em Moçambique será efetuada até à concorrência do imposto que deveria ter sido pago, de acordo com o disposto na presente Convenção. O presente número permanecerá em vigor por um período de cinco anos renovável automaticamente por períodos iguais e sucessivos, salvo se qualquer das Partes manifestar a sua intenção em contrário mediante notificação prévia, por escrito e por via diplomática, com uma antecedência mínima de seis meses em relação ao termo do período de vigência em curso”.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos com a petição inicial e as alegações da Requerente, no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta, e em factos ao questionados.

### **Matéria de direito**

5. A Requerente pretende que a dedução à colecta de IRC por dupla tributação internacional, ao abrigo do disposto no artigo 90.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRC, tenha por base o imposto pago em Moçambique incidente sobre os rendimentos brutos aí obtidos, em aplicação do disposto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre a República Portuguesa e a República de Moçambique, que, enquanto norma de direito internacional, prevalece sobre a disposição de direito interno do artigo 91.º, n.º 1, daquele Código.

A Autoridade Tributária contrapõe, num primeiro momento, que os contratos de fretamento de embarcações e de assistência técnica que originaram o pagamento de imposto em Moçambique não se enquadram no conceito de *royalties* a que se refere o artigo 12.º, n.º 3, da CDT, na medida em que o fretamento de embarcações não se equipara ao “uso ou à concessão do uso dos direitos, bens ou informações” e a retribuição da assistência técnica carece de estar associada a esses direitos, bens ou informações”, não podendo ser qualificada como tal a cedência de pessoal técnico quando esse constitua o objeto principal do contrato.

É esta a questão que interessa começar por dilucidar.

A CDT entre Portugal e Moçambique, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 36/92, com as alterações constantes da Resolução da Assembleia da República n.º 36/2009, no seu artigo 12.º e na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

1 - As royalties provenientes de um Estado Contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

2 - Todavia, essas royalties podem ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que receber as royalties for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto das royalties.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3 - O termo ‘royalties’, usado neste artigo, 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, bem como os filmes ou gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, ou de um programa de computador, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico. O termo ‘royalties’ inclui também os pagamentos efectuados a título de remuneração por assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos, bens ou informações anteriormente referidos.

Resulta do preceito que poderão qualificar-se como *royalties* os rendimentos provenientes da propriedade intelectual, industrial (e comercial ou científica) e de transmissão de informação (know-how), bem como os derivados de assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso desses direitos, bens ou informações. A assistência técnica, a que se refere a segunda parte do preceito, reporta-se a qualquer das espécies mencionadas anteriormente, devendo entender-se a referência a “direitos, bens ou informações” como correspondendo a direitos de autor, de patente ou de marca, ao uso (ou concessão de uso) de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e à transferência de tecnologia (know-how).

No que respeita a este último aspecto, o ponto fulcral consiste na distinção entre rendimentos derivados da prestação de informações e os que provêm da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica.

Como esclarece ALBERTO XAVIER, o contrato de know-how tem por objecto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma de cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria e sem que o transmitente intervenha na aplicação da

tecnologia cedida ou garantida o seu resultado. Ao invés, o contrato de prestação de serviços técnicos (*engineering*) tem por objecto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual, porém, não se destina a ser transmitida, mas antes a ser meramente aplicada ao caso concreto mediante ideias, concepções e conselhos baseados num estudo pormenorizado de um projecto. Por outras palavras, no contrato de know-how transfere-se tecnologia, enquanto no contrato de prestação de serviços técnicos (*engineering*) aplica-se tecnologia.

Por seu turno, a assistência técnica corresponde a uma prestação de serviços que não tem carácter autónomo e independente, mas é antes complementar ou acessória de outra operação prevista no mesmo contrato ou em contrato separado. E é nesse sentido que a “assistência técnica” se distingue da prestação de serviços técnicos (*engineering*), pois enquanto neste último caso a prestação de serviços constitui o objecto principal do contrato, no primeiro a prestação de serviços é meramente instrumental. No contrato de prestação de serviços técnicos as partes querem a própria execução de um determinado serviço ao passo que no contrato de “assistência técnica” as partes querem a prestação de um serviço complementar relativamente à cedência de know-how, à utilização de direitos de propriedade intelectual ou o uso ou concessão do uso de equipamentos (*Direito Tributário Internacional*, Coimbra, 1997, págs. 686 e segs.).

