

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 605/2019-T

Tema: IRC – CDT entre Portugal e Espanha; dispensa de retenção na fonte; meios probatórios.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 16 de setembro de 2019, **A... (...)**, associação sem fins lucrativos, NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ...(doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente:

- à declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação adicional de retenção na fonte de IRC n.º 2018 ... e das respetivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018 ..., 2018 ..., 2018 ... e 2018 ..., referentes ao ano de 2015, das quais resultou o montante global a pagar de € 90.555,84;

- à declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019...; e

- à restituição dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

A *Requerente* juntou 4 (quatro) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente faz assentar a impugnação dos atos tributários controvertidos, sumariamente, no seguinte:

Na sequência de uma ação inspetiva realizada à Requerente, referente ao ano de 2015, a AT considerou, além do mais que aqui não releva, que aquela não procedeu à retenção na fonte de IRC em rendimentos pagos a entidades coletivas não residentes e não provou estarem reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte; estava em causa a falta do documento formulário 21-RFI emitido pelas autoridades fiscais espanholas, única prova admitida pela AT para acionamento da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha.

A Requerente apresentou reclamação graciosa, impugnando parcialmente a liquidação adicional de retenção na fonte quanto às seguintes entidades com sede e direção efetiva em Espanha, sem estabelecimento estável localizado em Portugal e naquele país inscritas como contribuintes para efeitos de aplicação de imposto sobre o rendimento: “B..., S.A.”, com o VAT n.º ES ...; “C...”, com o VAT n.º ES ...; e “D..., S.L.”, com o VAT n.º ES Porquanto, relativamente a estas entidades possuía e exibiu documento comprovativo da sua residência fiscal em Espanha e sujeição ao regime normal de tributação nesse país. Essa reclamação graciosa foi indeferida.

A Requerente propugna que está, então, em causa neste processo arbitral a determinação dos documentos exigíveis e necessários para prova dos elementos de facto materiais que configuram o enquadramento na Convenção para evitar a Dupla Tributação dos rendimentos por si pagos a entidades residentes em Espanha, com a inerente dispensa de efetuar retenção na fonte de IRC.

A Requerente alega que a atuação da AT é ilegal, violando o disposto no artigo 98.º, n.º 1, do Código do IRC, pois deveria ter aceite os documentos apresentados pela Requerente como idóneos para a prova dos elementos materiais que excluem a obrigação de retenção na fonte e não deveria ter exigido como único meio de prova possível o formulário Mod. 21-RFI.

Alega, ainda, a Requerente que em momento algum a AT contesta ou põe minimamente em causa a veracidade ou autenticidade dos documentos apresentados pela Requerente, nem contesta que as entidades beneficiárias dos rendimentos sejam efetivamente residentes e tributadas em Espanha: simplesmente exige um documento aprovado por despacho de um membro do Governo, como forma de limitar e condicionar o âmbito de aplicação de um tratado internacional.

Consequentemente, a liquidação adicional de retenção na fonte de IRC que foi emitida é ilegal; por isso, a predita reclamação graciosa deveria ter sido deferida e a AT deveria ter procedido à anulação parcial da liquidação controvertida e dos juros compensatórios na parte correspondente.

A Requerente procedeu ao pagamento integral da referida liquidação controvertida, pelo que tem direito a que lhe seja devolvido o montante de imposto pago a mais, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 23 de setembro de 2019.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 6 de novembro de 2019, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 6 de dezembro de 2019.

5. No dia 21 de janeiro de 2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas, tendo apenas procedido à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

6. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:

A Requerente, no ano de 2015, pagou rendimentos a entidades coletivas não residentes em território nacional, sem que tenha efetuado quaisquer retenções na fonte de IRC; tais rendimentos, em princípio, estavam sujeitos a tributação, em IRC, por via de retenção na fonte a título definitivo, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 94.º do Código do IRC.

Contudo, uma vez que, nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC, aqueles rendimentos podem ser dispensados de retenção na fonte em determinadas condições, a Requerente foi notificada para justificar o facto de não ter sido efetuada a respetiva retenção na fonte e para, caso o referido procedimento resultasse de Convenção para evitar a Dupla Tributação, exibir o respetivo certificado de residência emitido nos termos e condições da respetiva CDT, devidamente autenticado pelas autoridades fiscais dos países de residência de cada um dos beneficiários.

Como a Requerente não demonstrou estarem reunidas as condições de dispensa de retenção na fonte, os aludidos rendimentos foram sujeitos a tributação no momento do pagamento/colocação à disposição do respetivo titular/beneficiário, através de retenção na fonte à taxa liberatória de 25%, cabendo à Requerente, como entidade devedora dos rendimentos, a obrigação de retenção do correspondente imposto e entrega do mesmo nos cofres do Estado.

A AT alega, por outro lado, que na parte final do n.º 1 do artigo da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, prevê-se que a expressão “residente”, para efeitos convencionais, “*não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado*”. Significa isto que a CDT não se basta com

uma simples declaração de residência fiscal, conforme as apresentadas pela Requerente; a CDT é mais exigente, no sentido de às autoridades fiscais dos respetivos Estados de residência fiscal caber emitir uma declaração/certificação quanto à sujeição a imposto nesse mesmo Estado.

Alega, ainda, a AT que o artigo 98.º do Código do IRC mais não faz do que explicitar o que está previsto na referida CDT, designadamente no n.º 2 do respetivo artigo 23.º, sem contrariar os princípios aí constantes, dando a alternativa aos contribuintes de apresentar o certificado emitido pelas autoridades fiscais de Espanha ou de um mesmo certificado emitido pelas autoridades fiscais que, para além da residência fiscal, comprove a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

Ainda que a lei interna, à época, exigisse o referido formulário 21-RFI, a AT em sede de procedimento de inspeção solicitou apenas que a Requerente apresentasse o referido certificado de residência do qual constasse a referência à sujeição a imposto nesse Estado; tal exigência resulta tanto da lei portuguesa como da própria CDT, sendo que a AT apenas pugnou pela prova da sujeição a imposto sobre o rendimento em Espanha, elemento legalmente exigido na subalínea 2 da alínea a) do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IRC.

Em face do exposto, conclui a AT o seguinte: contestou que as entidades beneficiárias fossem tributadas em Espanha; não exigiu o modelo 21-RFI como modo exclusivo de prova; a Requerente não provou cabalmente os pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte e a subsunção destes casos ao disposto no n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC.

Nessa sequência, a AT alega que não estão preenchidos os pressupostos legais para a atribuição de juros indemnizatórios à Requerente, pelo que deve decair a pretensão desta nesse sentido.

