

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 389/2019-T

Tema: IRC/2016 – Crédito de imposto por dupla tributação internacional – Royalties – Artigo 23.º-1c), da CDT entre Portugal e Moçambique – Artigo 91.º-2 e 4 do CIRC.

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

A -PARTES

A..., S.A., titular do NIPC..., com sede ..., -...-... ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e desse modo o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 2019-06-05, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, no dia 2019-06-14, conforme consta da respetiva ata.

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 b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou os Árbitros Juiz José Poças Falcão (Presidente), o Dr. Paulo Ferreira Alves e a Dr.ª Adelaide Moura e, cuja nomeação foi aceite nos termos legalmente previstos.

Em 2019-07-30, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico, e não manifestaram vontade de recusar a designação do Árbitro.

Em conformidade, com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, ficou regularmente constituído, em data de 2019-08-20.

Por despacho arbitral de 24-10-2019, foi dispensada a realização da reunião prevista no disposto no artigo 18.º do RJAT, tendo ambas as partes sido convidadas a apresentar no prazo simultâneo de 20 dias alegações finais escritas, as quais apresentaram.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos art.ºs 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 encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B – PEDIDO

1. A ora Requerente, peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), n.º..., referente ao exercício de 2016, no valor de 98.112,31 (noventa e oito mil, cento e doze euros e trinta e um cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação em sede IRC, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, em síntese, o seguinte:

3. A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, sujeito passivo de IRC, que se dedica, em Portugal e no estrangeiro, a exploração da indústria de pesca e produtos alimentares derivados, bem como a sua conservação, comercialização e atividades conexas.
4. Em 2016, a Requerente prestou serviços de cedência de pessoal técnico e de fretamento em Moçambique a diversas sociedades aí sediadas.
5. Nesta sequência, a Requerente recebeu:
- (i) Da sociedade B..., LDA., a título de contraprestação pelos serviços que lhe foram prestados pela Requerente, as seguintes quantias em 13 de setembro de 2016, o montante global de € 295.388,66, em 9 de novembro de 2016, o montante global de € 94.860,12 e entre 13 de março e 27 de abril de 2017, o valor global de USD \$ 288.374,11.
 - (ii) Da sociedade C..., LDA., efetuou os seguintes pagamentos: em 12 de setembro de 2016, o montante global de € 277.785,15, em 3 de novembro de 2016, o montante global de € 66.244,15 e em 20 de outubro de 2017, o montante global de € 112.883,07.
 - (iii) Da sociedade D..., LDA., em 13 de outubro de 2017, o valor de USD \$ 359.466,36.
 - (iv) Da sociedade E..., LDA., em 22 de junho de 2017, o montante de USD \$ 142.568,03, em 19 de julho de 2017, o montante de valor global de USD \$ 124.900,76.
6. Alega a Requerente que estes rendimentos - no valor global de € 1.715.401,70 foram considerados na determinação do lucro tributável da Requerente referente ao ano de 2016 e, consequentemente, refletidos na autoliquidação do IRC correspondente ao indicado exercício.
7. Sobre os rendimentos brutos incidiu Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas moçambicano («IRPC») a taxa liberatória de 10%, o qual foi liquidado e cobrado pelas referidas sociedades moçambicanas através do mecanismo de retenção na fonte.

- 8.** As identificadas sociedades moçambicanas procederam, na qualidade de substitutos tributários, a retenção na fonte de IRPC no montante global de € 171.540,17 correspondente a 10% do total dos rendimentos brutos acima indicados.
- 9.** A Requerente apresentou, em 30 de maio de 2017, a respetiva declaração «Modelo 22» de IRC relativa ao exercício de 2016, tendo apurado, o lucro tributável de € 725.195,36 ii) a coleta de IRC no valor de € 152.291,03 e, bem assim, e a derrama municipal no montante de € 10.877,93.
- 10.** A Requerente não procedeu a totalidade da dedução do crédito de imposto referente ao IRPC suportado em Moçambique, tendo utilizado apenas o montante de € 73.427,86.
- 11.** A referida autoliquidação de IRC não reflete parte do crédito de imposto - no montante de € 98.112,31 a que a Requerente tem direito nos termos da Convenção entre a República Portuguesa e a República de Moçambique para Evitar as Duplas Tributações e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património e respetivo Protocolo.
- 12.** A Requerente deduziu, no passado dia 6 de novembro de 2018, uma reclamação graciosa do referido ato de autoliquidação de IRC.
- 13.** De acordo com o entendimento da Autoridade tributária, a importância a deduzir por crédito de imposto nunca poderá - independentemente de existir, ou não, Convenção sobre Dupla Tributação e a taxa aplicada no Estado da fonte ser inferior à do IRC -, 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.
- 14.** De resto, este entendimento encontra-se refletido na declaração «Modelo 22» de IRC, no âmbito da qual o sujeito passivo de IRC terá de indicar - não outra, mas apenas -, a menor de duas quantias: i) o imposto pago no estrangeiro; ou ii) o valor correspondente ao imposto pago no estrangeiro incidente sobre o rendimento líquido aí gerado.
- 15.** Assim, tendo acompanhado o entendimento da Administração tributária sobre esta matéria e, bem assim, seguindo as instruções pela mesma veiculadas, a Requerente viu-se impedida de indicar, na declaração «Modelo 22» de IRC relativa ao exercício de 2016, o valor