Por outro lado, segundo o mesmo Autor, a distinção tem reflexo na forma de remuneração. “Enquanto a contraprestação da assistência técnica reveste a forma de um *lump sum* ou de uma percentagem da facturação, da produção ou do lucro, a contraprestação nos contratos de prestação de serviços de *engineering*, é fixada essencialmente com base no custo demonstrado por critérios relativos ao trabalho desenvolvido, como o número de horas despendidas” (*ob. cit.*, pág. 699).

Como é de concluir é o carácter complementar ou instrumental da assistência técnica que permite a sua qualificação como *royalties* em contraponto à prestação de serviços técnicos, que se enquadram no âmbito próprio dos rendimentos do trabalho.

E é de notar que esta mesma distinção tem sido acolhida pela jurisprudência, sendo representativos os acórdãos do STA de 18 de Junho de 2006 (Processo n.º 0845/05) e do TCA Sul de 18 de Junho de 2013 (Processo n.º 04075/10) e, na jurisprudência arbitral, o acórdão proferido no Processo n.º 598/2015-T.

**6.** Revertendo à situação do caso, o que se constata, face à matéria de facto tida como assente, é que a Requerente se limitou a celebrar com empresas moçambicanas um contrato de fretamento de embarcações, que poderá caracterizar-se como contrato de fretamento a tempo, pelo qual o fretador, mediante uma retribuição pecuniária, se obriga a pôr à disposição do afretador um navio para fins de navegação marítima para que este o utilize durante certo período de tempo.

O contrato de fretamento apenas se distingue de um contrato de transporte marítimo na medida em que o fretamento respeita a um navio, consistindo na utilização ou exploração do navio para afectação marítima, não assumindo o fretador qualquer encargo directo em relação às mercadorias transportadas (quando o fretamento tenha essa finalidade), enquanto o transportador está fundamentalmente vinculado a fazer chegar uma certa mercadoria a um determinado destino, não sendo automaticamente responsável pela perda ou avaria das mercadorias transportadas, salvo se tiver procedido com culpa. Acresce que o fretamento não se confina, em todos os casos, ao transporte de mercadorias, podendo ser utilizado nas actividades compatíveis com a finalidade normal e características técnicas do navio. Por outro lado, o traço distintivo do fretamento relativamente à locação está na utilização do navio para fins relacionados com a navegação marítima, sendo aplicáveis as regras gerais da locação quando não seja essa a finalidade do contrato, assim se compreendendo também que a lei mande aplicar subsidiariamente a disciplina do contrato de locação no fretamento em *casco nu*, ou seja no caso em que fretador põe à disposição do afretador um navio não armado nem equipado (artigo 42.º do Decreto-Lei n.º 191/87, de 29 de Abril).

A prestação nuclear do fretador consiste em fornecer um navio em bom estado de navegabilidade, sendo que no fretamento a tempo, a gestão náutica lhe continua a pertencer, transferindo-se para o afretador a gestão comercial (artigos 22.º, 25.º e 26.º do Decreto-Lei n.º

191/87, de 29 de Abril). Por outro lado, o contrato de fretamento, ao contrário do contrato de transporte de mercadorias, está sujeito à regra de liberdade de fixação do conteúdo contratual, embora sejam utilizados modelos standard mediante a inclusão de cláusulas padronizadas pelo mercado e instituições especializadas. (sobre todos estes aspectos, cfr. acórdão do STJ de 30 de Outubro de 1997, Processo n.º 98A293, e, na doutrina, MÁRIO RAPOSO, *Fretamento e transporte marítimo – algumas questões*, BMJ n.º 340, págs. 17 e segs.).

Difícilmente se poderia concluir, neste contexto, que o fretamento se traduz no uso ou concessão de uso de um equipamento industrial ou comercial para efeito da previsão do artigo 12.º, n.º 3, do CDT, quando é certo que – como se deixou exposto – as *royalties* se reportam a uma categoria de rendimentos que provêm do uso de direitos de propriedade intelectual, industrial e de transmissão de informação, e no que se refere especificamente à propriedade industrial (aqui se incluindo a indústria e o comércio) corresponde a direitos privativos sobre os processos técnicos e de produção e desenvolvimento da riqueza, tendo por objecto as invenções, as patentes, as marcas, os modelos de utilidade, os modelos e desenhos industriais, os nomes e as insígnias de estabelecimento, os logotipos e as denominações de origem (artigos 1.º e 3.º do Código de Propriedade Industrial).

Note-se que os rendimentos provenientes do uso ou concessão de uso de equipamento industrial, comercial ou científico nem sequer constam do parágrafo 2.º do artigo 12.º da Convenção Modelo, passando a sua tributação a ser regulada como lucros das empresas nos seus artigos 5.º e 7.º, e não se compreende que a sua inclusão na CDT, ao arrepio do direito convencional comum, escape ao sentido geral da norma, que aponta para a qualificação como *royalties* de direitos de propriedade intelectual, de propriedade industrial ou de transmissão de informação.