7. O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, concedeu prazo para a apresentação de alegações escritas facultativas e sucessivas, tendo fixado o dia 5 de junho de 2020 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

8. Nessa sequência, apenas a Requerente se veio pronunciar afirmando que *«atento o facto de não ter sido produzida prova para além da documental junta aos autos, e de o Requerimento Inicial já conter o conteúdo argumentativo considerado pertinente, considera*

reproduzido tudo o que vem alegado nessa peça inicial. Por tal razão, (...), reitera-se o pedido aí formulado.»

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente foi constituída em 22.12.1999, como associação sem fins lucrativos de direito privado, à data, com a designação “E...” e com o objetivo de promover e garantir a competitividade da indústria portuguesa no ramo automóvel, dela podendo fazer parte pessoas singulares ou coletivas que desenvolvam atividades para as indústrias da mobilidade, nomeadamente automóvel, aeronáutica e ferroviária. [cf. PA (RIT)]

b) Na sequência de três alterações aos respetivos estatutos, a denominação social da Requerente foi alterada para aquela que atualmente se encontra em vigor e o seu objeto social foi alargado, passando a abranger o desenvolvimento de *“atividades de investigação, engenharia e desenvolvimento de produto nas indústrias da mobilidade, nomeadamente, automóvel e mobilidade aeronáutica, espaço e naval, envolvendo universidades, centros de saber e empresas, com o objetivo de posicionar Portugal como referência internacional”*, assumindo como missão contribuir para que Portugal seja uma referência na investigação, conceção, desenvolvimento, fabrico e teste de produtos e serviços das indústrias da mobilidade. [cf. PA (RIT)]

c) A Requerente iniciou a sua atividade em 01.03.2000, encontrando-se coletada para o exercício da atividade principal “Outras atividades associativas, não especificadas” (CAE 94995) e secundária “Outra investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais” (CAE 72190), sendo que, para efeitos de IRC, está enquadrada no regime geral e, enquanto pessoa coletiva que não exerce a título principal atividade natureza comercial, industrial ou agrícola, deve reger-se, para efeitos de determinação da matéria coletável, pela alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, pela alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º e pelos artigos 53.º e 54.º, todos do Código do IRC. [cf. PA (RIT)]

d) A Requerente identifica-se como um centro de engenharia e desenvolvimento de produto que projeta, implementa e concretiza produtos e sistemas inovadores (desde a conceção até à produção de pequenas séries) acompanhando os seus principais parceiros nas indústrias de aeronáutica, mobilidade, naval/*offshore* e automóvel, situando-se no ponto em que o sistema produtivo se cruza com o sistema administrativo e regulador, no sentido de assegurar a articulação entre as políticas públicas e as estratégias empresariais no desenvolvimento do *cluster* que representa, o da mobilidade. [cf. PA (RIT)]

e) Uma parte muito significativa dos negócios da Requerente é efetuada para o mercado externo, sendo que, no decurso do ano de 2015, esteve envolvida em inúmeros projetos privados e cofinanciados. [cf. PA (RIT)]

f) Em fevereiro e junho de 2015, a Requerente pagou rendimentos derivados da prestação de serviços à entidade de direito espanhol, com sede e direção efetiva em Espanha,

sem estabelecimento estável localizado em Portugal, denominada “B..., S. A.”, com o VAT n.º ES... .

g) A Requerente não efetuou retenção na fonte de IRC em relação a tais rendimentos pagos à “B..., S. A.”.

h) Em julho de 2015, a Requerente pagou rendimentos derivados da prestação de serviços à entidade de direito espanhol, com sede e direção efetiva em Espanha, sem estabelecimento estável localizado em Portugal, denominada “C...”, com o VAT n.º ES... .

i) A Requerente não efetuou retenção na fonte de IRC em relação a tais rendimentos pagos à “C...”.

j) Em setembro de 2015, a Requerente pagou rendimentos derivados da prestação de serviços à entidade de direito espanhol, com sede e direção efetiva em Espanha, sem estabelecimento estável localizado em Portugal, denominada “D..., S. L.”, com o VAT n.º ES... .

k) A Requerente não efetuou retenção na fonte de IRC em relação a tais rendimentos pagos à “D..., S. L.”.

l) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2017..., a Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo externo, com âmbito parcial – IRC –, por «*ter declarado prejuízo fiscal na declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de 2015, o que (...) não é possível verificar-se para entidades que não exercem a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola*»; posteriormente, o seu âmbito foi alargado ao IVA e, em virtude de uma segunda alteração, passou a ser geral, com incidência sobre o ano de 2015. [cf. PA (RIT)]

m) No âmbito desse procedimento inspetivo, foi elaborado o respetivo Relatório de Inspeção Tributária que aqui se dá por inteiramente reproduzido e no qual, na parte que aqui importa considerar, foram efetuadas as seguintes correções em sede de retenções na fonte de IRC, com a fundamentação que se transcreve [cf. PA (RIT)]:

Período de Imposto	Retenção na fonte de IRC em falta (€)
201501	4.037,50
201502	11.617,85
201503	1.000,00
201505	7.535,00

201506	1.493,70
201507	20.334,54
201508	1.900,00
201509	20.320,31
201511	5.942,50
201512	6.425,00
Total 2015	80.606,40

«III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

(...)

III.15. Pagamento de rendimentos a não residentes – Retenção na fonte de IRC/IRS em falta

No decurso da análise efetuada no âmbito da presente ação inspetiva constatamos que o A... pagou, em 2015, rendimentos a entidades, singulares e coletivas, não residentes em território nacional, sem que tenha efetuado quaisquer retenções na fonte de IRC ou IRS nem procedido à entrega da declaração Modelo 30 referente aos “Rendimentos pagos ou colocados à disposição de entidades não residentes”, conforme determinado no n.º 7 do artigo 119.º do CIRS e artigo 128.º do CIRC.

Após análise das operações económicas subjacentes aos rendimentos pagos pelo A... às entidades em questão, constatamos que, uma parte considerável dos mesmos, correspondiam à aquisição pelo A... de serviços de consultoria em matéria de engenharia, serviços de formação e de aluguer e manutenção de software, realizados ou utilizados em território português, e, portanto, em princípio, sujeitos a tributação, em sede de IRS ou IRC em território nacional, nos termos da al. f) do n.º 1 e n.º 3, ambos do artigo 18.º do CIRS e da al. 7) da al. c) do n.º 3 e do n.º 4, ambos do artigo 4.º do CIRC, respetivamente.

Esta tributação em sede de IRS e IRC ocorre por via da retenção na fonte a título definitivo, conforme determinado na al. a) do n.º 4 do artigo 71.º do CIRS e al. b) do n.º 3 do artigo 94.º do CIRC, à taxa de 25% de acordo com o n.º 4 do artigo 71.º do CIRS e n.º 4 do artigo 87.º do CIRC.