total do imposto pago em Moçambique, não tendo, por conseguinte, beneficiado do crédito de imposto a que, como se verá de seguida, tinha direito.

16. Mais sustenta, que o Código do IRC consagrou a regra de tributação segundo o princípio da universalidade, de acordo com o qual são tributados todos os rendimentos do sujeito passivo residente, incluindo aqueles originários de país estrangeiro.

17. Por conseguinte, nos termos da norma convencional sob apreciação, a dedução relativa à dupla tributação internacional, opera-se nos seguintes termos: (i) o sujeito passivo de IRC residente em Portugal que obtiver rendimentos tributados em Moçambique tem direito a deduzir à coleta de IRC e à derrama municipal uma importância igual ao IRPC (incidente sobre os rendimentos ilíquidos); (ii) a importância assim deduzida não poderá, porém, exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos ilíquidos tributados em Moçambique (o que, atenta a taxa Liberatória aplicada, de 10%, não se verifica no caso sob apreciação).

18. Significa, pois, o que antecede que a Requerente tem o direito a deduzir integralmente o valor de IRPC pago em Moçambique no referido montante de € 171.540,17.

19. Assim, não podendo a dedução a título de crédito de imposto ultrapassar o valor correspondente à soma da coleta de IRC de 2016 (€ 152.291,03) e da derrama municipal (€ 10.877,93) devia a referida autoliquidação de IRC ter refletido: i) a imediata utilização de crédito de imposto no montante de € 163.168,96; ii) o reporte do excedente - ou seja de € 8.371,21 - a ser deduzido nos cinco períodos de tributação seguintes, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 91.º, do Código do IRC.

20. Por conseguinte, tendo sido utilizado apenas o crédito de imposto no valor de € 73.427,86, impõe-se concluir que o ato de liquidação de IRC referente ao ano de 2016 é ilegal, devendo, nessa medida, ser anulado, com as demais consequências legais daí decorrentes, procedendo-se ao imediato reembolso à REQUERENTE do montante de € 89.741, e, bem assim, ao reporte do valor de € 8.371, por forma a poder ser objeto de dedução nos cinco períodos de tributação seguintes.

21. Termina a Requerida defendendo a ilegalidade do ato de autoliquidação de IRC de 2016 com o reembolso do montante € 89.741,10 acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, e, bem assim, procedendo-se ao reporte do montante de € 8.371,21, para ser deduzido nos cinco períodos de tributação seguintes.

D -Da resposta da AT:

22. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

23. Em resultado da conjugação dos normativos legais aplicáveis, o exercício do direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos da alínea a), do n.º 2 do art.º 90.º e números 1 e 2 do art.º 91.º, do CIRC, quando exista uma CDT está dependente da comprovação:

- (i) que os rendimentos obtidos no estrangeiro, i.e., acrescidos do imposto pago no país da fonte, *in casu*, Moçambique, estão incluídos na matéria coletável (cfr., n.º 1 do art.º 68.º e n.º 1 do art.º 91.º, do CIRC);
- (ii) que os rendimentos em causa possam ser tributados no outro Estado (Moçambique) e esse Estado tenha exercido tal competência (cfr., alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º da CDT e n.º 1 e 2 do art.º 91.º do CIRC).
- (iii) Do imposto sobre o rendimento efetivamente pago no país de origem dos rendimentos.