Por conseguinte, a referência ao uso ou concessão de uso de equipamento industrial, no artigo 12.º, n.º 3, da CDT, não pode entender-se como incluindo o típico contrato de fretamento, quando esta figura se caracteriza pela simples utilização ou exploração de um navio para uma afectação marítima e se encontra regulada, desde há muito, no Código Comercial (artigos 541.º a 561.º) e em subsequente legislação avulsa.

Não tem relevo, neste circunstancialismo, que a retribuição do fretamento seja calculada através de uma percentagem do valor da produção vendida no mercado moçambicano ou internacional, visto que o contrato está sujeito ao princípio da liberdade de forma e nada obstava a que as partes fixassem um custo variável em função dos resultados da exploração em vez de preço predefinido de acordo com outros critérios de avaliação.

7. Não podendo o contrato em causa ser qualificado como *uso ou concessão de uso de um equipamento industrial*, para efeitos do artigo 12.º, n.º 3, do CDT, fica excluída a possibilidade de aplicação da segunda parte desse preceito, que engloba no termo *royalties* os pagamentos efectuados a título de remuneração por assistência técnica que se lhe encontre conexas.

Em qualquer caso, os contratos de fretamento em causa não envolvem qualquer transferência de tecnologia ou de informação tecnológica (know-how), mas a mera integração nas tripulações das embarcações fretadas de tripulantes estrangeiros para efeito de colaborarem na preparação técnica dos tripulantes locais e assegurarem as condições técnico-produtivas da exploração do navio (cláusula quinta, n.º 3), e que são remunerados pela entidade afretadora mediante o pagamento dos correspondentes salários no âmbito de uma mera relação laboral (cláusula 7.ª, n.º 1, alínea c)). Sendo que - como se deixou esclarecido - os pagamentos que têm por base uma percentagem da produção, a que se refere a cláusula 7.ª dos contratos de fretamento, constituem a remuneração do próprio fretamento e não de qualquer tipo de colaboração ou apoio técnico que seja prestado pelos tripulantes estrangeiros.

Por outro lado, os denominados contratos de *cedência de pessoal técnico* ou de *assistência técnica* consistem na colocação de pessoal especializado nas embarcações, em certas funções operativas, que são igualmente remuneradas no quadro de uma relação laboral de subordinação jurídica, sendo de notar que constituem deveres do pessoal contratado integrar-se na estrutura empresarial da entidade afretadora, não abandonar o posto e cumprir o horário de trabalho (cláusula 9ª, n.º 2, alíneas d), e) e f)).

Além de que esses contratos não se encontram sequer associados ao fretamento de navios que tenha sido realizado pela Requerente, não podendo estabelecer-se uma qualquer conexão com o *uso ou a concessão do uso de bens*, ainda que o contrato de fretamento pudesse ser entendido como incluído no conceito de *royalties* para efeito do disposto no citado artigo 12.º, n.º 3, do CDT. Podendo apenas entender-se que se trata de prestação de serviços técnicos.

Termos em que se conclui pela não aplicabilidade ao caso da regra do artigo 12.º, n.º 3, da CDT, não só porque os contratos de fretamento em análise não preenchem o qualificativo de *royalties*, como também porque a prestação de serviços por tripulantes estrangeiros, no âmbito desses contratos, ou a prestação de serviços no quadro de contratos de *cedência de pessoal técnico* ou de *assistência técnica* se reconduzem a uma mera relação laboral que não se enquadra no conceito típico de *assistência técnica* para os efeitos previstos nessa disposição.

E sendo assim não há lugar à dedução, na liquidação de IRC, do crédito de imposto por dupla tributação internacional, e, como se decidiu em situação similar no acórdão proferido no Processo n.º 517/2017-T, é à Requerente que cabe accionar os meios administrativos ou judiciais de garantia junto do outro Estado contratante por cobrança de imposto em desconformidade com a convenção para evitar a dupla tributação.

Face à solução a que se chega, fica prejudicado o conhecimento da questão de ilegalidade da liquidação por violação do artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da convenção, bem como dos pedidos de reembolso do imposto pago e de juros indemnizatórios.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide julgar improcedente o pedido arbitral.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 341.928,44, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixe-se o montante das custas em € 5.814,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2020

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Francisco Nicolau Domingos

A Árbitro vogal

Mariana Vargas