Contudo, nos termos do n.º 1 do artigo 101.º-C do CIRS e do n.º 1 do artigo 98.º do CIRC, estes rendimentos podem ser dispensados de retenção na fonte, na totalidade, quando por força de

uma “Convenção para Evitar Dupla Tributação” (adiante apenas CDT) celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada. Para que esta dispensa possa efetivar-se os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da verificação dos pressupostos que resultem da convenção para evitar a dupla tributação, nomeadamente através da apresentação de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sua sujeição e imposto sobre o rendimento nesse Estado.

Face ao exposto, foram selecionados algumas das entidades não residentes beneficiárias de rendimentos pagos pelo A... em 2015, e o contribuinte notificado, pessoalmente, em 2018-04-02, na pessoa do administrador F... para, relativamente às mesmas:

“ ...

11. ...justificar o facto de não ter sido efetuada a respetiva retenção na fonte de IRS ou IRC. Caso o referido

procedimento resulte da aplicação de “Convenção para Evitar Dupla Tributação” (CDT), apresentar o respetivo

Certificado de Residência emitido nos termos e condições da respetiva CDT, devidamente autenticado pelas autoridades fiscais dos países de residência de cada um dos beneficiários (pessoas coletivas ou singulares):

...”

Em resposta o contribuinte informa:

“Ponto 11

..., em circunstâncias normais, e no âmbito das contratações efetuadas pelo A... junto de entidades externas internacionais, é prática corrente a solicitação para apresentação de certificado de residência fiscal aquando da formalização do contrato/contratação do serviço, todavia, não dispomos de base de dados e/ou arquivo digital contendo essa informação. Nesse sentido, e tendo em consideração a antiguidade de muita dessa informação, junto apresentamos em anexo cópias de parte dos certificados de residência fiscal solicitados e que até ao momento, conseguimos obter.

...”

Existindo CDT entre Portugal e todos os países dos quais, alegadamente, os beneficiários dos rendimentos pagos pelo A..., seriam residentes para efeitos fiscais, da resposta do contribuinte, concluir-se-ia, à partida, que a respetiva retenção na fonte não teria sido efetuada A..., por terem sido acionados esses acordos entre Estados. Contudo, na análise aos elementos juntos à resposta do A..., verificamos que os mesmos não eram válidos para o efeito pretendido. Por isso, em 2018-06-06, procedeu-se novamente à notificação pessoal do A... com o objetivo de obter a informação já solicitada no ponto 11. da notificação pessoal anteriormente referida, mas, desta vez, foram incluídas todas as situações irregulares identificadas.

Da resposta do contribuinte à última notificação resultam três situações distintas:

- *Apresentação de documento válido para acionar a CDT, quer quanto à forma quer quanto à data de emissão, pelo que, para estes casos, o A... se encontrava efetivamente dispensado de efetuar retenção na fonte de IRS ou IRC pelos rendimentos pagos (é o caso, da entidade G... Ltd);*
- *Apresentação de documento válido para acionar a CDT, quanto à forma, mas não quanto à data de emissão. Os atestados de residência fiscal emitidos para acionar a CDT, nestas condições, foram emitidos pelas respetivas Autoridades Fiscais, entre abril e junho de 2018; e,*
- *Não apresentação de qualquer documento, ou o documento apresentado não cumpre, desde logo quanto à forma (na maior parte dos casos por não ter sido sequer emitido ao abrigo da respetiva CDT).*

Relativamente aos rendimentos pagos a não residentes sujeitos a tributação em território português – no caso, em sede de IRC – por retenção na fonte a título definitivo, em que, não obstante, de forma extemporânea, o A... comprovou estarem reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte ao abrigo da legislação já invocada, nos termos do n.º 6 do artigo 98.º do CIRC, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, é afastada a responsabilidade do A..., enquanto substituto tributário, de entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

(...)

Relativamente aos rendimentos pagos pelo A... em 2015 a entidades não residentes – singulares ou coletivas – para os quais não foi demonstrado estarem reunidas as condições de dispensa de retenção na fonte (não foi feita prova da residência para efeitos fiscais), aqui já abordadas, tais rendimentos ficam sujeitos a tributação no momento do pagamento ou colocação à disposição do respetivo titular ou beneficiário, através de retenção na fonte à taxa liberatória de 25%, cabendo à entidade devedora dos rendimentos – o A... – a obrigação de retenção do correspondente imposto e, bem assim, a respetiva entrega nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que tais quantias deveriam ter sido deduzidas - cfr. n.º 1 e 3 do artigo 98.º do CIRS e n.º 6 do artigo 94.º do CIRC.

Em face do exposto a IT conclui que se encontra em falta o imposto (IRS e IRC) relativo aos rendimentos pagos às entidades abaixo identificadas, sendo devido o imposto nos seguintes períodos, nos termos dos artigos 139.º do CIRS e artigo 132.º do CIRC, pelos valores a seguir apresentados, apurados de acordo com os cálculos evidenciados no anexo 16:

(...)

Conta: 221120300 -B..., S.A

(4) VAT NR ES ... - IRC - 2015 02 - 5.770,35

(...)

Conta: 221120300 -B..., S.A

(4) VAT NR ES ... - IRC - 2015 06 - 1.493,70

(...)

Conta: 221120533 -C...

, S (4) VAT NR E... - IRC - 2015 07 - 13.975,00

(...)

Conta: 221120519 – D... S.L. (2)

VAT NR ES... - IRC - 2015 09 - 20.320,31

(...))»

n) Na sequência do aludido procedimento inspetivo, a AT emitiu a liquidação adicional de retenção na fonte de IRC n.º 2018..., no valor de € 80.606,40 e as respetivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018..., 2018..., 2018... e 2018..., no valor total de € 9.949,44,

referentes ao ano de 2015, das quais resultou o montante global a pagar de € 90.555,84, com data limite de pagamento em 21.11.2018. [cf. documentos anexos ao PPA]

o) Em 21.11.2018, a Requerente procedeu ao pagamento integral e tempestivo do aludido montante de € 90.555,84. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]

p) Em 22 de março de 2019, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra os atos tributários elencados no facto provado n) – cujo requerimento inicial consta do PA e aqui se dá por inteiramente reproduzido –, a qual foi autuada sob o n.º ...2019... e tramitada na Direção de Finanças do Porto, sendo que sobre a mesma recaiu um projeto de decisão de indeferimento, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, relativamente ao qual a Requerente, notificada para o efeito, não exerceu o respetivo direito de audição. [cf. PA (RG)]

q) A Requerente foi notificada, através de ofício da Direção de Finanças do Porto, datado de 11.06.2019, da decisão de indeferimento da referida reclamação graciosa – proferida por despacho do Chefe de Divisão de Direção de Finanças, ao abrigo de subdelegação de competências do Diretor de Finanças do Porto, datado de 07.06.2019 –, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, a qual remeteu para a fundamentação constante do respetivo projeto, no qual, além do mais, está vertido o seguinte que aqui importa salientar [cf. PA (PRG)]:

«Da apreciação do pedido

10. Alega agora a reclamante que se encontram reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte, e, para prova do que alega, junta, os seguintes documentos:

1) como “documento 1”, um atestado de residência fiscal em Espanha, em nome da entidade “B...SA”, emitido pela Agencia Tributaria — Delegación Especial de Madrid.