24. Relativamente à exigência referida em (i), a mera análise dos valores inscritos na declaração de rendimentos modelo 22 não permite confirmar se os rendimentos obtidos em Moçambique estão incluídos no lucro tributável e, conseqüentemente na matéria coletável; porém, verifica-se que no campo 749 – Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art. 68.º, n.º 1) do Quadro 07 da declaração de rendimentos

modelo 22, não foi inscrita qualquer quantia, o que indicia que os rendimentos obtidos no estrangeiro poderão ter sido contabilizados brutos, i.e., sem dedução dos impostos retidos na fonte, mas, de todo o modo, não se dispõe elementos suscetíveis de validar tal procedimento.

25. No que se refere à exigência descrita em (ii) que os rendimentos em causa possam ser tributados no outro Estado (Moçambique) e esse Estado tenha exercido tal competência (cfr., alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º da CDT e n.º 1 e 2 do art.º 91.º do CIRC), elucidam os comentários (parágrafo 15) aos artigos 23.º-A e 23.-B do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (doravante MCOCDE) 1 e, igualmente os comentários aos artigo 23.º-a e 23.º-B, do Modelo de Convenção de Dupla tributação entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento das Nações Unidas 2 .

26. Posto isto, importa começar por apurar se os rendimentos obtidos pela Requerente em Moçambique, não imputáveis a um seu estabelecimento estável aí situado, podem ser tributados nesse Estado nos termos da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Moçambique e Portugal – CDT.

27. Sustenha a Requerida, que compulsados todos os documentos juntos ao ppa, foi possível extrair os seguintes resultados:

- (i) os pagamentos efetuados à Requerente correspondem a remunerações, a título de cedência de pessoal técnico, ao abrigo de contratos de assistência técnica e de fretamento de embarcações equipadas e com tripulação portuguesa.
- (ii) a base legal das retenções na fonte é constituída pelo n.º 2 do art.º 12.º da CDT entre Moçambique e Portugal e por disposições da lei interna Moçambicana – o art.º 67.º e a alínea c), n.º 4 do art.º 62.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, exceto no caso da Certidão N.º 1622/2017, emitida pela Unidade dos Grandes Contribuintes, que alude a pagamentos de USD 5.242,75, sem retenção na fonte pelo n.º 1 do art.º 7.º da CDT entre Moçambique e África do Sul.

- 28.** Aqui chegados, há que averiguar se os rendimentos provenientes das prestações de serviços de cedência de pessoal técnico, ao abrigo de um contrato de assistência técnica e os serviços de afretamento de embarcação equipada e com tripulação portuguesa cabem no conceito de «royalties» vertido no n.º 3 do art.º 12.º da CDT entre Moçambique e Portugal, ou se qualificam como rendimentos de natureza empresarial, resultantes do exercício de atividade empresarial abrangidos pelo n.º 1 do art.º 7.º (Lucros das empresas) da Convenção que atribui ao Estado da residência da empresa, *in casu*, Portugal, a competência exclusiva para a tributação dos rendimentos das prestações de serviços.
- 29.** Defende a Requerida, que ficam afastados do n.º 3 do art.º 12.º da CDT com Moçambique as remunerações provenientes de contratos em que o objeto principal é a cedência de pessoal técnico nos termos de um contrato de assistência técnica desligada de contratos de transmissão de know-how ou de outra realidade tributável em sede de royalties.
- 30.** Tais remunerações constituem rendimentos de uma atividade empresarial e, como tal, são abrangidos pelo n.º 1 do art.º 7.º da CDT entre Moçambique e Portugal, o que vale pode dizer que, não dispondo a Requerente de um estabelecimento estável em Moçambique ao qual sejam imputados tais rendimentos, a competência para a sua tributação é exclusiva do Estado da residência do prestador.
- 31.** Também as remunerações auferidas a título de afretamento de embarcações equipadas e com tripulação portuguesa não qualificam como ‘royalties’ na aceção do n.º 3 do art.º 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 objeto do contrato agrega a cedência de uso de um bem de equipamento – a embarcação – e um conjunto de outras prestações.
- 32.** Sustenta a Requerida, que as remunerações assim obtidas reconduzem-se igualmente à categoria dos rendimentos de carácter empresarial abrangidos pelo n.º 1 do art.º 7.º da CDT.
- 33.** Defendendo, que a base legal, invocada pelas autoridades fiscais moçambicanas, para suportar as retenções na fonte é uma disposição da lei interna - a alínea c) do n.º 4 do art.º 62.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, o que demonstra que aqueles rendimentos não foram subsumidos na norma convencional do n.º 3 do art.º 12.º.

34. Assim sendo, dado o incumprimento da 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 efetuados pelas sociedades moçambicanas, por violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º da CDT 6 e n.º 2 do art.º 91.º do CIRC .

35. Termina a Requerida alegando: os rendimentos obtidos pela Requerente em Moçambique não cabem no conceito de royalties dado pelo n.º 3 do art.º 12.º da CDT entre Moçambique e Portugal, como tal, qualificam como rendimentos de carácter empresarial, incluídos no n.º 1 do art.º 7.º da CDT, o que significa que, nos termos da Convenção, estes rendimentos não podem ser tributados em Moçambique. Consequentemente, o imposto pago em Moçambique não pode ser deduzido à coleta do IRC, ao abrigo da alínea a), do n.º 1 do art.º 23.º da CDT e do n.º 2 do art.º 91.º do CIRC, por falta de base legal. Mas ainda que, por mera hipótese de raciocínio, sem conceder, os rendimentos obtidos pela Requerente em Moçambique sejam equiparados a royalties, o pedido formulado ao tribunal arbitral no sentido de lhe ser permitida a dedução integral do imposto pago nesse Estado, não deve ser considerado procedente, por exceder o limite máximo da dedução calculado nos termos da norma da alínea b), do n.º 1 do art.º 91.º do CIRC que, em nada, contraria o disposto da alínea a), do n.º 1 do art.º 23.º da CDT entre Moçambique e Portugal.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

36. Previamente a entrar na apreciação da questão submetida a pronuncia, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão a proferir, tendo como base os factos alegados em consonância com a prova documental carreada para os autos.

37. Assim, de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, atendendo à prova produzida através dos documentos juntos, sobre os quais não foi suscitado pelas partes a elisão da autenticidade ou da força probatória dos mesmos, o presente Tribunal, aceita os documentos como verdadeiros, idóneos, e autênticos, conforme o estipulado no artigo 75.º n.º 1 da LGT.

Em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal, por assente, os seguintes factos:

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

39. Em 2016, a Requerente prestou serviços de cedência de pessoal técnico e de fretamento em Moçambique a diversas sociedades aí sediadas, a qual recebeu o valor global de 1.715.401,70€, referidos na autoliquidação de IRC, correspondente aos seguintes pagamentos a Requerente, que foram feitos da seguinte forma:

40. Por parte da sociedade B..., LDA:

- (i) Em 13 de setembro de 2016, o montante global de € 295.388,66 (duzentos e noventa e cinco mil, trezentos e oitenta e oito euros e sessenta e seis centavos), correspondentes às faturas n.º FT160/4, de 30 de abril de 2016; FT160/5, de 30 de abril de 2016; FT160/6, de 30 de abril de 2016; FT160/11, de 30 de abril de 2016; FT160/12, de 30 de abril de 2016; FT160/13, de 30 de abril de 2016; FT160/17, de 30 de abril de 2016; FT160/18, de 30 de abril de 2016; FT160/19, de 30 de abril de 2016; FT160/20, de 30 de abril de 2016; FT160/24, de 30 de abril de 2016; FT160/25, de 30 de abril de 2016; FT160/26, de 30 de abril de 2016; FT160/31, de 30 de abril de 2016; FT160/32, de 30 de abril de 2016; FT160/33, de 30 de abril de 2016; FT160/37, de 30 de abril de 2016; FT160/43, de 31 de maio de 2016; FT160/44, de 31 de maio de 2016; FT160/45, de 31 de maio de 2016; FT160/49, de 31 de maio de 2016; FT160/50, de 31 de maio de 2016; FT160/54, de 30 de junho de 2016; FT160/55, de 30 de junho de 2016; FT160/56, de 30 de junho de 2016; FT160/60, de 30 de junho de 2016; FT160/61, de 30 de junho de 2016; FT160/62, de 30 de junho de 2016; FT160/66, de 31 de julho de 2016; FT160/67, de 31 de julho de 2016; FT160/68, de 31 de julho de 2016; FT160/73, de 31 de julho de 2016; FT160/74, de 31 de julho de 2016;
- (ii) Em 9 de novembro de 2016, o montante global de € 94.860,12 (noventa e quatro mil, oitocentos e sessenta euros e doze centavos), correspondente as faturas n.º FT160/91, de 31 de agosto de 2016; FT160/92, de 31 de agosto de 2016; FT160/93, de 31 de agosto de 2016; FT160/97, de 31 de agosto de 2016; FT160/135, de 30 de setembro

de 2016; FT160/136, de 30 de setembro de 2016; FT160/137, de 30 de setembro de 2016; FT160/141, de 30 de setembro de 2016; FT160/142, de 30 de setembro de 2016;