2) como “documento 2”, um documento comprovativo do domicílio fiscal da entidade “C...SL”, emitido pelo Departamento de Hacienda e Finanzas — Servicio de Gestión de Impuestos Directos.

3) como “documento 3”, um documento comprovativo de residência fiscal em Espanha, em nome da entidade “D... SE”, emitido pela Agencia Tributaria — Delegación Especial de Madrid.

11. Conforme dispõe o art. 98.º do Código do IRC (CIRC), não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do art. 94.º quando, por força de uma convenção destinada a

eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

12. Acrescendo o n.º 2 da mesma norma que nas situações referidas no número anterior, bem como nos n.ºs 12 e 16 do art. 14.º os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de e um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças:

1) certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência; ou

2) acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

13. Ora, a “A...” apresenta, como suporte probatório à sua alegação, os documentos acima mencionados, os quais atestam a residência fiscal das entidades indicadas na p.i., no período em causa, naquele território, porém não é ali confirmada a sujeição a imposto sobre o rendimento em Espanha, elemento legalmente exigido no n.º 2 da alínea a) do art. 98.º do CIRC acima transcrito.

14. Sendo que também não foram apresentados os formulários modelo 21-RFI devidamente preenchidos e certificados pelas Autoridades Fiscais Espanholas, a que se refere o n.º 1 da mesma norma, comprovativos de ter sido acionada a Convenção.

15. Por conseguinte, não estando verificados os pressupostos legais e materiais de que dependeria a dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte, não pode proceder o seu pedido.»

r) A Requerente apresentou à AT os seguintes documentos que aqui se dão por inteiramente reproduzidos:

(i) o certificado de residência fiscal que, sob o documento n.º 2, está anexo ao PPA, emitido pela “Delegación Especial de Madrid” da “Agência Tributaria” e datado de 03.03.2016, no qual se refere, além do mais, o seguinte:

«RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

(...)

Las autoridades fiscales de España certifican que, en cuanto les es posible conocer, B... SA com NIF:..., es residente en ESPAÑA.

(...)

LA ENTIDAD ES RESIDENTE FISCAL DURANTE EL AÑO 2015.

Podrá consultar este certificado en la página de la Agencia Tributaria (...) en:

(...)

“Sede Electronica/Utilidades/cotejo de documentos mediante código seguro de verificación (CSV)”,

utilizando el código seguro de verificación que se proporciona a pie de página.

(...))»

(ii) o certificado de residência fiscal que, sob o documento n.º 3, está anexo ao PPA, emitido pelo “Departamento de Hacienda y Finanzas” da “Gipuzkoako Foru Aldundia” e datado de 05.04.2018, no qual se refere, além do mais, o seguinte:

«DOMICILIOS: DOMICILIO FISCAL

Según los datos que constan en este Departamento, en el período de tiempo de referencia, la persona o entidad que se cita tenía los siguientes domicilios:

NOMBRE: C... SL

NIF: ...

DOMICILIO FISCAL:

Período de tiempo:

entre 31-12-2014 y 05-04-2018

Calle o Plaza: ...

Núm.: 000 Esc.: Piso: 00 Mano:

Município: ... CP: 20200

Provincia: ...

Fecha de actualización: 05-09-2014

(...)»

(iii) o certificado de residência fiscal que, sob o documento n.º 4, está anexo ao PPA, emitido pela “Delegación Especial de Madrid” da “Agencia Tributaria” e datado de 26.06.2018, no qual se refere, além do mais, o seguinte:

«RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

(...)

Las autoridades fiscales de España certifican que, en cuanto les es posible conocer, D... SL com NIF: ..., es residente en ESPAÑA en el sentido del Convenio entre ESPAÑA y PORTUGAL.

(...)

Se certifica la Residencia Fiscal en España durante los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

Podrá consultar este certificado en la página de la Agencia Tributaria (...) en:

(...)

“Sede Electronica/Utilidades/cotejo de documentos mediante código seguro de verificación (CSV)”,

utilizando el código seguro de verificación que se proporciona a pie de página.

(...)»

s) Em 16.09.2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

11. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

12. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório de natureza documental (incluindo o processo administrativo) carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

III.2. DE DIREITO

§1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO

13. A questão jurídico-tributária que consubstancia o epicentro do dissídio entre as partes consiste em determinar se se verificam, ou não, os pressupostos legais de dispensa de retenção na fonte de IRC, estatuídos no artigo 98.º do Código do IRC¹, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente às entidades de direito espanhol, com sede e direção efetiva em Espanha, sem estabelecimento estável localizado em Portugal, referenciadas no probatório (cf. factos provados f), h) e j)).

O Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre o pedido de reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

¹ As normas do Código do IRC serão consideradas na redação em vigor à data dos factos.

§2. DO MÉRITO

§2.1. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

14. Nos meses de fevereiro, junho, julho e setembro de 2015, a Requerente efetuou pagamentos, essencialmente, por aquisição de serviços de consultoria em matéria de engenharia, serviços de formação e de aluguer e manutenção de *software*, realizados ou utilizados em território português, às entidades de direito espanhol denominadas “B..., S. A.”, “C...” e “D..., S. L.”.

Aquelas entidades têm sede e direção efetiva em Espanha e não possuem estabelecimento estável localizado em Portugal.

O n.º 2 do artigo 4.º do Código do IRC estatui que as pessoas coletivas que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. O subsequente n.º 3 estabelece que, para efeitos daquele n.º 2, se consideram obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, ainda, os que, não se encontrando nessas condições, sejam referentes a – entre outros que aqui não relevam – rendimentos derivados de prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras, cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado (n.º 7 da alínea c)). Neste conspecto, importa ainda ter presente o n.º 4 do mesmo artigo, o qual preceitua que não se consideram obtidos em território português os rendimentos referidos na alínea c) do antecedente n.º 3 quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, também, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

A tributação dos aludidos rendimentos, em sede de IRC, ocorre por via da retenção na fonte a título definitivo, como decorre do estatuído no artigo 94.º, n.ºs 1, alínea g), 2 e 3, alínea b), do Código do IRC; a retenção na fonte de IRC é efetuada à taxa de 25%, como determina o n.º 4 do artigo 87.º *ex vi* n.º 5 do artigo 94.º, ambos do Código do IRC. Nos termos do n.º 6 do citado artigo 94.º, a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.

No entanto, o artigo 98.º do Código do IRC estatui que os rendimentos auferidos por entidades não residentes podem ser objeto de dispensa total ou parcial de retenção na fonte, nos seguintes termos que importa aqui respigar:

“1. Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem a direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2. Nas situações referidas no número anterior, bem como nos n.ºs 12 e 16 do artigo 14.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças:

1) Certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência; ou

2) *Acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado;*

(...)

3. *Os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:*

(...)

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

(...)

5. *Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.*

6. *Sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.*

(...)”

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IRC, pelo Despacho n.º 30359/2007, de 29 de novembro, do Ministro de Estado e das Finanças (Diário da República n.º 251, 2.ª Série, de 31 de dezembro de 2007), alterado pelo Despacho n.º 4743-A/2008, de 21 de fevereiro (Diário da República n.º 37, 2.ª Série, de 21 de fevereiro de 2008; retificado pela Rectificação n.º 427-A/2008, de 25 de fevereiro), foram aprovados os modelos de formulários para comprovação dos pressupostos de que depende a aplicação das convenções sobre dupla tributação internacional, destinados a solicitar a dispensa total ou parcial de

retenção na fonte ou o reembolso total ou parcial de imposto que tenha sido retido na fonte, tendo sido um deles o MOD. 21-RFI (pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte).

Entre Portugal e Espanha foi celebrada, em 26 de outubro de 1993, a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (doravante, *CDT Portugal-Espanha*), a qual foi aprovada, para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 29 de junho de 1994 e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 14/95, de 28 de janeiro (Diário da República n.º 24, 1.ª Série - A, de 28 de janeiro de 1995); importa aqui convocar as seguintes normas desta convenção destinada a eliminar a dupla tributação:

“Artigo 1.º

Pessoas visadas

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Artigo 2.º

Impostos visados

(...)

3 – Os impostos actuais a que esta Convenção se aplica são:

(...)

b) Relativamente a Portugal:

(...)

ii) O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas – IRC;

(...)

Artigo 4.º

Residente

1 – Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de

natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

(...)

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1 – Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

(...)

Artigo 26.º

Troca de Informações

1 – As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições desta Convenção ou das leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto no artigo 1.º. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos ou executivos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações poderão ser utilizadas no caso de audiências públicas de tribunais ou de sentença judicial.

2 – O disposto no n.º 1 nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

a) *De tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;*

b) *De fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;*

c) *De transmitir informações reveladoras de segredos comerciais, industriais ou profissionais, ou processos comerciais ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.*

(...)”

§2.2. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

15. Feito o necessário enquadramento normativo e voltando ao caso concreto, resulta do vertido no RIT o seguinte entendimento adotado pela AT (cf. facto provado m)):

«Relativamente aos rendimentos pagos pelo A... em 2015 a entidades não residentes – singulares ou coletivas – para os quais não foi demonstrado estarem reunidas as condições de dispensa de retenção na fonte (não foi feita prova da residência para efeitos fiscais), aqui já abordadas, tais rendimentos ficam sujeitos a tributação no momento do pagamento ou colocação à disposição do respetivo titular ou beneficiário, através de retenção na fonte à taxa liberatória de 25%, cabendo à entidade devedora dos rendimentos – o A... – a obrigação de retenção do correspondente imposto e, bem assim, a respetiva entrega nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que tais quantias deveriam ter sido deduzidas - cfr. n.º 1 e 3 do artigo 98.º do CIRS e n.º 6 do artigo 94.º do CIRC.

Em face do exposto a IT conclui que se encontra em falta o imposto (IRS e IRC) relativo aos rendimentos pagos às entidades abaixo identificadas, sendo devido o imposto nos seguintes períodos, nos termos dos artigos 139.º do CIRS e artigo 132.º do CIRC, pelos valores a seguir apresentados, apurados de acordo com os cálculos evidenciados no anexo 16:

(...)

Conta: 221120300 – B..., S.A

(4) VAT NR ES ...- IRC - 2015 02 - 5.770,35

(...)

Conta: 221120300 -B..., S.A

(4) VAT NR ES ...- IRC - 2015 06 - 1.493,70

(...)

Conta: 221120533 – C...

..., S (4) VAT NR ...- IRC - 2015 07 - 13.975,00

(...)

Conta: 221120519 – D... S.L. (2)

VAT NR ESB... - IRC - 2015 09 - 20.320,31

(...))»

Tal entendimento foi, posteriormente, sufragado na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nos seguintes termos (cf. facto provado q)):

«13. Ora, a “A...” apresenta, como suporte probatório à sua alegação, os documentos acima mencionados, os quais atestam a residência fiscal das entidades indicadas na p.i., no período em causa, naquele território, porém não é ali confirmada a sujeição a imposto sobre o rendimento em Espanha, elemento legalmente exigido no n.º 2 da alínea a) do art. 98.º do CIRC acima transcrito.

14. Sendo que também não foram apresentados os formulários modelo 21-RFI devidamente preenchidos e certificados pelas Autoridades Fiscais Espanholas, a que se refere o n.º 1 da mesma norma, comprovativos de ter sido acionada a Convenção.

15. Por conseguinte, não estando verificados os pressupostos legais e materiais de que dependeria a dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte, não pode proceder o seu pedido.»

16. Dito isto. Para que a CDT Portugal-Espanha seja aplicável ao caso *sub judice*, será necessário comprovar que as entidades “B..., S. A.”, “C...” e “D..., S. L.” são residentes em Espanha e que estão sujeitas, em Espanha, a imposto pelos rendimentos que lhes foram pagos pela Requerente.

Com efeito, para que cada uma daquelas entidades possa ser considerada, no ano de 2015, como «residente de um Estado Contratante», para efeitos da CDT Portugal-Espanha, não

basta que aí estivesse sedeada, pois, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da CDT *«para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar».*

Sendo que, como decorre desta norma, a certificação da residência para efeito do acionamento da Convenção terá de ser feita pelas autoridades fiscais do Estado Contratante do qual o beneficiário dos rendimentos se considera residente. Acontece que, não é na Convenção que vamos encontrar a regulamentação e os procedimentos a adotar para a comprovação dos pressupostos legais para a sua aplicação e de que depende a exclusão da incidência do imposto; efetivamente, decorre da própria Convenção que são as autoridades competentes dos Estados Contratantes que determinam as modalidades de aplicação da Convenção e estabelecem os requisitos que devem ser comprovados pelos Estados Contratantes. Isto mesmo resulta do acórdão do TCAS de 17.12.2009, proferido no processo n.º 0320/09, onde se afirma o seguinte: *«As convenções em causa, elas próprias, não regulam todos os aspectos para que veio contemplar a não retenção na fonte dos rendimentos distribuídos entre a sociedade nacional e as entidades não residentes, desta forma carecendo de uma intervenção legislativa do legislador do Estado outorgante para colmatar as faltas e insuficiências das convenções; como seja a propósito do que entende por domicílio fiscal e o momento em que este e outros requisitos necessários à aplicação das convenções, devem ser apresentados.»*