- (iii) Entre 13 de março e 27 de abril de 2017, o valor global de USD \$ 288.374,11 (duzentos e oitenta e oito mil, trezentos e setenta e quatro dólares americanos e onze centavos), correspondente a € 273.785,70 (duzentos e setenta e três mil, setecentos e oitenta e cinco euros e setenta centavos), por conta das faturas n.º FT160/183, de 30 de novembro de 2016; FT160/196, de 30 de dezembro de 2016; FT160/211, de 30 de dezembro de 2016; e FT170/3, de 28 de fevereiro de 2017;

41. Por parte da sociedade C..., LDA.:

- (i) Em 12 de setembro de 2016, o montante global de € 277.785,15 (duzentos e setenta e sete mil, setecentos e oitenta e cinco euros e quinze centavos), correspondente às faturas n.º FT160/7, de 30 de abril de 2016; FT160/8, de 30 de abril de 2016; FT160/9, de 30 de abril de 2016; FT160/10, de 30 de abril de 2016; FT160/14, de 30 de abril de 2016; FT160/15, de 30 de abril de 2016; FT160/16, de 30 de abril de 2016; FT160/21, de 30 de abril de 2016; FT160/22, de 30 de abril de 2016; FT160/23, de 30 de abril de 2016; FT160/27, de 30 de abril de 2016; FT160/28, de 30 de abril de 2016; FT160/29, de 30 de abril de 2016; FT160/30, de 30 de abril de 2016; FT160/34, de 30 de abril de 2016; FT160/35, de 30 de abril de 2016; FT160/36, de 30 de abril de 2016; IT160/38, de 30 de abril de 2016, IT160/46, de 31 de maio de 2016; IT160/47, de 31 de maio de 2016; IT160/48, de 31 de maio de 2016; IT160/51, de 31 de maio de 2016; FT160/52, de 31 de maio de 2016; FT160/53, de 31 de maio de 2016; FT160/57, de 30 de junho de 2016; IT160/58, de 30 de junho de 2016; IT160/59, de 30 de junho de 2016; FT160/63, de 30 de junho de 2016; FT160/64, de 30 de junho de 2016; FT160/65, de 30 de junho de 2016; FT160/69, de 31 de julho de 2016; IT160/70, de 31 de julho de 2016; IT160/71, de 31 de julho de 2016; FT160/75, de 31 de julho de 2016; IT160/76, de 31 de julho de 2016; FT160/77, de 31 de julho de 2016;
- (ii) Em 3 de novembro de 2016, o montante global de € 66.244,15 (sessenta e seis mil, duzentos e quarenta e quatro euros e quinze centavos), correspondente às faturas n.º IT160/94, de 31 de agosto de 2016; IT160/95, de 31 de agosto de 2016; FT160/96,

de 31 de agosto de 2016; IT160/98, de 31 de agosto de 2016; IT160/138, de 30 de setembro de 2016; IT160/139, de 30 de setembro de 2016; FT160/140, de 30 de setembro de 2016; IT160/143, de 30 de setembro de 2016; IT160/147, de 30 de setembro de 2016

- (iii) Em 20 de outubro de 2017, o montante global de € 112.883,07 (cento e doze mil, oitocentos e oitenta e três euros e sete cêntimos), correspondente às faturas n.FT160/159, de 31 de outubro de 2016; IT160/160, de 31 de outubro de 2016; IT160/161, de 31 de outubro de 2016; FT160/164, de 31 de outubro de 2016; IT160/165, de 31 de outubro de 2016; FT160/174, de 30 de novembro de 2016; IT160/175, de 30 de novembro de 2016; FT160/176, de 30 de novembro de 2016; FT160/179, de 31 de novembro de 2016; IT160/180, de 30 de novembro de 2016; IT160/181, de 30 de novembro de 2016; FT160/202, de 30 de dezembro de 2016; FT160/203, de 30 de dezembro de 2016; IT160/204, de 30 de dezembro de 2016; FT160/206, de 30 de dezembro de 2016; FT160/207, de 30 de dezembro de 2016; e FT160/208, de 30 de dezembro de 2016;