É neste contexto que surge a previsão normativa constante do artigo 98.º do Código do IRC, no qual importa destacar as exigências probatórias consignadas no seu n.º 2 e, dentro destas, a apresentação de *«formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças»* que, no caso concreto, é o MOD. 21-RFI. Como é afirmado no acórdão do STA de 21.01.2009, proferido no processo n.º 0810/08, *«a apresentação no prazo aí cominado da prova da não residência configura um pressuposto essencial para a aplicação das aludidas Convenções, só então se podendo afirmar que o Estado português abdica do seu poder de tributação e, nessa medida, dispensa a retenção na fonte do IRC devido por parte da entidade que, em princípio, estava obrigada e efetua-la.»*

A propósito daquele formulário e da necessidade, ou não, da respetiva apresentação para comprovar a verificação dos pressupostos legais conducentes à dispensa total ou parcial de retenção na fonte de IRC, já se pronunciaram diversas decisões judiciais e arbitrais, citando-se, a título exemplificativo, as seguintes que merecem a nossa total concordância:

(i) Acórdão do STA de 22.06.2011, prolatado no processo n.º 0283/11, assim sumariado:

«I - Face à nova redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (OE/2008), aos então art.ºs 90.º e 90.º-A do CIRC, a prova da residência dos beneficiários de rendimentos auferidos em Portugal, para efeitos de dispensa de retenção na fonte, em conformidade com o disposto nos actuais art.ºs 97.º e 98.º do CIRC, pode ser efectuada a posteriori.

II - Se à data da ocorrência dos factos tributários, não existia no direito interno norma que impusesse a observância das formalidades que viriam a ser exigidas pela AF através do Despacho n.º 11701/2003, de 28/5, da Ministra de Estado e das Finanças, publicado no DR, II Série, n.º 138, de 17/6/2003, não se podia impor aos interessados a obrigatoriedade de utilização, nesse momento, de tais formulários.

III - Estes formulários não constituem requisitos “ad substantiam”, sendo a prova de residência um mero requisito “ad probationem”, já que a certificação de residência é um acto de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a AF à confirmação desses pressupostos, sendo que, na verdade, o que releva é a efectiva verificação dos respectivos pressupostos, pelo que não devem aqueles formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência.

IV - Assim, ainda que não correspondendo ao modelo oficial actual, atestando os certificados de residência apresentados a residência, e mostrando-se certificados pela autoridade fiscal respectiva, devem os mesmos ser aceites pela AF como prova efectiva da residência dessas entidades.»

(ii) Acórdão do STA de 14.12.2016, proferido no processo n.º 0141/14, assim sumariado:

«I - Existindo convenção destinada a evitar a dupla tributação há, para efeitos de conhecer da dispensa de efectuar a retenção na fonte de IRC, que atender apenas aos pressupostos materiais convencionados.

II - As normas convencionais vinculam os Estados contratantes não podendo ser alteradas pela lei interna de um deles, dada a primazia do direito convencional sobre a lei interna.

III - Ainda que seja da competência de cada um dos estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da convenção não pode aproveitar-se tal facto para em norma procedimental alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção sob pena de violação das normas convencionadas e do disposto no n.º 1 do artigo 1.º da LGT.

IV - Resulta da interpretação dos artigos 103.º da CRP e 90.º do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados “a posteriori” dentro dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364.º, n.º 2 do Código Civil.»

(iii) Acórdão arbitral proferido no processo n.º 715/2014-T, onde é afirmado que «a apresentação do formulário Mod. 21-RFI é uma mera formalidade **ad probationem** e não **ad substantiam**, pelo que a prova da residência noutra Estado poderá ser efectuada por qualquer outro meio idóneo que não única e exclusivamente o sobredito formulário»; consequentemente, é ali entendido «não se encontrar a verificação dos pressupostos para a aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação exclusivamente dependente da apresentação do formulário Mod. 21-RFI, podendo a prova desses pressupostos ser feita por qualquer outro meio».

(iv) Acórdão arbitral prolatado no processo n.º 221/2017-T, no qual é dito que «entende-se que decorre da prevalência das normas de convenções internacionais sobre as normas de direito interno (artigo 8.º, n.º 3, da CRP), bem como do princípio de que os elementos fundamentais da tributação dependem de lei formal (artigo 103.º, n.º 2, da CRP), que a

aplicação do regime que resulta da CDT (...) quando estavam provados os pressupostos materiais da sua aplicação, não pode ser afastada com fundamento na falta de apresentação do MOD. 21-RFI, exigida por um despacho do Ministro das Finanças publicado na II Série, do Diário da República.»

No mesmo sentido desta jurisprudência, Rui Duarte Morais (*Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Reimpressão da edição de Novembro/2007, Coimbra, Almedina, 2009, p. 214) afirma o seguinte:

«Na realidade, a imposição unilateral por um Estado de condições, mesmo que de índole burocrática, que limitem os direitos que para os contribuintes resultam, directamente, de um texto normativo de direito internacional sempre resultaria inconstitucional. O direito interno revogaria, ao menos na prática, parte do disposto pelo direito internacional convencional.»

17. Assente que está a possibilidade de a prova da verificação dos aludidos pressupostos legais ser efetuada por qualquer meio idóneo, e não apenas através da apresentação do formulário MOD. 21-RFI, vejamos, agora, se os certificados de residência juntos pela Requerente, constantes do facto provado r), constituem meios idóneos a tal prova; ou seja, se ao apresentar aqueles certificados de residência, emitidos pelas autoridades fiscais de Espanha, a Requerente logrou demonstrar os pressupostos para a dispensa total de retenção na fonte de IRC e, portanto, se ilidiu a sua responsabilidade enquanto substituta tributária pela entrega do imposto, decorrente do n.º 5 do artigo 98.º do Código do IRC.

Neste conspecto, antes de mais, importa ter presentes os seguintes aspetos: por um lado, é sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos factos que invoca no sentido de dar cobertura legal à dispensa de retenção na fonte de IRC (artigo 74.º, n.º 1, da LGT); e, por outro lado, a AT não colocou em causa a autenticidade/veracidade daqueles certificados de residência emitidos pelas autoridades fiscais espanholas.

A propósito deste último aspeto, há ainda que sublinhar que as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras têm, em princípio, valor probatório idêntico às prestadas pelas autoridades portuguesas, como se infere do n.º 4 do artigo 76.º da LGT; pelo que, não havendo qualquer razão para duvidar da informação prestada, ela deve ser considerada como meio de prova.

Dito isto, relembremos o teor de cada um dos aludidos certificados de residência que foram apresentados pela Requerente (cf. facto provado r)):

(i) o certificado de residência fiscal que, sob o documento n.º 2, está anexo ao PPA, emitido pela “Delegación Especial de Madrid” da “Agencia Tributaria” e datado de 03.03.2016, no qual se refere, além do mais, o seguinte:

«RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

(...)