42. Por parte da sociedade D..., LDA.,

- (i) Em 13 de outubro de 2017, o valor de USD \$ 359.466,36 (trezentos e cinquenta e nove mil, quatrocentos e sessenta e seis dólares americanos e trinta e seis cêntimos), correspondente a € 341.017,80 (trezentos e quarenta e um mil dezassete euros e oitenta cêntimos), por conta das faturas n. IT160/185, de 30 de novembro de 2016, FT160/186, de 30 de novembro de 2016, FT160/197, de 30 de dezembro de 2016, FT160/198, de 30 de dezembro de 2016, FT160/212, de 30 de dezembro de 2016 e IT160/213, de 30 de dezembro de 2016 e do respetivo aviso de lançamento n.AL 70000253, de 20 de outubro de 2017, emitido para encontro de contas;

43. Por parte da sociedade E..., LDA:

- (i) Em 22 de junho de 2017, o montante de USD \$ 142.568,03 (cento e oitenta e dois mil quinhentos e vinte dólares americanos e sessenta e sete cêntimos), correspondente a €134.293,40 (cento e trinta e quatro mil, duzentos e noventa e três euros e quarenta

cêntimos), por conta da fatura n. FT160/182, de 30 de novembro de 2016 e do aviso de lançamento n.ºAL..., de 30 de novembro de 2016;

(ii) Em 19 de julho de 2017, o montante de valor global de USD \$ 124.900,76 (cento e vinte e quatro mil novecentos dólares americanos e setenta e seis cêntimos), correspondente a €119.143,10 (cento e dezanove mil, cento e quarenta e três euros e dez cêntimos), referente as faturas n. IT160/195 e FT160/210, ambas de 30 de dezembro de 2016.

44. A Requerente apresentou, em 30 de maio de 2017, a declaração «Modelo 22» de IRC relativa ao exercício de 2016, tendo apurado, o lucro tributável de € 725.195,36, uma coleta de IRC no valor de € 152.291,03 e derrama municipal no montante de € 10.877,93.

45. A Requerente apresentou no dia 6 de novembro de 2018, uma reclamação graciosa do referido ato de autoliquidação de IRC.

46. Não existiu resposta a reclamação graciosa apresentada, pelo que se presume o indeferimento tácito da mesma.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

47. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

48. Atenta as posições assumidas pelas partes nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

49. A alegada pela Requerente:

(i) Declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), n.º..., referente ao exercício de 2016, com a reembolso do valor de 98.112,31 (noventa e oito

mil, cento e doze euros e trinta e um cêntimos) e reporte do montante de € 8 371,21, a deduzir nos 5 períodos de tributação seguintes e

- (ii) Condenação ao pagamento de juros indemnizatórios

50. Atendendo às posições assumidas pelas partes nos articulados e alegações apresentados, o pedido de pronúncia arbitral a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade do sobredito e ora sindicado ato tributário de autoliquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRCI), n.º..., referente ao exercício de 2016.

DO DIREITO:

1. Questões em análise:

- a) Qualificação dos rendimentos tributados em Moçambique
- b) Crédito do imposto pago em Moçambique
- c) Norma do IRC incompatível com a norma do CDT que estabelece dedutibilidade da totalidade do imposto pago em Moçambique

2. Juros indemnizatórios

1. Questões em análise:

- a) Qualificação dos rendimentos tributados em Moçambique

Há que averiguar se os rendimentos provenientes das prestações de serviços de cedência de pessoal técnico, ao abrigo de um contrato de assistência técnica e os serviços de afretamento de embarcação equipada e com tripulação portuguesa cabem no conceito de «royalties» vertido no n.º 3 do art.º 12.º da CDT entre Moçambique e Portugal, ou se qualificam como rendimentos de natureza empresarial, resultantes do exercício de atividade empresarial abrangidos pelo n.º 1 do art.º 7.º (Lucros das empresas) da Convenção que atribui ao Estado da residência da empresa, *in casu*, Portugal, a competência exclusiva para a tributação dos rendimentos das prestações de serviços.

A Requerida integrou nos documentos que constituem o Processo Administrativo presente ao Tribunal Arbitral em 17 de outubro de 2019, uma Informação da Direção de Serviços de Relações Internacionais, de 24 de abril de 2019, à luz da qual os rendimentos auferidos pela Requerente em Moçambique devem ser considerados royalties e tributados conforme o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 12.º da CDT.