Las autoridades fiscales de España certifican que, en cuanto les es posible conocer, B... SA com NIF: A..., es residente en ESPAÑA.

(...)

LA ENTIDAD ES RESIDENTE FISCAL DURANTE EL AÑO 2015.

Podrá consultar este certificado en la página de la Agencia Tributaria (...) en:

(...)

“Sede Electronica/Utilidades/cotejo de documentos mediante código seguro de verificación (CSV)”,

utilizando el código seguro de verificación que se proporciona a pie de página.

(...))»

(ii) o certificado de residência fiscal que, sob o documento n.º 3, está anexo ao PPA, emitido pelo “Departamento de Hacienda y Finanzas” da “Gipuzkoako Foru Aldundia” e datado de 05.04.2018, no qual se refere, além do mais, o seguinte:

«DOMICILIOS: DOMICILIO FISCAL

Según los datos que constan en este Departamento, en el período de tiempo de referencia, la persona o entidad que se cita tenía los siguientes domicilios:

NOMBRE: C... SL

NIF:...

DOMICILIO FISCAL:

Período de tiempo:

entre 31-12-2014 y 05-04-2018

Calle o Plaza: ...

Núm.: 000 Esc.: Piso: 00 Mano:

Municipio: ... CP: 20200

Provincia: ...

Fecha de actualización: 05-09-2014

(...)»

(iii) o certificado de residência fiscal que, sob o documento n.º 4, está anexo ao PPA, emitido pela “Delegación Especial de Madrid” da “Agencia Tributaria” e datado de 26.06.2018, no qual se refere, além do mais, o seguinte:

«RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

(...)

Las autoridades fiscales de España certifican que, en cuanto les es posible conocer, D... SL com NIF: ..., es residente en ESPAÑA en el sentido del Convenio entre ESPAÑA y PORTUGAL.

(...)

Se certifica la Residencia Fiscal en España durante los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

Podrá consultar este certificado en la página de la Agencia Tributaria (...) en:

(...)

“Sede Electronica/Utilidades/cotejo de documentos mediante código seguro de verificación (CSV)”,

utilizando el código seguro de verificación que se proporciona a pie de página.

(...)»

18. Começando por este último certificado de residência, afigura-se-nos que a declaração das autoridades fiscais espanholas no sentido de que a “D..., S. L.” é residente em Espanha com o sentido da CDT Portugal-Espanha, nos exercícios de 2014 a 2017, está implicitamente a dizer que é aí residente e que está aí sujeita a imposto, pois é com este sentido que o n.º 1 do artigo 4.º da CDT considera alguma entidade como «*residente de um Estado Contratante*», para efeito da CDT.

Nesta conformidade, é nosso entendimento que com a apresentação deste certificado de residência e apesar de o mesmo não obedecer ao formalismo legalmente previsto, a Requerente comprovou que a “D..., S. L.” era residente em Espanha no ano de 2015 e que estava sujeita, em Espanha, a imposto pelos rendimentos que lhe foram pagos pela Requerente.

Por consequência, julgamos verificados e comprovados os pressupostos para a dispensa de retenção na fonte de IRC, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente à “D..., S. L.”, em setembro de 2015.

19. No concernente aos outros certificados de residência, resulta dos mesmos que as autoridades fiscais espanholas declaram que quer a “B..., S. A.”, quer o “C...” eram residentes em Espanha, no ano de 2015, sem contudo aludirem à CDT Portugal-Espanha.

No entanto, afigurar-se-nos que esse aspeto não é suficiente, nem decisivo no sentido de considerar e sustentar que «*não foi demonstrado estarem reunidas as condições de dispensa de retenção na fonte*» relativamente à “B..., S. A.” e ao “C...”, em virtude de naqueles documentos não estar «*confirmada a sujeição a imposto sobre o rendimento em Espanha*», pese embora atestarem a residência fiscal destas entidades, no período em causa, em Espanha.

Porquanto, os aludidos certificados de residência atinentes à “B..., S. A.” e ao “C...”, ainda que não obedecendo ao formalismo legalmente previsto, atestam o suficiente à comprovação da verificação dos aludidos pressupostos que resultam da CDT Portugal-Espanha

para que haja dispensa de retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos que lhes foram pagos pela Requerente.

Consequentemente, julgamos verificados e comprovados os pressupostos para a dispensa de retenção na fonte de IRC, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente à “B..., S. A.” e ao “C...”, em fevereiro e junho e em julho de 2015, respetivamente.

20. Neste conspecto e sem prejuízo do afirmado, importa ainda dizer que entendendo a AT – como entende – que os aludidos documentos que foram apresentados pela Requerente, apesar de atestarem a residência fiscal das mencionadas entidades, não confirmam a sujeição das mesmas a imposto sobre o rendimento em Espanha, deveria então ter diligenciado, junto das autoridades fiscais espanholas, pela obtenção de informação sobre a sujeição a imposto das entidades em causa, não só atendendo ao princípio da colaboração com o contribuinte, mas também em cumprimento do princípio do inquisitório (artigos 58.º e 59.º, n.º 1, da LGT); tanto mais que as diligências que a AT deve encetar, no âmbito do princípio do inquisitório, estão conexas com a demonstração dos pressupostos da tributação, que lhe incumbe fazer.

Assim, nesse concreto enquadramento e ao invés da posição que assumiu, a AT deveria então ter procedido a um pedido de troca de informações com a Administração fiscal espanhola, nos termos do disposto no artigo 26.º da CDT Portugal-Espanha, para aquilatar se as referidas entidades, para além de serem residentes em Espanha, no ano de 2015, estavam aí sujeitas a tributação sobre os rendimentos que lhes foram pagos pela Requerente.

Como é explicitado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, nos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, quanto ao respetivo artigo 26.º relativo à troca de informações, *«o presente Artigo contém as normas segundo as quais podem ser trocadas informações no âmbito o mais lato possível a fim de estabelecer as bases adequadas para a aplicação da legislação fiscal interna dos Estados Contratantes e das disposições especiais da Convenção.*

(...)

As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão as informações previsivelmente relevantes no sentido de assegurar a aplicação correcta das disposições da Convenção ou das da legislação interna dos Estados Contratantes relativa aos impostos visados pela Convenção, mesmo que, neste último caso, não haja lugar á aplicação de um Artigo específico da Convenção.

(...)

O âmbito da troca de informações abrange todas as matérias fiscais (...).

(...)

A regra enunciada no número 1 permite proceder à troca de informações segundo três formas distintas:

a) a pedido, relativamente a um caso concreto, entendendo-se que há que utilizar antes de mais as fontes de informação habituais previstas pelo procedimento fiscal interno antes de apresentar o pedido de informação ao outro Estado;

(...))»