Com despacho concordante do Diretor de Serviços, encontra-se no processo administrativo instrutor junto a estes autos a seguinte informação:

Informação

Vem a Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de , através de e-mail datado de 07/02/2019, efetuar um pedido de esclarecimentos à DSRI no âmbito das reclamações gratuitas n.ºs e em nome de Sociedade de A... S.A., com o NIF nos termos que se passam a transcrever:

1. "Com referência às autoliquidações de IRC dos anos de 2016 e 2017, a sociedade supra identificada vem, com fundamento em erro, pedir o reconhecimento do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art. 91º do CIRC) em virtude de ter suportado imposto em Moçambique, nos citados anos, nos montantes de € 171.540,17 e € 341.928,44, respetivamente, que lhe foi retido na fonte sobre rendimentos de € 1.715.401,70 e € 3.419.284,23 relativos a fretamentos de navios e cedência de pessoal técnico a quatro sociedades de direito moçambicano: B... Lda.; C... Lda.; D...

Lda. e E... Lda.

Solicitamos os contratos de afretamento de navios, dos quais se anexa cópia de um deles, verificamos que a Sociedade de A... contratou a cedência do uso de quatro navios para captura de uma quota de pesca de camarão de superfície e outra de gamba; assim como, nos termos dos mesmos contratos, cedeu pessoal técnico (tripulação estrangeira dos navios) com a função de "colaborar na preparação técnica dos tripulantes moçambicanos e assegurar as condições técnico-produtivas da exploração NAVIO".

A remuneração foi fixada em termos globais, sem discriminação para as vertentes de fretamento dos navios e cedência de pessoal técnico.

Com efeito, de acordo com as cláusulas dos contratos apelidadas de "custos de fretamento", estabeleceu-se que o pagamento do fretamento do navio ao fretador era fixado numa percentagem do valor da produção vendida quer no mercado moçambicano quer no mercado internacional.

Afigurando-se-nos que os rendimentos auferidos pela "Sociedade de A... S.A." como contrapartida dos contratos de fretamento dos navios, no montante de €1.715.401,70 (ano de 2016) e €3.419.284,23 (ano de 2017), foram tratados como royalties por Moçambique (face à taxa de 10% que foi aplicada) e porque de acordo com a Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Moçambique (Protocolo que revê a Convenção, de 21.03.1991) no conceito de royalties encontra-se o "uso ou a concessão do uso de um equipamento industrial", bem como "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 respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, colocam-se-nos as seguintes questões:

- um navio, e mais concretamente o seu fretamento, pode ser considerado para efeitos da CDT como "a concessão do uso de um equipamento industrial"?
- a cedência de pessoal técnico, tal como previsto nos contratos, pode ser considerada "assistência técnica" para efeitos da CDT?

A este propósito, julga-se trazer à colação o Acórdão n.º 04075, de 18.06.2013, do Tribunal Central Administrativo do Sul que distingue a "assistência técnica" da "prestação de serviços técnicos".

A distinção é importante porque, se os serviços prestados pela tripulação estrangeira dos navios a quem nos termos dos contratos celebrados "incumbe a preparação técnica dos tripulantes moçambicanos e assegurar as condições técnico-produtivas da exploração dos navios", não forem qualificados como "assistência técnica" e sim, ao invés, forem qualificados como mera "prestação de serviços técnicos", não configurando a sua contrapartida "royalties" para os efeitos definidos na CDT, tais importâncias deverão ser consideradas não como royalties e sim como lucro da empresa, sendo o único Estado competente para o tributar o Estado de residência, ou seja, Portugal, não havendo por parte da reclamante o direito ao crédito de imposto.

O mesmo se diga relativamente ao fretamento do navio caso não deva ser qualificado como "concessão de uso de um equipamento industrial".

Por todo o exposto solicita-se a emissão de PARECER auxiliar à tomada de decisão nas duas reclamações gratuitas pendentes de análise nestes Serviços".

Informação

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 na Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e Moçambique, em concreto no n.º3 do seu art.º12.º.
4. Dispõe aquela norma que o n.º3 do art.º12.º 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 rádio 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 referidos".
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 Tributária da Direção de Finanças de Lourenço Marques à 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 objecto principal do contrato em causa, no primeiro a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objecto 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.º12.º 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 efectivo, 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.º1 do art.º23.º da CDT.
12. Acrescendo o n.º2 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 República 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

Informação

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"

Este Tribunal Arbitral concorda com a análise e conclusões da referida informação, pelo que qualifica como royalties os rendimentos auferidos pela Requerente em Moçambique.

b) Crédito do imposto pago em Moçambique

Estando decidido que os rendimentos auferidos pela Requerente em Moçambique se qualificam como royalties, podem os mesmos ser objeto de tributação em Moçambique. E o imposto pago em Moçambique pode ser objeto de crédito em Portugal nos termos que a seguir veremos.

c) Norma do IRC incompatível com a norma do CDT que estabelece dedutibilidade da totalidade do imposto pago em Moçambique?

Nos termos do artigo 91º, nº 1 do CIRC, relativo à atenuação da dupla tributação internacional, determina-se que a importância a deduzir por crédito de imposto não pode exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado, líquidos dos gastos suportados para a sua obtenção.

Por seu turno, o artigo 23º, nº 1, alínea a) da CDT Portugal – Moçambique, impõe uma dedução integral do imposto pago no estrangeiro determinado a partir dos

rendimentos brutos ali obtidos (e já não, como determina o regime interno, a partir dos rendimentos líquidos), embora a importância desse modo deduzida não ultrapasse os limites previstos na norma da CDT

Ou seja, nos termos da CDT, a dedução relativa à dupla tributação internacional, opera-se nos seguintes termos: (i) o sujeito passivo de IRC residente em Portugal que obtiver rendimentos tributados em Moçambique tem direito a deduzir à coleta de IRC uma importância igual ao imposto pago em Moçambique (incidente sobre os rendimentos brutos); (ii) a importância assim deduzida não poderá, porém, exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos ilíquidos tributados em Moçambique (o que, atenta a taxa liberatória aplicada, de 10%, não se verifica no caso sob apreciação).

Na decisão arbitral proferida em 1 de junho de 2017, no âmbito do processo n.º 565/2016-T, ponderou-se:

“(...) para cálculo do imposto do Estado da residência, no caso o IRC com base de incidência mundial é considerada a matéria colectável que tem em consideração a totalidade dos rendimentos e, por isso, também os obtidos no estrangeiro, bem como os gastos suportados para a sua obtenção», sendo que, para a realização dos propósitos da CDT, (...) só a dedução integral do imposto pago no Estado da fonte (com os limites contidos na CDT), determinado a partir dos rendimentos brutos aí obtidos, permite alcançar o objectivo da total eliminação da dupla tributação”

(...) “aplicação do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 91º do CIRC frustraria, pelo menos em parte, o objectivo de eliminação da dupla tributação pretendido pelas CDT em causa”.

“nenhuma dúvida parece, pois, existir, que pelo menos no caso dos royalties, o imposto pago no país da fonte, incidente sobre os rendimentos brutos, é dedutível à coleta do IRC”.

A razão está do lado da Requerente, não podendo a dedução a título de crédito de imposto ultrapassar o valor correspondente à soma da coleta de IRC de 2016 (€ 152.291,03) e da derrama municipal (€ 10.877,93). Assim, a autoliquidação de IRC devia ter refletido: (i) a imediata utilização de crédito de imposto no montante de €

163.168,96 e, (ii) o reporte do excedente - € 8.371,21, a ser deduzido nos cinco períodos de tributação seguintes, nos termos do disposto no artigo 91º, nº 4 do CIRC. Tendo sido utilizado apenas o crédito de imposto no valor de € 73.427,86, o ato de liquidação de IRC referente ao ano de 2016 é ilegal, devendo ser restituído à Requerente o montante de € 89.741,10, e feito o reporte do valor de € 8.371,21 para ser objeto de dedução nos cinco períodos de tributação seguintes.

Conclusão: havendo divergência no montante do valor a deduzir dependendo da norma aplicável (a CDT ou o CIRC), deve aplicar-se o valor a deduzir que resulta da aplicação da CDT.

2. Juros indemnizatórios

A requerente peticiona ainda a condenação da requerida no pagamento dos juros indemnizatórios calculados sobre a totalidade do reembolso pedido.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 1 da LGT 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.*”

No caso ora em apreciação, o erro que afeta a liquidação impugnada é exclusivamente imputável à requerida, já que está ínsito no ato de liquidação sem suporte legal.

Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de declaração de anulação da autoliquidação de IRC impugnada e relativa a 2016.
- b) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à requerente o montante de € 89.741,10, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor.
- c) Condenar a requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 98 112,31 (noventa e oito mil cento e doze euros e trinta e um cêntimos, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2 754, (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de março de 2020

O Tribunal Arbitral Coletivo

Árbitro Presidente

(José Poças Falcão)

Árbitro Vogal

(Paulo Ferreira Alves)

Árbitra Vogal

(Adelaide Moura)