A possibilidade de aplicação desse mecanismo de cooperação ao caso concreto resulta evidenciada pelo acórdão do STA de 21.01.2009, prolatado no processo n.º 0810/08, no qual se afirma que o mecanismo de troca de informações previsto nas CDT's é «*aplicável no caso de resultarem dúvidas quanto aos certificados apresentados pelo contribuinte*».

No mesmo sentido, foram prolatados outros arestos, sendo disso exemplo os acórdãos do TCAS de 10.11.2016, proferido no processo n.º 09554/16 e de 08.02.2018, proferido no processo n.º 46/10.0BELRS, tendo neste último sido sumariado o seguinte:

«Havendo dúvidas sobre os elementos declarados para efeitos da aplicação da CDT, a AT sempre as poderia ter dissipado através de mecanismo próprio, o de troca de informações previsto no art. 25.º [26.º] da CDT, não sendo razoável exigências de prova excessivas e desproporcionais quando não existem razões concretas justificativas dessa mesma exigência.»

Tanto mais que, como salienta Rui Duarte Morais (*ob. cit.*, p. 213), «*só devem ser liquidados impostos quando estejam preenchidas as respectivas hipóteses legais, devendo a*

administração fiscal abster-se de proceder a liquidações quando esteja em condições de verificar que tal não acontece. Antes de proceder a uma qualquer liquidação adicional, a administração fiscal tem o dever de se informar da realidade da situação, na medida em que tal esteja, razoavelmente, ao seu alcance. Ora, nestas situações, a nossa administração fiscal tem o poder-dever de se informar, junto da administração fiscal do país de residência do beneficiário do pagamento, se este, à data, aproveitava de isenção ou de redução de retenção na fonte. É que, quer o sistema comunitário quer as convenções prevêem mecanismos de troca de informação entre as administrações dos Estados, os quais não visam apenas proteger os seus interesses fazendários mas, também, assegurar a efectivação dos direitos que para os neles residentes resultam dos textos convencionais. Estamos perante o chamado efeito “escudo” (shield), amplamente reconhecido.

(...)

Sendo que ao sujeito passivo assiste o direito de solicitar que seja a administração a obter tal informação junto da sua congénere do outro Estado, o que, por regra, não poderá ser recusado, atento o princípio da investigação (da procura da verdade material) que preside ao procedimento e ao processo tributários.»

21. Nestes termos, a liquidação adicional de retenção na fonte de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2015, na parte resultante de retenções na fonte relativas aos rendimentos pagos pela Requerente à “B..., S. A.”, ao “C...” e à “D..., S. L.”, no montante total de € 41.559,36, padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 98.º, n.ºs 1, 2, alínea a) e 6, do Código do IRC, pelo que deve ser anulada, nessa mesma parte.

A decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019..., na medida em que manteve a controvertida liquidação adicional de retenção na fonte de IRC, na parte agora declarada ilegal, padece de igual vício invalidante, o que determina a sua anulação.

§2.3. DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

22. O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estatui que *são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.*

Na situação *sub judice*, concluiu-se que o ato de liquidação adicional de retenção na fonte de IRC controvertido é parcialmente inválido por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, gerador de anulabilidade quanto ao montante total de € 41.559,36.

Tendo sido esse, além do mais, um pressuposto subjacente às liquidações de juros compensatórios controvertidas, estas enfermam de idêntico vício invalidante e, por consequência, devem ser anuladas na parte em que tais juros incidem sobre o aludido montante de imposto.

§2.4. REEMBOLSO DOS MONTANTES (INDEVIDAMENTE) PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

23. A Requerente peticiona, ainda, o reembolso dos montantes de imposto – € 41.559,36 – e de juros compensatórios indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais; sendo que resultou comprovado que a Requerente procedeu ao pagamento integral dos valores resultantes dos atos de liquidação controvertidos (cf. facto provado o)).

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que

estabelece, que *a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.*

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que *é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Isto posto, cumpre, então, apreciar os pedidos de reembolso dos montantes de imposto e de juros compensatórios indevidamente pagos e de pagamento de juros indemnizatórios.

§2.4.1. DO REEMBOLSO DOS MONTANTES (INDEVIDAMENTE) PAGOS

24. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação parcial dos atos de liquidação controvertidos, há lugar a reembolso da prestação tributária indevidamente suportada pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se aqueles atos tributários não tivessem sido praticados nos termos em que foram.

Destarte, procede o pedido de reembolso à Requerente dos montantes indevidamente suportados quer a título de imposto – € 41.559,36 (quarenta e um mil quinhentos e cinquenta e nove euros e trinta e seis cêntimos) –, quer a título de juros compensatórios; o montante destes últimos deverá ser determinado pela AT, em cumprimento da presente decisão.

§2.4.2. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

25. O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estatui que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*, estatuindo o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os *“juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos”*.

No caso concreto, verifica-se que a ilegalidade e a consequente anulação parciais dos atos de liquidação controvertidos, nos termos acima referidos, é inteiramente imputável à AT; o mesmo sucedendo, aliás, quanto à declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Destarte, concluímos que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, a liquidar após a determinação pela AT, em cumprimento da presente decisão, do valor de juros compensatórios indevidos que acresce ao valor de imposto indevido – € 41.559,36 (quarenta e um mil quinhentos e cinquenta e nove euros e trinta e seis cêntimos) –, perfazendo o respetivo somatório o montante total indevidamente pago pela Requerente e sobre o qual incidirão os juros indemnizatórios.

*

26. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular a liquidação adicional de retenção na fonte de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2015, na parte resultante de retenções na fonte relativas aos rendimentos pagos pela Requerente à “B..., S. A.”, ao “C...” e à “D..., S. L.”, no montante total de € 41.559,36, com as legais consequências;
- b) Declarar ilegal e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019..., com as legais consequências;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente os seguintes montantes, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais:
 - € 41.559,36 (quarenta e um mil quinhentos e cinquenta e nove euros e trinta e seis cêntimos), a título de imposto indevidamente pago;
 - o montante de juros compensatórios que, em execução desta decisão, se apure ter sido suportado em excesso.
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo.

*

VALOR DO PROCESSO

No PPA, a Requerente indicou, como valor da ação, o montante de € 41.599,99.

Na sua Resposta, a AT impugnou aquele valor, por entender que o mesmo resultou de uma errónea quantificação, em sede de PPA, dos montantes retidos na fonte, tendo afirmado que o valor da ação deveria ser fixado em € 41.559,36.

No exercício do contraditório, a Requerente veio pronunciar-se nos termos constantes do requerimento apresentado em 31.01.2020 – que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, tendo confirmado a existência do lapso apontado pela AT e concluído que, efetivamente, o valor da ação deve ser fixado em € 41.559,36.

Nesta conformidade e tendo em consideração o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 41.559,36 (quarenta e um mil quinhentos e cinquenta e nove euros e trinta e seis cêntimos)**.

*

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.**

*

Notifique.

Lisboa, 11 de março de 2020.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)